

§ 4

**Betriebe gewerblicher Art von juristischen
Personen des öffentlichen Rechts**

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144, BStBl. I 2002, 1169),
geändert durch JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74)

(1) ¹Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 sind vorbehaltlich des Absatzes 5 alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Fortwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben. ²Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich.

(2) Ein Betrieb gewerblicher Art ist auch unbeschränkt steuerpflichtig, wenn er selbst eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist.

(3) Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören auch Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen.

(4) Als Betrieb gewerblicher Art gilt die Verpachtung eines solchen Betriebs.

(5) ¹Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören nicht Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe). ²Für die Annahme eines Hoheitsbetriebs reichen Zwangs- oder Monopolrechte nicht aus.

(6) ¹Ein Betrieb gewerblicher Art kann mit einem oder mehreren anderen Betrieben gewerblicher Art zusammengefasst werden, wenn

1. sie gleichartig sind,
2. zwischen ihnen nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht oder
3. Betriebe gewerblicher Art im Sinne des Absatzes 3 vorliegen.

²Ein Betrieb gewerblicher Art kann nicht mit einem Hoheitsbetrieb zusammengefasst werden.

Autoren: Norbert **Meier**, Städtischer Rechtsdirektor, Essen
Dipl.-Kfm. Thomas **Semelka**, Wirtschaftsprüfer,
BDO Deutsche Warentreuhand AG, Essen

Mitherausgeber: Prof. Dr. Ulrich **Prinz**, Wirtschaftsprüfer/Steuerberater,
Flick Gocke Schaumburg, Bonn

Inhaltsübersicht

Allgemeine Erläuterungen zu § 4

	Anm.		Anm.
I. Grundinformation zu § 4 . . .	1	a) Einführung	9
II. Rechtsentwicklung des § 4		b) Betriebe gewerblicher Art mit eigener Rechtspersönlichkeit (§ 20 Abs. 1 Nr. 10a EStG)	10
1. Gesetzesentwicklung	2	c) Betriebe gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit (§ 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG)	11
2. Reformüberlegungen zur Besteuerung der Betriebe gewerblicher Art	3	3. Verhältnis zu Vorschriften des UStG	12
III. Bedeutung des § 4		4. Verhältnis zu Vorschriften des GewStG	13
1. Rechtliche Bedeutung	4	5. (Steuerbilanzielle) Behandlung der Betriebe gewerblicher Art unter Berücksichtigung des neuen kommunalen Haushaltsrechts	14
2. Wirtschaftliche Bedeutung	5		
IV. Geltungsbereich des § 4			
1. Persönlicher Geltungsbereich	6		
2. Sachlicher Geltungsbereich	7		
V. Verhältnis zu anderen Vorschriften			
1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG	8		
2. Verhältnis zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG (Kapitalertragsteuer)			

Erläuterungen zu Abs. 1:
Betriebe gewerblicher Art von juristischen
Personen des öffentlichen Rechts

	Anm.		Anm.
A. Der Begriff „Betrieb gewerblicher Art“ (Abs. 1 Satz 1)		III. Besonderheiten	
I. Überblick	20	1. Abgrenzung zur Vermögensverwaltung	28
II. Gesetzliche Tatbestandsmerkmale des Betriebs gewerblicher Art		2. Gemeinnütziger Betrieb gewerblicher Art	29
1. Betrieb von juristischer Person des öffentlichen Rechts	21	3. Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft	
2. Einrichtung	22	a) Beteiligung an einer Personengesellschaft	30
3. Nachhaltige Tätigkeit	23	b) Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft	31
4. Wirtschaftliche Tätigkeit	24		
5. Erzielung von Einnahmen	25	B. Abgrenzung zum Begriff „Gewerbebetrieb“ (Abs. 1 Satz 2)	
6. Keine Land- und Forstwirtschaft	26	I. Gewerbliche Tätigkeit ohne Gewinnerzielungsabsicht	
7. Wirtschaftliches Herausheben innerhalb der Gesamtbetätigung	27		35

Anm.	Anm.
II. Gewerbliche Tätigkeit ohne Beteiligung am allge-	meinen wirtschaftlichen Ver- kehr. 36

**Erläuterungen zu Abs. 2:
Betrieb gewerblicher Art als juristische Person
des öffentlichen Rechts 40**

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

Anm.	Anm.
A. Begriffe und Abgrenzungen . 45	C. Verkehrsbetriebe 47
B. Versorgungsbetriebe im en- geren Sinne 46	D. Hafengebiete 48

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

Anm.	Anm.
A. Verpachtung von Betrieben gewerblicher Art	6. Verpachtung eines Hoheitsbetriebs 60
I. Verpachtung eines gesam- ten Betriebs gewerblicher Art	II. Verpachtung einzelner Wirtschaftsgüter durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts 61
1. Bedeutung des Abs. 4 . . . 55	B. Abgrenzung zur Veräußerung und Aufgabe von Betrieben gewerblicher Art
2. Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung . . . 56	I. Veräußerung eines Betriebs gewerblicher Art 65
3. Abgrenzung zur Betriebs- aufspaltung 57	II. Aufgabe eines Betriebs gewerblicher Art 66
4. Verpachtung eines Ge- werbebetriebs 58	
5. Verpachtung eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs 59	

**Erläuterungen zu Abs. 5:
Hoheitsbetriebe**

Anm.	Anm.
A. Der Begriff „Hoheitsbetrieb“ (Abs. 5 Satz 1)	b) Auslegungsmerkmale 72
I. Grundsätzliche Abgren- zungsfragen 70	2. Überwiegend hoheitliche Zweckbestimmung 73
II. Tatbestandsmerkmale	3. Besonderheit der Amts- hilfe 74
1. Ausübung öffentlicher Gewalt	B. Zwangs- und Monopolrechte (Abs. 5 Satz 2) 75
a) Begriffsgrundlagen . . 71	

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

	Anm.		Anm.
A. Grundlagen und Möglichkeiten der Zusammenfassung	80		
B. Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art (Abs. 6 Satz 1)			
I. Zusammenfassung von gleichartigen Betrieben gewerblicher Art (Abs. 6 Satz 1 Nr. 1)	81	Verflechtung (Abs. 6 Satz 1 Nr. 2)	82
II. Zusammenfassung von verschiedenartigen Betrieben aufgrund enger wechselseitiger technisch-wirtschaftlicher		III. Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art im Sinne des Absatzes 3 (Abs. 6 Satz 1 Nr. 3)	83
		IV. Besonderheiten bei verpackteten Betrieben gewerblicher Art	84
		C. Keine Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art mit Hoheitsbetrieben (Abs. 6 Satz 2) ..	85

Anhang

	Anm.		Anm.
A. Einkommensermittlung bei Betrieben gewerblicher Art		II. Besonderheiten der Einkommensermittlung	
I. Grundlagen der Einkommensermittlung bei Betrieben gewerblicher Art		1. Eigenkapitalausstattung ..	115
1. Gesonderte Einkommensermittlung	100	2. Verdeckte Gewinnausschüttungen	116
2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb	101	3. Entnahmen	117
3. Gewinnermittlungsmethoden/Buchführungspflichten		4. Einlagen	118
a) Gewinnermittlungsmethoden	102	5. Zuschüsse der öffentlichen Hand	119
b) Buchführungspflicht nach § 140 AO	103	6. § 6b-Rücklage	120
c) Buchführungspflicht nach § 141 AO	104	7. Spenden	121
4. Umfang des Betriebsvermögens	105	8. Aufwendungen aus der Unterhaltung des Betriebs gewerblicher Art	122
5. Betriebseinnahmen/ Betriebsausgaben	106	9. Miet- und Pachtverträge ..	123
6. Berücksichtigung von vertraglichen Vereinbarungen zwischen Trägerkörperschaft und dem Betrieb gewerblicher Art ..	107	10. Darlehensverträge	124
		11. Verlustabzug	125
		12. Konzessionsabgaben	126
		13. Rücklagenbildung	127
		B. ABC der Hoheitsbetriebe und der Betriebe gewerblicher Art	140
		Abfallentsorgung	
		Abwasserbeseitigung	
		Altenwohnheime	
		Amtliche Unterlagen	
		Amtsblatt	
		Amtshilfe	

Anm.	Anm.
Anschlagsäulen/Anschlagstellen auf öffentlichen Plätzen 140	Feuerwehr 140
Anwendungsbeobachtungen	Flurbereinigungsverfahren
Anzeigenbetrieb	Forschungstätigkeit einer Hochschule
Apotheken	Fotovoltaikanlagen
Arbeitsbetriebe von Strafvollzugsanstalten	Freizeitpark
Arbeitsmedizinische Zentren bzw. Dienste der Berufsgenossenschaften	Fremdenverkehr
Arzneimittelabgabe	Friedhöfe
Ärztckammern	Friedhofsgärtnerei
Ärzteversorgung	Gastwirtschaft
AU/Feinstaub-Plaketten-Verkauf	Gemeinschaftshaus
Asylbewerber/Spätaussiedler	Gesundheitsamt
Auftragsforschung	Gradierwerk
Aufzugsanlage	Grundsicherung
Auswärtiger Dienst	Grundstücksverkäufe der Gemeinden
Automaten	Gruppenversicherung
Bauhof	Gutachterausschüsse für Grundstückswerte
Bauleitplanung	Hochbauverwaltung
Beteiligung	Hochschulkliniken
Beratungs-/Begutachtungstätigkeit	Hörsaalvermietung
Beregnungsverband	Hygienisch-Bakteriologisches Institut
Besichtigungsbetriebe	Industriegleisanlage
Betriebsarztzentren	Industrie- und Handelskammern
Blockheizkraftwerk	Innungen, Handwerkskammern, Kreishandwerkerschaften
Blutalkoholuntersuchungen	Innungskrankenkassen
Börsen	Jagdbezirk
Bodenuntersuchungsanstalt	Job-Ticket
Botanischer Garten	Jugend- und Erholungsstätten
Buchstelle	Kaianlage
Bücherei	Kantinenbetrieb
Bürgschaftsübernahme	Kartenverkauf
Bullenhaltung	Kassenärztliche Vereinigungen und kassenärztliche Vereinigungen
Bundeswehr, Betreuungseinrichtungen	Kiesgrube
Campingplatz	Kindergarten
Desinfektionsanstalten	Kirchen
Datenverarbeitung	Kirchenbesichtigung, Kirchturmbesteigung
Dienstkraftfahrzeuge	Kläranlage
Domschatz	Kleiderkasse
Druckerei	Kliniken
Duales System	Klinische Studien
EDV-Anlage	Klosterbrauerei
Eichämter	Kompost
Einstellplätze	Kongresshalle
Erbschaften	Kongressveranstaltungen
Erholungsheime	Konversion militärischer Liegenschaften
Erschließung	Konzessionsabgaben
ERP-Sondervermögen	
Fernheizwerk	
Fernwärmeerzeugung und -veräußerung	

	Anm.
Krankenbeförderung	140
Krankenhäuser	
Krankenhausapotheke	
Kreditinstitut	
Krematorien	
Kurbetriebe/Kurverwaltungen	
Kurheim	
Landesämter für Bodenfor-	
schung	
Landwirtschaftskammern	
Lebensmitteluntersuchungs-	
anstalten	
Leihanstalten	
Markthalle	
Marktveranstaltungen, Mes-	
sen	
Materialprüfungsanstalten/ Materialprüfungsämter	
Mehrzweckhalle	
Mensabetriebe	
Messehalle	
Messtechnische Kontrolle	
Milchquotenverkauf	
Mineralwasserbetrieb	
Mobilfunkmaste	
Mülldeponie, Verpachtung	
Müllverbrennungsanlagen	
Museen	
Musikschule	
Naturschutzbehörden	
Notarkammer	
Olympiastützpunkt	
Pack-Sets	
Parkanlagen, Unterhaltung	
Parkhäuser, Tiefgaragen	
Parkplätze	
Parkuhren, Parkschein-	
automaten	
Personalgestellung	
Privatwald	
Psychiatrische Landeskran-	
kenhäuser/Psychiatrische	
Kliniken	
Publikations- und Dokumen-	
tationsabteilung	
Rechenzentren	
Rechteüberlassung/Rechte-	
einräumung	
Religionsgemeinschaften des	
öffentlichen Rechts	
Rettungswachen/-dienste	
Röntgeneinrichtungen-Über-	
prüfung	
Rundfunk- und Fernseh-	
anstalten	
Schlachthöfe	

	Anm.
Schulen	140
Schulschwimmhalle	
Schulverpflegung	
Schülerheime	
Schuttabladeplatz	
Schwimmbäder	
Skilift	
Solequelle	
Sozialversicherung	
Sparkassen	
Sparkassen- und Giroverbän-	
de	
Sponsoring	
Sportpark	
Sportstätten	
Stadthalle	
Statistische Landesämter/Sta-	
tistisches Bundesamt	
Steuerberaterkammern	
Steuerberatung	
Strandkorbvermietung	
Strandpromenade	
Strafvollzugsanstalten	
Straßenbaulast	
Straßenbeleuchtung	
Straßenreinigung	
Studentenwerk	
Studienfonds	
Swap-Geschäfte	
Telefon- und Internetnut-	
zung, Fernsehernutzung	
Tennisplatz, Vermietung	
Tiefgaragen	
Tiergarten	
Tiergesundheitsdienst	
Tierkliniken	
Toxikologische Unter-	
suchungen	
Ufermauer	
Unfallverhütung	
Universitäten	
Universitätsbälle	
Universitätskliniken	
Untersuchungstätigkeit	
Urnenversand	
Veranstaltungen	
Verkauf von Landkarten und	
anderen Veröffentlichun-	
gen durch die Landesver-	
messungsämter und Lan-	
desämter für	
Bodenforschung	
Verlag	
Vermessungs- und Kataster-	
ämter	
Vermietung von Räumen	

	Anm.		Anm.
Verpachtung eines Eigen- jagdbezirks	140	Wasserbeschaffung, Wasser- versorgung	140
Versicherungsanstalten		Werbesendungen	
Versicherungsvermittlung		Werbung	
Versorgungseinrichtungen freier Berufe		Wertpapiere	
Versteigerungen		Wetterwarten	
Volkshochschule		Zeltplatz	
Wachdienst		Zoologischer Garten	

Allgemeine Erläuterungen zu § 4

Schrifttum ab 2001: BALDAUF, Umfang der Buchführungspflicht für kommunale Betriebe gewerblicher Art, FiWi. 2001, 115; HÜTTEMANN, Die Besteuerung öffentlicher Unternehmen, Bad Iburger Gespräche zum Kommunalrecht (Hrsg. IPSEN), Osnabrück 2001, 77; KESSLER/FRITZ/GASTL, Ertragsteuerliche Behandlung wirtschaftlicher Betätigungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, BB 2001, 961; KUSSMAUL, Ertragsbesteuerung öffentlicher Unternehmen – Mögliche Organisationsformen, StB 2001, 17; LEIPPE, Öffentlich gewidmete Grundstücke als notwendiges Betriebsvermögen eines Betriebs gewerblicher Art, ZKF 2001, 122; LEIPPE, Steuerfragen der kommunalen Grundstücksbewirtschaftung, ZKF 2001, 172; MAHLOW, Zur betrieblichen Einkünftezielung im Körperschaftsteuerrecht, DB 2001, 1450; REICH/HELOIS, Zur Besteuerung einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung der öffentlichen Hand nach dem Steuersenkungsgesetz, BB 2001, 1442; SCHIFFERS, Steuerliche Beratung für Betriebe gewerblicher Art – Gestaltungsüberlegungen für die öffentliche Hand nach der Unternehmenssteuerreform, GmbH-StB 2001, 315; SCHMID, Besteuerung der Betriebe gewerblicher Art, ZKF 2001, 218; SEER/WENDT, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, 825; STEFFEN, Der Betrieb gewerblicher Art, Diss. Münster 2001.

GASTL, Betriebe gewerblicher Art im Körperschaftsteuerrecht, Frankfurt 2002; HÜTTEMANN, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, Köln 2002; KESSLER/FRITZ/GASTL, Auswirkungen des UntStFG auf die ertragsteuerliche Behandlung von Betrieben gewerblicher Art, BB 2002, 1512; KLOSTERMANN, Der steuerliche Verbund kommunaler Unternehmen, ZKF 2002, 74; KLOSTERMANN, Der steuerliche Verbund kommunaler Unternehmen, Symposium zum 60. Geburtstag von Jörg Manfred Mössner, Herne/Berlin 2002, 99; KUSSMAUL/BLASIUS, Körperschaftsteuerlich relevante Betätigungsfelder der öffentlichen Hand, Inf. 2002, 682; SCHÖNWALD, Die Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, StStud. 2002, 250; STRAHL, Steuerliche Chancen und Risiken bei Beteiligung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts an Tochtergesellschaften, FR 2002, 916; THOUET, Die Besteuerung der Organisationen des Handwerks, DStZ 2002, 91; WALLEHORST, Vermietung von Büro- und Verwaltungsgebäuden juristischer Personen des öffentlichen Rechts an ihre Betriebe gewerblicher Art, DStZ 2002, 703; WATRIN, Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform 2001 auf öffentliche Unternehmen, NVwZ 2002, 140.

DESENS, Die Kapitalertragsteuer bei der Fiskusbesteuerung – eine systemwidrige Steuerbegünstigung, DStZ 2003, 654; GASTL, Die Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts – eine kritische Bestandsaufnahme, DStZ 2003, 99; HEURUNG/KLÜBENSPIES, Ertragsteuerliche Organisationsformen im Lichte des BMF-Schreibens vom 26.08.2003, BB 2003, 2483; HÖLZER, Nutzung bisher nicht geltend gemachter Verluste durch bilanzierende Betriebe gewerblicher Art in der Rechtsform der Regiebetriebe, ZKF 2003, 297; HÖLZER, Kapitalertragsteuer auf Gewinne aus der Einbringung nicht mehrheitsvermittelnder verstrickter Anteile durch BgA in Kapitalgesellschaften, Der Gemeindehaushalt 2003, 57; HÖLZER, Verdeckte Gewinnausschüttung durch die dauerdefizitäre Tätigkeit kommunaler Unternehmen?, DB 2003, 2090; KUSSMAUL/BLASIUS, Körperschaftsteuerlich relevante Betätigungsfelder der öffentlichen Hand, Inf. 2003, 21; LEIPPE, Die Bildung von Rücklagen bei Betrieben gewerblicher Art, ZKF 2003, 50; MEISSNER, Bilanzierung von Baukostenzuschüssen bei Versorgungsunternehmen, DB 2003, 2080; RAMAKERS, Wohl doch kein handwerklicher Fehler des Gesetzgebers, IStR 2003, 383; SCHIFFERS, Kapitalertragsteuer bei Betrieben gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit, BB 2003, 398; STAPELFELD/HEYER, Die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten der Betriebe gewerblicher Art, DB 2003, 1818; STORG/VIERBACH, Eine kritische Bestandsaufnahme zur Besteuerung der öffentlichen Hand bei Organisationsprivatisierungen, BB 2003, 2098; THIEME/DORNKAMP, Auswirkungen des Gemeinnützigkeitsrechts auf die öffentliche Hand im Hinblick auf das Subjekt der Gemeinnützigkeit und die Zulässigkeit eines Ergebnisausgleichs, FR 2003, 693; WASSERMAYER, Die Folgen eines handwerklichen Fehlers des Gesetzgebers, IStR 2003, 94; WEITEMEYER, Der steuerliche Verlustausgleich im kommunalen Querverbund als Beihilfe nach Art 87 Abs. 1 EGV, StuW 2003, 326; WOLF, Steuerliche Privilegien staatlicher Wirtschaftstätigkeit, DB 2003, 849.

BAUSCHATZ/STRAHL, Steuerliche Behandlung von Vermögensübertragungen innerhalb von Körperschaften des öffentlichen Rechts, DStR 2004, 489; DOPPSTADT, Die Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital bei Betrieben gewerblicher Art (BgA) von Körperschaften des öffentlichen Rechts, BB 2004, 299; EISOLT, Behandlung von Baukostenzuschüssen bei Versorgungsunternehmen, BB 2004, 1079; GASTL, Abgrenzung des Betriebsvermögens bei Betrieben gewerblicher Art, DStZ 2004, 323; GOSCH, Zur Zusammenfassung von Eigengesellschaften und zur Annahme von verdeckten Gewinnausschüttungen bei öffentlich-rechtlichen Körperschaften, StBp. 2004, 374; HÄCK, Die öffentliche Hand im Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerrecht, Stuttgart 2004; KESSLER/FRITZ/GASTL, Ertragsbesteuerung der öffentlichen Hand – Auswirkungen aktueller Gesetzesänderungen, BB 2004, 2325; LANGE, Bundesrechnungshof kritisiert mangelnde Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, DB 2004, 2776; LEIPPE, Aktuelle Steuerprobleme der Kommunen als Steuerschuldner, ZKF 2004, 65 und 92; PEL, Die verdeckte Gewinnausschüttung der Nichtkapitalgesellschaften im Wandel von Rechtsprechung und Gesetzgebung bis zum BFH-Urteil vom 7.8.2002 I R 2/02, DB 2004, 1065; SKUBELLA, Privatisierung von Friedhöfen aus steuerlicher Sicht, Der Gemeindehaushalt 2004, 202; STRAHL, Die Ausgliederung hoheitlicher und wirtschaftlicher Tätigkeiten durch staatliche Hochschulen, FR 2004, 72; WALLENHORST, Dauerverlustbetriebe gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften, DStZ 2004, 711; WENDT/FLICKER, Fortbestand der Steuerfreiheit für die Fortbildungstätigkeit der Handwerkskammern, DStZ 2004, 399.

BEISER, Verluste zum Wohl der Allgemeinheit („*bonum commune*“) im Ertragsteuerrecht, DB 2005, 2598; BRÖNNER/SCHROLLER, Ertragsteuerliche und umsatzsteuerliche Probleme der Betriebe gewerblicher Art (BgA) im Hochschulbereich – eine Bestandsaufnahme, Festschrift Theodor Siegel, Berlin 2005, 479; DAMAS, Die Rechtsprechung des BFH zum Begriff der „öffentlichen Gewalt“, DStZ 2005, 145; DAMAS, Grund und Grenzen der Selbständigkeitsfunktion bei Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, DStZ 2005, 866; DÖRSCH/PINKOS, Körperschaftsteuerrichtlinien 2004/Körperschaftsteuer-Handbuch 2004, DB 2005, 125; ELLERICH/SCHULTE, Ausübung von gewinn- und verlustbringenden Tätigkeiten durch Eigengesellschaften der öffentlichen Hand am Maßstab der §§ 42 AO, 8 Abs. 3 KStG, DB 2005, 1138; KALWAROWKYI, Kommunale Dauerverlustbetriebe und verdeckte Gewinnausschüttung, DB 2005, 2260; KIONTKE/LIEDTKE/CREUTZINGER, Die Körperschaftsteuerrichtlinien 2004, NWB F. 4, 4995; KOHLHEPP, Verdeckte Gewinnausschüttung bei dauerdefizitären Tätigkeiten von Betrieben gewerblicher Art, DB 2005, 1705; LEIPPE, Besteuerung der öffentlichen Hand – Ein Tagungsbericht, ZKF 2005, 78 und 102; LEIPPE, BFH-Rechtsprechung zu strukturell dauerdefizitären Betätigungen, ZKF 2005, 157; LEIPPE, Bädersteuer, Kindergartensteuer & Co – ein Zwischenruf, ZKF 2005, 222; SEMMLER/ZIMMERMANN, Ausgewählte Fragen zur Führung des Einlagekontos bei Betrieben gewerblicher Art, DB 2005, 2153; STORG, Verdeckte Gewinnausschüttung bei dauerdefizitären Betrieben gewerblicher Art?, BB 2005, 1993; STRAHL, Juristische Personen des öffentlichen Rechts: Steuerprobleme und -lösungen, KÖSDI 2005, 14749; STRAHL, Die Abgrenzung hoheitlicher und wirtschaftlicher Tätigkeiten von Körperschaften des öffentlichen Rechts im Ertragsteuer- und Umsatzsteuerrecht, Festschrift Klaus Korn, Köln 2005, 489; STRECK, Liebhaberei – Spenden – Gemeinnützigkeit – öffentliches Interesse – Non-profit – GmbH, Festschrift Franz Wassermeyer, München 2005, 103; TEICHGRÄBER, Das steuerliche Einlagekonto der Betriebe gewerblicher Art beim körperschaftsteuerlichen Systemwechsel, KStZ 2005, 164; THIEME, Steuerliche Gleichstellung von Wasserversorgung und Abwasserbeseitigung – Fluch oder Segen?, ZfW 2005, 23.

BALDAUF, Verlustabzug bei Betrieben gewerblicher Art, ZKF 2006, 202; BINNEWIES, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Betrieben der öffentlichen Hand, DB 2006, 465; ELICKER, Steuerneutrale Zusammenfassung kommunaler Betriebe gewerblicher Art, KommJur. 2006, 408; KALWAROWSKYJ, Kommunale Dauerverlustbetriebe und verdeckte Gewinnausschüttung, Frankfurt 2006; KALWAROWSKYJ/PINKOS, Nochmals: Einkommensermittlung von Betrieben gewerblicher Art mit strukturellen Dauerverlusten, DB 2006, 1809; KASPER, Steuerliche Aspekte beim Betrieb von Schwimmbädern, DStZ 2006, 321; LEIPPE, Besteuerung strukturell dauerdefizitärer Betriebe gewerblicher Art, ZKF 2006, 154; PINKOS, Einkommensermittlung von Betrieben gewerblicher Art mit strukturellen Dauerverlusten, DB 2006, 692; REGIERER/BECKER, Aktuelles im Rahmen der Besteuerung staatlicher Universitäten – Zuordnung entgeltlicher Fachzeitschriften, Studien- bzw. Wei-

terbildungsangebote, DStR 2006, 1494; SCHIFFERS, Aktuelle Fragen zur Besteuerung der öffentlichen Hand, GmbH-StB 2006, 325; SCHULTE, Steuerlicher Querverbund und Organshaft: Verdeckte Gewinnausschüttung bei fehlendem Gewinnaufschlag auf Organgevinne und -verluste?, DB 2006, 2540.

BECKER/KRETZSCHMANN, Die verdeckte Gewinnausschüttung beim Dauerverlustbetrieb der öffentlichen Hand, DStR 2007, 1421; GASTL, Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand – Aktuelle Beratungsschwerpunkte, DStZ 2007, 316; HEIDENREICH, Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos bei Betrieben gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit – Übersicht über die aktuelle Rechtsprechung der Finanzgerichte, KStZ 2007, 88; HEIDLER, Besteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und privaten gemeinnützigen Körperschaften – Eine Analyse am Beispiel der Hochschulen, Baden-Baden 2007; HÜTTEMANN, Zur körperschaftsteuerrechtlichen Behandlung dauerdefizitärer Unternehmen der öffentlichen Hand, DB 2007, 1603; HÜTTEMANN, Abschied vom kommunalen Querverbund, DB 2007, 2508; KRONTHALER, Feuerbestattung – die Spitze des Eisbergs, DStR 2007, 227; LEIPPE, Gemeindliche Krematorien – Hoheitsbetrieb oder BgA?, ZKF 2007, 221 und 246; ORTH, Einbringung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder eines Betriebs gewerblicher Art in eine Kapitalgesellschaft nach dem UmwStG i.d.F. des SStEG, DB 2007, 419; ORTH, Einkünfte von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Betrieben gewerblicher Art ohne Gewinnerzielungsabsicht, FR 2007, 326; SCHIFFERS, Unternehmenssteuerreform 2008 – Gestaltungserwägungen bei Beteiligungen der öffentlichen Hand, DStZ 2007, 710; SCHIFFERS, Aktuelle Fragen zur Besteuerung der öffentlichen Hand – Probleme bei Betrieben gewerblicher Art und kommunalen GmbH, GmbH-StB 2007, 325.

AUGSTEN/LISSEL, Die aktuelle BFH-Rechtsprechung zum Querverbund – Anmerkungen zum BFH-Urteil vom 22.8.2007 und zur Reaktion der Finanzverwaltung vom 7.12.2007, WPg. 2008, 291; BALDAUF, Vorsteuerproblematik bei rechtlich unselbständigen Regie- und Eigenbetrieben, ZKF 2008, 9; BALDAUF, Auswirkungen des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 auf kommunale Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, ZKF 2008, 123; BALDAUF, Brennpunkte der kommunalen Steuerpraxis: „Problematische Divergenzen zwischen steuerpflichtiger wirtschaftlicher Betätigung und steuerfreier hoheitlicher Tätigkeit“, DStZ 2008, 327; BALDAUF, Die steuerliche Beurteilung der entgeltlichen Nutzungsüberlassung kommunaler Fahrzeugstellplätze, DStZ 2008, 717; FIAND, Grundlegendes zur Zinsschranke nach § 4h EStG i.V.m. § 8a KStG und ihre Auswirkungen auf die Kommunen, KStZ 2008, 181; HÖLZER/NISSNER, Das BMF-Schreiben zur Zinsschranke, FR 2008, 849; KLINGEBIEL, Verluste versus Kapitalertragsteuer bei Körperschaften des öffentlichen Rechts, NWB F. 4, 5427; LEIPPE, Dauerdefizitäre Betätigungen von Betrieben gewerblicher Art, DStZ 2008, 33; LEIPPE, Dauerverluste einer Hallenbad- und Freizeit-GmbH als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA), ZKF 2008, 78; MEIER, Die steuerliche Behandlung dauerdefizitärer kommunaler Betriebe – Bestandsaufnahme, aktuelle Entwicklung und Ausblick, KStZ 2008, 61; MAHLOW, Steuerliche Folgen des Sponsorings der öffentlichen Hand, KStZ 2008, 161; STRAHL, Steuerrechtliche Implikationen von Kooperationen im Hochschulbereich – Rechtsformen, Modelle, Chancen, Risiken –, FR 2008, 15; STRAHL, Betriebe gewerblicher Art und Gemeinnützigkeit, NWB F. 4, 5293; THORMANN, Die Gestaltung der kommunalen Eröffnungsbilanz im Hinblick auf den doppischen Haushaltsausgleich und eventuelle spätere Vermögensveräußerungen, Der Gemeindehaushalt 2008, 10.

BRACKSIEK, Die Neuregelung des steuerlichen Querverbunds durch das JStG 2009, FR 2009, 15; BROCKMANN/HÖRSTER, JStG 2009/Steuerbürokratieabbaugesetz – Änderungen bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer, NWB 2009, 448; FIAND/KLAIBER, Jahressteuergesetz 2009 – Neuregelung des steuerlichen Querverbundes, KStZ 2009, 41; HEGER, Die Besteuerung der öffentlichen Hand – Ein Überblick über die Rechtsprechung des BFH, FR 2009, 301; HÜTTEMANN, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, FR 2009, 308; LEIPPE/BALDAUF, Änderungen beim kommunalen steuerlichen Querverbund nach dem Jahressteuergesetz 2009, DStZ 2009, 67; MELCHIOR, Das Jahressteuergesetz 2009 im Überblick, DStR 2009, 4; MÜLLER-GATTERMANN, Die Besteuerung der Kommunen – eine Bestandsaufnahme, FR 2009, 314; SCHIFFERS, Betriebe gewerblicher Art (BgA) und Eigengesellschaften – Gesetzliche Festschreibung des steuerlichen Querverbundes durch das JStG 2009 und BFH-Rechtsprechung zur Kapitalertragsteuer, GmbH-StB 2009, 67; v. KRAHN, Die

ersten Urteile des Bundesfinanzhofs zur Kapitalertragsteuer bei Betrieben gewerblicher Art – Licht und Schatten, ZKF 2009, 25 und 53; WEITEMEYER, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei der öffentlichen Hand nach dem JStG und die Schranken des europäischen Beihilferechts, FR 2009, 1.

I. Grundinformation zu § 4

1

Während der Gesetzgeber in § 1 Abs. 1 Nr. 1–5 die der unbeschränkten KStPflicht unterliegenden Rechtsformen des privaten Rechts im Einzelnen auflistet, beschränkt er sich für die Umschreibung der Steuersubjektfähigkeit von juristischen Personen des öffentlichen Rechts in § 1 Abs. 1 Nr. 6 auf den unbestimmten Rechtsbegriff (BFH v. 11.1.1979 – V R 26/74, BStBl. II 1979, 746) des Betriebs gewerblicher Art (BgA). Die steuerrelevanten Tatbestandsmerkmale dieses Begriffs werden erst durch die ergänzende Vorschrift des § 4 konkretisiert.

Die Vorschrift gliedert sich wie folgt:

Abs. 1 enthält die Legaldefinition des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“, den der Gesetzgeber in § 1 Abs. 1 Nr. 6 zur Begründung der unbeschränkten KStPflicht der öffentlichen Hand verwendet. Die Regelung ist mit einem Vorbehalt hinsichtlich der Bestimmung in § 4 Abs. 5 (Hoheitsbetrieb) versehen.

Abs. 2 unterwirft einen BgA auch dann der unbeschränkten KStPflicht, wenn er selbst als juristische Person des öffentlichen Rechts ausgestaltet ist.

Abs. 3 (wie Abs. 2 nur deklaratorischer Charakter) stellt klar, dass Versorgungs-, Verkehrs- und Hafengebäude ebenfalls BgA sind.

Abs. 4 stellt die Verpachtung eines BgA einem in Eigenregie unterhaltenen BgA gleich. Hierdurch erfolgt die Einbeziehung der Pachteinkünfte in die StPflicht und die Zuordnung zu den gewerblichen Einkünften.

Abs. 5 bestimmt, dass Betriebe, die überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe), keine BgA sind.

Abs. 6 regelt Grundsätze zur Zusammenfassung von BgA.

II. Rechtsentwicklung des § 4

1. Gesetzesentwicklung

2

KStG 1920 v. 30.3.1920 (RGBl. I 1920, 393) und **KStG 1922 v. 8.4./2.5.1922** (RGBl. I 1922, 351, 472): Juristische Personen des öffentlichen Rechts unterlagen der unbeschränkten StPflicht, waren jedoch durch persönliche und sachliche Befreiungen weitgehend von der KSt. freigestellt.

KStG 1925 v. 10.8.1925 (RGBl. I 1925, 208): Gem. § 2 Nr. 3 erstmalige Besteuerung der wirtschaftlichen Aktivitäten der öffentlichen Hand, die nicht der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen oder Versorgungsbetriebe sind.

KStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBl. I 1934, 1031): Die aus Wettbewerbsgründen zur KSt. herangezogene wirtschaftliche Betätigung der juristischen Person des öffentlichen Rechts wird erstmals in § 1 Abs. 1 Nr. 6 mit dem Begriff „Betrieb gewerblicher Art“ von der nichtsteuerbaren, hoheitlichen Tätigkeit abgegrenzt. Die erste Definition dieses Begriffs beinhaltete § 1 KStDV 1933 v. 6.2.1935 (RGBl. I 1935, 163).

KStG 1977 v. 31.8.1976 (BGBl. I 1976, 2597; BStBl. I 1976, 445): Erstmalige Einfügung der Vorschrift des § 4 in das KStG mit Wirkung vom 1.1.1977. Die

gesetzliche Regelung ersetzt ohne inhaltliche Änderung die bislang in § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG 1975 v. 18.7.1975 (BGBl. I 1975, 1933; BStBl. I 1975, 771) bzw. §§ 1–6 KStDV 1968 v. 26.3.1969 (BGBl. I 1969, 270; BStBl. I 1969, 158) enthaltenen Bestimmungen. Eine materielle Änderung gegenüber der früheren Rechtslage ist auch nicht insoweit eingetreten, als der Gesetzgeber hinsichtlich der §§ 1–6 KStDV 1968 von einer gesetzlichen Normierung von Bestimmungen mit lediglich erläuterndem Charakter abgesehen hat (BTDrucks. 7/1470, 335). Nicht in das KStG übernommene Passagen der KStDV 1968 sind in die allgemeine Verwaltungsvorschrift des Abschn. 5 KStR 1977 aufgenommen worden.

JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Seit vielen Jahren werden die stl. Behandlung von wirtschaftlichen Tätigkeiten der öffentlichen Hand, insbes. dauerdefizitärer Betätigungen, sowie die Verrechnungsmöglichkeiten von Gewinn- und Verlustbetrieben äußerst kontrovers im stl. Schrifttum, von der Rspr. und seitens der FinVerw. diskutiert. Gleiches trifft auch für den Gesichtspunkt der Zusammenfassung von BgA zu. Eine Klärung hieraus resultierender Zweifelsfragen ist nunmehr durch das JStG 2009 erfolgt. Abs. 6 kodifiziert erstmals die Möglichkeiten der Zusammenfassung von BgA.

3 2. Reformüberlegungen zur Besteuerung der Betriebe gewerblicher Art

Die FinVerw. hat zur Überarbeitung der Besteuerung der öffentlichen Hand eine Arbeitsgruppe gebildet. Hintergrund dafür war zum einen die Kritik an der nur unvollständigen Erfassung von wirtschaftlichen Betätigungen der juristischen Personen des öffentlichen Rechts sowie die weite Auslegung des Begriffs der „Amtshilfe“ (vgl. hierzu Anm. 74). Zudem dürften dabei auch die Aspekte auf dem Prüfstand stehen, die den Bundesrechnungshof in seinem „Bericht nach § 99 BHO zur umsatzsteuerlichen Behandlung der öffentlichen Hand – Vorschläge für eine EG-konforme Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts“ aus dem Jahr 2004 zur massiven Kritik an der bisherigen Praxis der FinVerw. bei der Besteuerung der öffentlichen Hand veranlasst haben (BTDrucks. 15/4081). Darin wird ua. die Umsatzgrenze von 30 768 € (R 6 Abs. 5 Satz 1 KStR 2004), die auch auf die USt. durchschlägt, als rechtswidrig angesehen. Darüber hinaus wird gefordert, die vermögensverwaltende Tätigkeit der juristischen Personen des öffentlichen Rechts ustl. mit privaten Dritten gleichzustellen.

Der Bundesrechnungshof unterbreitet – alternativ – folgende Lösungsvorschläge:

- Generelle Lösung der nationalen Umsatzbesteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts von den Vorgaben des KStRechts und Entwicklung einer rein ustl. Regelung, zB durch wortgleiche Übernahme der Bestimmung des Art. 4 Abs. 5 der 6. EG-Richtlinie zur Harmonisierung der USt. v. 17.5.1977 (Richtlinie 77/388/EWG) in das deutsche UStG (so auch LANGE, DB 2004, 2776),
- Teilweise Lösung der Umsatzbesteuerung von den Bindungen des KStRechts in einzelnen Teilbereichen,
- Anpassung der kstl. Regelungen und Begriffe an das EU-Recht.

Die mangelnde Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand und die damit einhergehende Benachteiligung privater Wettbewerber sowie die Verletzung europäischen Rechts hat der Bundesrechnungshof in seinem Jahresbericht 2007 („Bemerkungen 2007 zur Haushalts- und Wirtschaftsführung des Bundes“) v. 22.11.2007 erneut kritisiert und die Kritik insoweit noch verstärkt, indem er

dem BMF vorwirft, keine Bereitschaft zu zeigen, der partiellen Nichtbesteuerung der öffentlichen Hand Einhalt zu gebieten.

III. Bedeutung des § 4

1. Rechtliche Bedeutung

4

§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 haben drittschützenden Charakter (BFH v. 15.10.1997 – I R 10/92, BStBl. II 1998, 64, v. 18.9.2007 – I R 30/06, BFHE 219, 184; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 13). Die Geltendmachung der Rechtsverletzung durch den Wettbewerber hat in Form der Verpflichtungsklage (Konkurrentenklage), gerichtet auf die Besteuerung des BgA, zu erfolgen (BFH v. 5.10.2006 – VII R 24/03, DStR 2006, 2310 im Anschluss an EuGH v. 8.6.2006 – Rs. C-430/04, DVBl. 2006, 1104; zu den Auswirkungen auf die Besteuerung öffentlicher Einrichtungen KRONTHALER, DStR 2007, 227). Nicht geklärt ist bisher, ob sich auch die juristische Person des öffentlichen Rechts auf eine etwaige Wettbewerbsbeeinträchtigung ihres BgA berufen kann (GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 13). Unter Gleichbehandlungs- und Neutralitätsgesichtspunkten sollte dies uE der Fall sein.

KStBescheide an einen BgA sind an die juristische Person des öffentlichen Rechts als Steuerrechtssubjekt zu adressieren, wobei jedoch die Angabe der Bezeichnung des BgA in der Praxis üblich ist, ohne Voraussetzung für die Gültigkeit des StBescheids zu sein (vgl. BFH v. 27.6.1990 – I R 166/85, BFH/NV 1991, 628; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 8; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 25).

2. Wirtschaftliche Bedeutung

5

Während juristische Personen des öffentlichen Rechts nicht der KSt. unterliegen, wenn und soweit sie sich auf die ihnen vorbehaltenen, eigentümlichen Aufgaben und damit auf die Ausübung öffentlicher Gewalt beschränken, werden sie zur Vermeidung einer Wettbewerbsverzerrung im Rahmen einer unbeschränkten KStPflicht insoweit zur KSt. herangezogen, als sie sich wirtschaftlich betätigen und sich insofern nicht wesentlich von privatrechtl. organisierten gewerblichen Unternehmen unterscheiden. Mit der Besteuerung der öffentlichen Hand nach § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 gewährleistet der Gesetzgeber damit eine wettbewerbsneutrale Besteuerung und vermeidet Wettbewerbsnachteile und -verzerrungen, die sich für privatwirtschaftlich tätige Unternehmen infolge eines Steuerverzichts bei wettbewerbsrelevanten Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts ergeben würden; sie dient daher der im StRecht gebotenen Gleichmäßigkeit und Wettbewerbsneutralität (Art. 3 GG) der Besteuerung (BTDrucks. 7/1470, 336; BFH v. 10.7.1996 – I R 108/109/95, BStBl. II 1997, 230; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 3; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 1).

Daher werden nicht sämtliche Einkünfte, die die öffentliche Hand erzielt, der Besteuerung unterworfen, sondern nur solche, die wettbewerbsrelevant sind.

IV. Geltungsbereich des § 4

1. Persönlicher Geltungsbereich

6

Juristische Personen des öffentlichen Rechts unterliegen lediglich mit den von ihnen unterhaltenen BgA der unbeschränkten KStPflicht iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 6 iVm. § 4. Hingegen besitzen sie im Rahmen ihrer hoheitlichen Betätigung keine

ktl. Subjektfähigkeit, wobei die hoheitliche Betätigung der öffentlichen Hand bereits von vornherein im Rahmen der StPflicht ausgenommen bleibt. Die StPflicht des BgA verstößt nicht gegen das GG (BFH v. 27.6.1990 – I R 166/85, BFH/NV 1991, 628; kritisch WOLF, DB 2003, 849).

Die Bestimmungen in § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 erlangen lediglich für juristische Personen des öffentlichen Rechts mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland Bedeutung, BgA von ausländ. juristischen Personen des öffentlichen Rechts fallen ausschließlich unter § 2 Nr. 1 (R 2 Abs. 3 KStR 2004; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 7), mit der Folge, dass die ausländ. juristische Person des öffentlichen Rechts beschränkt kstpl. ist, sofern sie inländ. Einkünfte aus § 49 EStG erzielt.

7 2. Sachlicher Geltungsbereich

Steuersubjekt iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 6 iVm. § 4 ist nicht der jeweilige BgA selbst, sondern die ihn tragende juristische Person des öffentlichen Rechts wegen jedes einzelnen BgA, so dass das Einkommen jedes BgA gesondert und selbständig zu ermitteln ist.

StRspr. seit BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391; zB BFH v. 8.11.1989 – I R 187/85, BStBl. II 1990, 242; v. 4.12.1991 – I R 74/89, BStBl. II 1992, 432; v. 3.2.1993 – I R 61/91, BStBl. II 1993, 459; v. 17.4.2000 – I R 50/98, BStBl. II 2001, 558; v. 4.9.2002 – I R 42/01, BFH/NV 2003, 511; v. 9.7.2003 – I R 48/02, BStBl. II 2004, 425; H 6 „Allgemeines“ KStH 2006; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 20/22; kritisch DJPW/ACHENBACH, § 8 Rn. 36; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 28; GASTL, Betriebe gewerblicher Art im Körperschaftsteuerrecht, 2002, 59 ff., 183 ff.; HÜTTEMANN, DB 2007, 1603 mwN; SEER/WENDT, DStR 2001, 825 und SEER, DStR 1992, 1790, die den BgA unter Hinweis auf § 1 Abs. 1 Nr. 6 im Wesentlichen als Steuerobjekt ansehen, aA STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 5 (Ermittlung eines einheitlichen Einkommens); BADER, Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht, 1997, 80, 82 (BgA als Steuersubjekt). Zu Folgeproblemen infolge der Fiktion der Selbständigkeit der BgA vgl. DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 3.

Für die juristische Person des öffentlichen Rechts besteht jedoch unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit, mehrere BgA zu einem einheitlichen (neuen) BgA zusammenzufassen (vgl. Abs. 6). Dies basiert auf ihrer grds. Befugnis, 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).

Privatwirtschaftliche Betätigungen können von der öffentlichen Hand in unterschiedlichen Formen ausgeübt werden. Die Steuersubjektfähigkeit iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 setzt ein unmittelbares unternehmerisches Engagement der juristischen Person des öffentlichen Rechts voraus. Betriebe der öffentlichen Hand, die in einer privatrechtl. Rechtsform (zB AG, GmbH, Verein) betrieben werden, unterliegen der KSt. nicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 6, sondern werden nach der für die jeweilige Rechtsform einschlägigen Norm als Steuersubjekt iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–5 zur KSt. herangezogen (R 6 Abs. 7 KStR 2004). Ein BgA ist jedoch dann selbst Subjekt der KSt., wenn er eine eigenständige juristische Person des öffentlichen Rechts ist (§ 4 Abs. 2), zB Sparkassen oder sonstige als öffentlich-rechtl. Anstalten organisierte Unternehmen der öffentlichen Hand (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 26).

V. Verhältnis zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG

8

§ 2 Nr. 2: Neben einer unbeschränkten StPflcht nach § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 sieht der Gesetzgeber für juristische Personen des öffentlichen Rechts nach § 2 Nr. 2 eine beschränkte KStPflcht hinsichtlich inländ. steuerabzugspflichtiger Einkünfte vor, die außerhalb eines BgA bezogen werden, zB Zinsen, Dividenden oder Gewinnausschüttungen aus dem BgA (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 6; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 4).

§ 5 Abs. 1: Die nach § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 unbeschränkt stpfl. juristische Person des öffentlichen Rechts kann eine StBefreiung nach § 5 Abs. 1 in Anspruch nehmen, wenn sie mit dem BgA die tatbestandlichen Voraussetzungen einer Befreiungsnorm erfüllt, insbes. § 5 Abs. 1 Nr. 2 und Nr. 9. So ist § 5 Abs. 1 Nr. 9 insoweit für juristische Personen des öffentlichen Rechts bedeutsam, als BgA, die die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs erfüllen, stbefreit sind. Selbst für solche steuerbegünstigten BgA gilt aber – wie generell bei § 4 –, dass § 64 Abs. 2 AO nicht anwendbar ist (BFH v. 11.2.1997 – I R 161/94, BFH/NV 1997, 625; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 10); vgl. auch Anm. 28.

§ 8 Abs. 1 Satz 2: Ein BgA liegt abweichend von den estl. Grundsätzen ua. auch dann vor, wenn die Einrichtung nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird oder es an der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr fehlt (§ 4 Abs. 1 Satz 2). Die Regelung in § 8 Abs. 1 Satz 2, eingefügt durch das JStG 2009, stellt klar, dass für einen derartigen BgA auch ein Einkommen zu ermitteln ist. Die Regelung dient der Rechtssicherheit. Denn im Schrifttum wird vermehrt die Frage diskutiert, ob auf den BgA, der zB nachweislich nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird, die sog. Liebhabereigrundsätze des BFH anzuwenden sind. Dies hätte zur Folge, dass dann kein Einkommen ermittelt werden müsste und Verluste stl. irrelevant wären (BTDrucks. 16/10189, 93).

§ 8 Abs. 7: Diese ebenfalls durch das JStG 2009 erfolgte Neuregelung sieht einen gesetzlichen Ausschluss der Rechtsfolgen der vGA für dauerdefizitäre Tätigkeiten vor, und zwar sowohl bezüglich der Behandlung von Dauerverlusten bei BgA als auch bei KapGes. (Satz 1). Eine erstmalige Legaldefinition des Begriffs des „Dauerverlustgeschäfts“ beinhaltet § 8 Abs. 7 Satz 2.

§ 8 Abs. 8: Die aufgrund des JStG 2009 neu gebildete Vorschrift sieht als Grundregel bei einem zusammengefassten BgA den Ausgleich der bis zur Zusammenfassung entstandenen Verlustvorträge vor. Durch eine entsprechende Anwendung von § 10d EStG soll sichergestellt werden, dass die Verlustverrechnung nur in dem erlaubten Umfang stattfindet, was eine Einschränkung des grundsätzlich anwendbaren Verlustabzugs (Verlustrücktrag und Verlustvortrag) mit sich bringt. Vor oder nach der Zeit der Zusammenfassung entstandene Verluste können nicht während der Zeit der Zusammenfassung verrechnet werden.

§ 8 Abs. 9: Diese neu durch das JStG 2009 eingefügte Regelung erlaubt bei KapGes. eine Verlustverrechnung nur für die Sparten, deren Tätigkeiten auch bei BgA zusammen gefasst werden dürfen.

§ 8a Abs. 1 (§ 4h EStG): § 4h EStG führt eine generelle Zinsschranke ein, die nach § 8a grundsätzlich auch für BgA gilt. Danach sind Zinsaufwendungen eines Betriebs in Höhe des Zinsertrags abziehbar, darüber hinausgehende Zinsaufwendungen dürfen nur bis zur Höhe von 30 % des um die Zinsaufwendungen erhöhten und um die Zinserträge verminderten maßgeblichen Einkommens abgezogen werden. Die Zinsschranke ist gem. § 4h Abs. 2 Satz 1 Buchst. b EStG

nur auf Betriebe anzuwenden, die ganz oder teilweise zu einem Konzern gehören. Körperschaften des öffentlichen Rechts bilden mit ihren BgA und ihren Beteiligungen an anderen Unternehmen, soweit sie nicht in einem BgA gehalten werden, keinen (Gleichordnungs-)Konzern iSd. Zinsschranke (BMF v. 4.7.2008, BStBl. I 2008, 718 Tz. 91). Werden Beteiligungen innerhalb eines BgA gehalten, kann somit ein Konzern iSd. Zinsschranke vorliegen (FIAND, KStZ 2008, 185; aA HÖLZER/NISSNER, FR 2008, 849, die ausführen, dass zwar Eigen- und Beteiligungsgesellschaften von Körperschaften des öffentlichen Rechts Teil eines Konzerns sein können, eine Körperschaft des öffentlichen Rechts mit ihren BgA und ihren Beteiligungen an anderen Unternehmen aber generell keinen Konzern iSd. Zinsschranke bilden kann).

Unklar ist auch das Bestehen eines Konzerns iSd. der Zinsschranke, soweit Beteiligungen BV eines durch Betriebsaufspaltung entstandenen BgA sind (BMF v. 4.7.2008 aaO Tz. 63. wonach gerade kein Konzern iSd. Zinsschranke vorliegt, wenn sich die Gewerblichkeit eines Besitzunternehmens nur aufgrund einer personellen und sachlichen Verflechtung mit dem Betriebsunternehmen [Betriebsaufspaltung] ergibt).

§ 15 Abs. 1 Nr. 4 und Nr. 5: Hiernach wird die Möglichkeit der Verlustverrechnung in der Weise auf die Organschaft übertragen, dass die Neuregelungen des § 8 Abs. 7 und Abs. 9 nicht auf der Ebene der OG, sondern erst auf der Ebene des OT anzuwenden sind.

§ 24: Der Freibetrag des § 24 gilt für (jeden) BgA (GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 7; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 10; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 24).

2. Verhältnis zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG (Kapitalertragsteuer)

9 a) Einführung

Bei BgA gibt es idR keine Ausschüttungen an Anteilseigner oder Mitglieder. Gleichwohl kommt es auch hier zu (fiktiven) Vermögensübertragungen an die juristische Person des öffentlichen Rechts, die wirtschaftlich mit Gewinnausschüttungen einer KapGes. vergleichbar sind. Durch § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG werden diese Vermögensübertragungen auf Ebene der juristischen Person des öffentlichen Rechts stl. erfasst.

10 b) Betriebe gewerblicher Art mit eigener Rechtspersönlichkeit (§ 20 Abs. 1 Nr. 10a EStG)

Leistungen eines BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit, die zu mit Gewinnausschüttungen wirtschaftlich vergleichbaren Einnahmen führen, sind Einkünfte aus Kapitalvermögen und unterliegen nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7b iVm. § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG einer definitiven KapErtrSt. in Höhe von 15 %. Bei BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit findet mithin ein tatsächlicher Leistungstransfer statt.

11 c) Betriebe gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit (§ 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG)

Die nicht den Rücklagen zugeführten Gewinne und vGA eines BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit, der den Gewinn durch BV-Vergleich (vgl. Anm. 102 ff.) ermittelt oder dessen Umsätze im Kj. 350 000 € oder dessen Gewinn 30 000 € im Wj. übersteigen, gelten als Einkünfte aus Kapitalvermögen bei der juristischen Person des öffentlichen Rechts. Diese unterliegen gem. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c iVm. § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG einer endgültigen KapErtrSt.

in Höhe von 15 %. Im Gegensatz zu BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit unterliegen die Gewinne aus der wirtschaftlichen Betätigung des BgA einer gesetzlichen Ausschüttungsfiktion; sie gelten als unmittelbar an die Trägerkörperschaft ausgeschüttet. Dem steht nicht entgegen, dass es sich bei dem Gläubiger und Schuldner der KapErtrSt. um dieselbe Person handelt (§ 43 Abs. 2 EStG). Verluste gelten als unmittelbar aus dem kommunalen Haushalt ausgeglichen (BFH v. 21.8.2007 – I R 78/06, BStBl. II 2008, 317; FG Düss. v. 7.9.2006, EFG 2007, 212, rkr.). Der verwendungsfähige Gewinn iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG entspricht dabei nicht dem Gewinn des BgA iSd. § 15 EStG; er beschränkt sich vielmehr auf den Teil, der als verwendungsfähiger Betrag für Zwecke außerhalb des BgA zur Verfügung steht (BFH v. 23.1.2008 – I R 18/07, DStR 2008, 1040; BMF v. 11.9.2002, BStBl. I 2002, 935 mit Einzelheiten zur Gewinnermittlung iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG).

Eine den Gewinn iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG mindernde Zuführung zu den Rücklagen ist anzuerkennen, wenn die Zwecke des BgA ohne die Rücklagenbildung nachhaltig nicht erfüllt werden können (BMF v. 8.8.2005, BStBl. I 2005, 831; Neufassung der Rn. 23 und 24 zu BMF v. 11.9.2002, BStBl. I 2002, 935). Die Auflösung zulässigerweise gebildeter Rücklagen für Zwecke außerhalb des BgA führt ebenfalls zu Einkünften aus Kapitalvermögen.

Da ausgeschüttete Gewinne von BgA nunmehr ebenfalls der Besteuerung unterliegen, sind sie von der Rückzahlung von Einlagen abzugrenzen. BgA haben damit ebenfalls ein stl. Einlagekonto iSd. § 27 zu führen. Mangels gesetzlicher Regelung ist grds. von einem Anfangsbestand von 0 € auszugehen (BMF v. 4.6.2003, BStBl. I 2003, 366 Tz. 5; offen gelassen in BFH v. 9.4.2008 – I R 68–70/06, GmbHR 2008, 1111; aA HÖLZER, ZKF 2003, 297; TEICHGRÄBER, KStZ 2005, 164, die sich zur Vermeidung von Mehrfachbesteuerungen für die Einstellung aller nachweisbaren Einlagen aus der Zeit vor dem Systemwechsel zum Halbeinkünfteverfahren in das Einlagekonto iSd. § 27 aussprechen). Unstreitig sind Einlagen, die eine Trägerkörperschaft ihrem BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit unter Geltung des Anrechnungsverfahrens zum Ausgleich von Verlusten zugeführt hat, nicht in den Bestand des Einlagekontos einzubeziehen, da insoweit keine doppelte Besteuerung zu befürchten ist (BFH v. 9.4.2008 – I R 68–70/06, GmbHR 2008, 1111; v. 21.8.2007 – I R 78/06, DB 2008, 221).

3. Verhältnis zu Vorschriften des UStG

12

Art. 4 Abs. 5 Unterabsatz 2/4 der 6. EG-Richtlinie (heute: Art. 13 Abs. 1 der Richtlinie 2006/112/EG v. 28.11.2006 – MWSt.-Systemrichtlinie): Die Besteuerung der öffentlichen Hand nach § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 zum Schutz der Wettbewerbsgleichheit von öffentlicher Hand und privater Wirtschaft steht im Einklang mit den Bestimmungen der 6. EG-Richtlinie zur Harmonisierung der USt. v. 17.5.1977 (77/388/EWG); vgl. hierzu ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 4; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 9. Die 6. EG-Richtlinie enthält in Art. 4 Abs. 5 Unterabsatz 2/4 eine der Vorschrift des § 4 Abs. 5 vergleichbare Regelung, wonach auch der öffentlichen Gewalt obliegende Tätigkeiten dann der USt. zu unterwerfen sind, wenn eine Behandlung als Nicht-Stpfl. zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (vgl. hierzu BFH v. 11.6.1997 – XI R 33/94, BStBl. II 1997, 420; v. 27.2.2003 – V R 78/01, BStBl. II 2004, 431). Ob dies der Fall ist, ist mit Bezug auf die fragliche Tätigkeit als solche zu beurteilen, ohne dass sich diese Beurteilung auf einen lokalen Markt im Besonderen bezieht. Der Begriff „führen würde“ umfasst nicht nur den gegenwärtigen, sondern auch den poten-

tiellen Wettbewerb, sofern die Möglichkeit für einen privaten Wirtschaftsteilnehmer, in den relevanten Markt einzutreten, real und nicht rein hypothetisch ist. Der Begriff „größere“ ist dahin zu verstehen, dass die gegenwärtigen oder potentiellen Wettbewerbsverzerrungen mehr als unbedeutend sein müssen (EuGH v. 16.9.2008 – Rs. C-288/07, DB 2008, 2407).

§ 2 Abs. 3 UStG: Das UStG sieht eine ähnliche Regelung wie die § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 vor, indem es in § 2 Abs. 3 UStG für die Unternehmereigenschaft der juristischen Person des öffentlichen Rechts auf die vorgenannten Vorschriften des KStG verweist. In diesem Zusammenhang wird diskutiert, ob § 2 Abs. 3 UStG die 6. EG- Richtlinie richtig umsetzt oder nicht, zumal der Rechtsverweis auf eine kstl. Regelung im UStG per se als problematisch erachtet wird (vgl. zur Kritik im Hinblick auf die Vereinbarung mit EU-Recht HÜTTEMANN, FR 2009, 308; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 1 mwN, der zumindest eine EU-rechtskonforme Auslegung verlangt). Insoweit besteht eine unternehmerische Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts nur im Rahmen ihres BgA, es sei denn, eine Behandlung als Nichtunternehmer würde zu erheblichen Wettbewerbsverzerrungen iSd. Art. 4 Abs. 5 Unterabsatz 2/4 der Richtlinie 77/388/EWG führen.

FG Düss. v. 21.9.2005, ZKF 2006, 181, nrkr., Rev. Az. BFH V R 70/05, DB 2008, 741: der BFH hat in diesem Revisionsverfahren mit Beschluss v. 20.12.2007 zum Aspekt des Vorliegens „größerer Wettbewerbsverzerrungen“ eine Vorabentscheidung des EuGH – Az. Rs. C-102/08 – eingeholt; vgl. zur Unternehmereigenschaft der juristischen Person des öffentlichen Rechts auch BFH v. 3.7.2008 – V R 51/06, DB 2009, 41.

Im Gegensatz zum KStRecht unterliegen jedoch ustl. auch die Umsätze aus dem Bereich der LuF der StPfl. (so ausdrücklich § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG). Darüber hinaus umfasst das ustl. Unternehmen der juristischen Person des öffentlichen Rechts die Gesamtheit aller BgA (BFH v. 1.11.1979 – V R 26/74, BStBl. II 1979, 746; v. 18.8.1988 – V R 194/83, BStBl. II 1988, 932). Ein weiterer Unterschied besteht darin, dass die Verpachtung eines Betriebs – im Gegensatz zur KSt. – auch dann ustpl. ist, wenn dies ohne das erforderliche Inventar erfolgt, sofern anderenfalls eine Wettbewerbsbeeinträchtigung zu anderen Verpachtungsbetrieben zu befürchten wäre (BFH v. 11.6.1997 – XI R 33/94, BStBl. II 1999, 418; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 9).

13 4. Verhältnis zu Vorschriften des GewStG

§ 2 Abs. 1 GewStG: Gewstpl. sind BgA nur dann, wenn sie stehende Gewerbe iSd. § 2 Abs. 1 GewStDV sind, insbes. also Gewinnerzielungsabsicht aufweisen und eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr erfolgt (BFH v. 3.2.1988 – I R 264/83, BFH/NV 1989, 388; v. 30.11.1989 – I R 79–80/86, BStBl. II 1990, 452; v. 27.6.1990 – I R 166/85, BFH/NV 1991, 628). Ein weiterer Unterschied besteht darin, dass abweichend von § 4 Abs. 4 verpachtete Betriebe nicht der GewStPfl. unterliegen (GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 10; vgl. auch BFH v. 11.7.1990 – II R 33/86, BStBl. II 1990, 1100).

§ 7 GewStG bestimmt, dass die Grundsätze der Spartenrechnung aus § 8 Abs. 9 auf die Ermittlung des Gewerbeertrags der Eigengesellschaft übertragen werden. Dazu wird eine entsprechende Anwendbarkeit von § 8 Abs. 9 Sätze 1–3 vorgesehen und zudem festgelegt, dass ein sich danach ergebender negativer Gewerbeertrag einer Sparte nicht mit dem positiven Gewerbeertrag einer anderen Sparte ausgeglichen werden darf.

§ 10a Abs. 9 GewStG: Durch diese mit dem JStG 2009 eingefügte Vorschrift werden die Grundsätze der Spartenrechnung aus § 8 Abs. 9 und die entspre-

chenden Verlustabzugsregelungen aus § 8 Abs. 8 auch auf den Gewerbeverlust nach § 10a GewStG übertragen.

§§ 2 Abs. 1 Satz 1, 36 Abs. 2 GewStDV: Eine entsprechende Anwendung der Zusammenfassungsgrundsätze des § 4 Abs. 6 findet sich in diesen durch das JStG 2009 eingefügten Bestimmungen, so dass insoweit eine folgerichtige Gleichstellung von KSt. und GewSt. ermöglicht wird.

5. (Steuerbilanzielle) Behandlung der Betriebe gewerblicher Art unter Berücksichtigung des neuen kommunalen Haushaltsrechts

14

Grundlagen: Im Rahmen der landesgesetzlichen Reformen des kommunalen Haushaltsrechts besteht zukünftig in den einzelnen Bundesländern für Gemeinden und Gemeindeverbände idR ein Haushaltsrecht nach den Grundprinzipien der doppelten Buchführung (Doppik) unter Beachtung der GoB (so zB bereits ab 2004 in NRW gem. Ges. über das Neue Kommunale Finanzmanagement für Gemeinden im Land NRW [NKFG NRW] v. 16.11.2004 [GV NRW 2004, 644]; zum aktuellen Stand der landesgesetzlichen Reformen vgl. zB THORMANN, Der Gemeindehaushalt 2008, 10). Im Gegensatz zur kameralistischen Buchführung erfüllt diese auch den rechtl. unselbständigen BgA zugrunde zu legende doppische Haushaltsrechnung die Voraussetzungen des § 140 AO (DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 140 AO Rn. 12).

Damit besteht zukünftig insbes. für rechtl. unselbständige BgA von Gemeinden und Gemeindeverbänden, welche im Rahmen der Doppik einen kommunalen Jahresabschluss unter Beachtung der GoB aufstellen, eine Buchführungspflicht nach § 140 AO. Dies hat erstmals für BgA eine generelle Verpflichtung zur Durchführung eines BV-Vergleichs iSd. § 8 Abs. 1 iVm. §§ 5, 4 Abs. 1 EStG und somit zur Erstellung einer abgeleiteten StBil. zur Folge (so für NRW: OFD Münster v. 26.6.2006, ZKF 2006, 276). Die Erstellung eines korrigierten kommunalen Jahresabschlusses iSd. § 60 Abs. 2 EStDV ist für den einzelnen BgA zulässig.

Gewinnermittlung: Im Rahmen der Gewinnermittlung ist zu berücksichtigen, dass mehrere Vermögenssphären (hoheitlicher und betrieblicher Bereich) einer Trägerkörperschaft abzugrenzen sind, wobei innerhalb der betrieblichen Sphäre wegen der erforderlichen gesonderten Einkommensermittlung für jeden BgA (vgl. Anm. 100) eine weitere Abgrenzung zu erfolgen hat. Damit besteht das Problem, uU mehrere StBil. aus einem kommunalen Jahresabschluss ableiten zu müssen. Zudem sind neben grds. Bilanzierungsunterschieden zwischen dem StRecht und dem jeweiligen doppischen Haushaltsrecht auch spezielle, insbes. ustl. Aufzeichnungspflichten und ergänzende Bestimmungen hinsichtlich der Gemeinnützigkeit zu beachten. Die Einrichtung gesonderter Rechnungskreise und BgA-Geschäftskonten für die einzelnen BgA innerhalb des Rechnungskreises der Trägerkörperschaft ist aber nicht notwendig. Als Grundlage ist vielmehr die vorhandene doppische Buchführung unter Hinzuziehung einer BgA-Kontierung heranzuziehen. Die Ableitung einer GuV für jeden einzelnen BgA ist dann hinreichend genau darstellbar, wenn sichergestellt ist, dass die Geschäftsvorfälle vollzählig und vollständig erfasst und den einschlägigen BgA zugerechnet werden. Für jede Buchung muss demnach ein einwandfreier Beleg vorhanden sein. Ferner muss sich jeder Geschäftsvorfall anhand der Bücher rekonstruieren lassen. Auch die Ableitung einer StBil. ist hinsichtlich wesentlicher Bilanzposten möglich. So kann zB das Anlagevermögen aufgrund hinterlegter Anlagenstammsätze genau den jeweiligen BgA zugerechnet werden. Die offenen Bestände an Forderungen und Verbindlichkeiten können stichtagsbezogen anhand der Kon-

tierung herausgefiltert werden. Die verbleibenden Bilanzpositionen müssten unter Anwendung anderer Verfahren, zB anhand von Aufteilungsschlüsseln, auf die einzelnen BgA außerhalb der doppischen Buchführung sachgerecht aufgeteilt werden. Voraussetzung in der doppischen Buchführung sind somit den Bedürfnissen entsprechende Kontierungselemente bei dem Buchungsvorgang und, sofern eine Einzelzuordnung nicht möglich ist, eine klare, nachprüfbar und willkürfreie Aufteilung bei Anwendung von Aufteilungsschlüsseln. Die so erstellten StBil. müssen eine lückenlose Verfolgbarkeit der Geschäftsvorfälle in der doppischen Buchführung in ihrer Entstehung und Abwicklung gewährleisten. Stl. Aufzeichnungspflichten und Aufbewahrungsfristen sind zu beachten. Die weiterhin durchzuführenden Ableitungen, Fortschreibungen sowie stl. Korrekturen sind außerhalb der doppischen Buchführung zu dokumentieren, so dass insgesamt einem sachverständigen Dritten innerhalb angemessener Zeit ein Überblick vermittelt werden kann.

► *Sonderfragen im Rahmen der Gewinnermittlung:* Im Rahmen des zukünftig durchzuführenden BV-Vergleichs iSd. § 8 Abs. 1 iVm. §§ 5, 4 Abs. 1 EStG bestehen zwei wesentliche Problembereiche:

- ▷ *Der Gewinn eines BgA wird bereits anhand eines BV-Vergleichs ermittelt:* In diesem Fall ist grds. die Bilanzierungs- und Bewertungskontinuität bereits aufgestellter StBil. zu beachten. Hieraus resultieren insbes. im Bereich des stl. Eigenkapitals Unterschiede bei der Bilanzierung dem Grunde nach, welche naturgemäß nicht in der doppischen Buchführung nachvollzogen werden können. Auch bei der Bilanzierung der Höhe nach ergeben sich aufgrund spezieller strechtl. Bewertungsvorschriften Unterschiede. Auch hier sind somit im Rahmen der Aufstellung abgeleiteter StBil. Korrekturen außerhalb der doppischen Buchführung durchzuführen.
- ▷ *Der Gewinn eines BgA wird erstmalig anhand eines BV-Vergleichs ermittelt:* In diesem Fall gelten die allgemeinen stl. Grundsätze zum Wechsel der Gewinnermittlungsart (R 4.6 Abs. 1 „Wechsel zum Betriebsvermögensvergleich“ EStR 2005).

15–19 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 1: Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts

A. Der Begriff „Betrieb gewerblicher Art“ (Abs. 1 Satz 1)

20

I. Überblick

BgA werden nach der gesetzlichen Definition des Abs. 1 durch Einrichtungen begründet, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen – außerhalb der LuF – dienen, sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben und keine Hoheitsbetriebe iSd. Abs. 5 darstellen (vgl. zur Legaldefinition BTDrucks. 7/1470, 325). Eine Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr ist gem. Abs. 1 Satz 2 hingegen nicht erforderlich. Es müssen daher nicht alle Voraussetzungen für die Annahme eines Gewerbebetriebs erfüllt sein, son-

dern es sollen alle Einrichtungen der öffentlichen Hand, die das äußere Bild eines Gewerbebetriebs haben, der KSt. unterworfen werden (H 6 „Allgemeines“ KStH 2006; BFH v. 22.9.1976 – I R 102/74, BStBl. II 1976, 793; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 11; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 28). Insoweit erfasst § 4 nicht sämtliche Betriebe der juristischen Person des öffentlichen Rechts, so zB nicht die Vermögensverwaltung und die hoheitlichen Tätigkeiten. Hoheitsbetrieb und BgA schließen sich gegenseitig aus (BFH v. 8.7.1971 – V R 1/68, BStBl. II 1972, 70). Beide Bereiche werden bereits durch die Regelung des § 1 Abs. 1 Nr. 6 abgegrenzt, so dass § 4 Abs. 5 Satz 1 insoweit deklaratorischen Charakter erlangt. Bei gemischtem Tätigkeitsbild bildet Abs. 5 Satz 1 hingegen eine konstitutive Abgrenzungsvorschrift, da dem Kriterium des Hoheitsbetriebs in diesen Fällen die Bedeutung eines negativen Tatbestandsmerkmals des Begriffs „BgA“ iSd. Abs. 1 zukommt (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 33).

II. Gesetzliche Tatbestandsmerkmale des Betriebs gewerblicher Art

1. Betrieb von juristischer Person des öffentlichen Rechts

21

Begriff der „juristischen Person des öffentlichen Rechts“: Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind zum einen rechtsfähige Körperschaften, die ihre Rechtsfähigkeit und ihre rechtl. Gestaltung aus dem öffentlichen Recht des Bundes oder eines Bundeslandes herleiten (BFH v. 1.3.1951 – I 52/50 U, BStBl. III 1951, 120; s. auch BFH v. 29.1.2003 – I R 106/00, BFH/NV 2003, 868). Der in § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 verwendete Begriff der juristischen Person des öffentlichen Rechts ist aber weiter gefasst und umfasst darüber hinaus alle Gebilde, die aufgrund öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet sind (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 11). Finden sich keine Bestimmungen im Landesrecht, ist nach allgemeinen Grundsätzen zu entscheiden (RFH v. 7.5.1931, RStBl. 1931, 392). Hierbei ist von Bedeutung, ob nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung eine Eingliederung in den staatlichen Organismus und die Erfüllung öffentlicher Aufgaben gegeben ist (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 11). Die Körperschaft kann ihre Eigenschaft kraft Gesetzes, im Wege der Verleihung durch staatlichen Hoheitsakt oder nach Landesverwaltungsübung erhalten (BFH v. 8.7.1971 – V R 1/68, BStBl. II 1972, 70).

Konkreter Begriffsinhalt: Juristische Person des öffentlichen Rechts können sein: Bund, Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände, Kreise, rechtsfähige Anstalten, Zweckverbände, Landschaftsverbände (NRW), Stiftungen, Genossenschaften (zB Deichgenossenschaften), Realgemeinden (BFH v. 8.2.1995 – I R 73/94, BStBl. II 1995, 552; OFD Hannover v. 9.8.1995, FR 1995, 758), Rundfunk- und Fernsehanstalten (BFH v. 6.7.1967 – V 76/64, BStBl. III 1967, 582; v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391), öffentlich-rechtl. Religionsgemeinschaften, zB Diözesen, Bistümer, Kirchen- und Pfarrgemeinden (BFH v. 16.5.1975 – III R 54/74, BStBl. II 1975, 746), kirchliche Orden (H 6 „Kirchliche Orden“ KStH 2006; BFH v. 8.7.1971 – V R 1/68, BStBl. II 1972, 70), Träger der Sozialversicherung (zB Innungs- und Betriebskrankenkassen, Berufsgenossenschaften), Berufsverbände mit öffentlich-rechtl. Charakter (zB Industrie- und Handelskammern, Innungen, Handwerkskammern, Kreishandwerkerschaften, Rechtsanwalts- und Notarkammern, Ärztekammern, Sparkassen- und Giroverbände), Sparkassen (BFH v. 20.12.1973 – V R 87/70, BStBl. II 1974, 311), Bundesbank und Landeszentralbanken, Universitäten, Studentenwerke (vgl. zur Aufzählung: R 6 Abs. 1 KStR 2004; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 29; STRECK/ALVERMANN

VII. § 4 Rn. 6; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 12). Für die Zuordnung als Körperschaft des öffentlichen Rechts kommt im Zweifelsfall der Bescheinigung staatlicher Aufsichtsbehörden indizielle Bedeutung zu (BFH v. 1.3.1951 – I 52/50 U, BStBl. III 1951, 120; v. 8.2.1995 – I R 73/94, BStBl. II 1995, 552). Die Entscheidung der Finanzbehörden zur Einordnung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ist im Finanzrechtsweg anfechtbar (BFH v. 8.7.1971 – V R 1/68, BStBl. II 1972, 70; v. 11.1.1979 – V R 26/74, BStBl. II 1979, 746).

Vorbehaltlich des Abs. 5: Dieses Tatbestandsmerkmal bringt zum Ausdruck, dass Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe), nicht zu den BgA zählen (vgl. hierzu Anm. 70–75).

22 2. Einrichtung

Unabhängig von der teilweise im stl. Schrifttum vertretenen Ansicht, dass für die Annahme eines BgA auf das Merkmal der „Einrichtung“ verzichtet und allein auf die Tätigkeit abgestellt werden sollte (HÜTTEMANN, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, 50, 57; HÄCK, Die öffentliche Hand im Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerrecht, 2004, 115, 148), ist eine Einrichtung jede funktionelle Einheit, die sich von dem sie organisatorisch tragenden Hoheitsbetrieb als gesonderte selbständige Betätigung abgrenzen lässt, im Rahmen einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit der Erzielung von Einnahmen dient und geeignet ist, den Wettbewerb zu beeinträchtigen (BFH v. 22.9.1976 – I R 102/74, BStBl. II 1976, 793; v. 14.4.1983 – V R 3/79, BStBl. II 1983, 491; v. 27. 6.1990 – I R 166/85, BFH/NV 1991, 628).

Begriff und Konturierung der „funktionellen Einheit“: Eine derartige funktionelle Einheit kann sich insbes. aus einer besonderen Leitung, einem geschlossenen Geschäftskreis, einer entsprechenden Buchführung oder aus ähnlichen auf eine Einheit hindeutende Merkmalen ergeben, wobei unerheblich ist, ob die Bücher bei einer anderen Verwaltung geführt werden (R 6 Abs. 4 Satz 3 KStR 2004; H 6 „Einrichtung“ KStH 2006; BFH v. 26.5.1977 – V R 15/74, BStBl. II 1977, 813). Eine Einrichtung kann auch dann gegeben sein, wenn nicht organisatorische, sondern andere Merkmale vorliegen, die die wirtschaftliche Selbständigkeit verdeutlichen (H 6 „Einrichtung“ KStH 2006; BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 12), zB der Art der Tätigkeit oder der getrennten Aufzeichnung der Entgelte (BFH v. 26.5.1977 – V R 15/74, BStBl. II 1977, 813). Als weitere Kriterien kommen in Betracht: Die eindeutige zeitliche Abgrenzbarkeit des Einsatzes von Personal und Betriebsmitteln im hoheitlichen und wirtschaftlichen Bereich (R 6 Abs. 4 Satz 1 KStR 2004; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 23), die gesonderte Abrechnung verschiedener Leistungen sowie sonstige planerische bzw. organisatorische Maßnahmen, zB zur Pflege und Übermittlung eines Datenbestands (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 40) oder die Zusammenfassung der Einnahmen und Ausgaben der zu beurteilenden Tätigkeit unter einem bestimmten Unterabschnitt bzw. Titel des Haushaltsplans (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 22; vgl. auch STRAHL, FR 1998, 761). Die Tätigkeit der Einrichtung kann somit auch mit sächlichen Mitteln verwirklicht werden, die eigentlich zum hoheitlichen Bereich gehören und an die Einrichtung für einen genau festgelegten Zeitraum „entliehen“ werden (BFH v. 11.1.1979 – V R 26/74, BStBl. II 1979, 746). Eigenes Personal ist ebenso wenig zwingend erforderlich wie eigene Arbeitsmittel (BFH v. 26.5.1977 – V R 15/74, BStBl. II 1977, 813; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 37), ist aber als Indiz für einen BgA zu würdigen (BFH v. 11.1.1979 – V R 26/74, BStBl. II 1979, 746); die Einrichtung erfordert ebenfalls keine vermögensmäßige Trennung des der wirtschaftlichen Tätigkeit gewid-

meten Vermögens, keine gesonderte Buchführung und auch kein vorhandenes BV (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 39; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 22). Nicht notwendig ist darüber hinaus, dass die Tätigkeit im Rahmen einer organisatorisch verselbständigten Abteilung ausgeübt wird; sie kann auch im Rahmen des allgemeinen Betriebs miterledigt werden. Daher schließt die Einbeziehung einer wirtschaftlichen Tätigkeit in eine überwiegend mit hoheitlichen Aufgaben betraute organisatorische Einheit es nicht aus, die einbezogene Tätigkeit gesondert zu beurteilen und rechtl. als eigenständige funktionelle Einheit von dem sie organisatorisch tragenden Hoheitsbetrieb zu unterscheiden (R 6 Abs. 2 Satz 1 KStR 2004; H 6 „Einrichtung“ KStH 2006; BFH v. 27.6.1990 – I R 166/85, BFH/NV 1991, 628). Eine ausreichende wirtschaftliche Selbständigkeit kann bereits dann angenommen werden, wenn die Roheinnahmen so erheblich sind, dass die Tätigkeit nicht als unwesentlicher und untrennbarer Bestandteil anderer gemeindlicher Verwaltungszweige angesehen werden kann (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 22).

Umsatz- und gebührenmäßige Abgrenzung: Eine Einrichtung kann auch dann bestehen, wenn gebührenmäßig klar abgrenzbare Leistungen vorliegen (BFH v. 14.4.1983 – V R 3/79, BStBl. II 1983, 491). Eine Einrichtung kann insbesondere auch dann gegeben sein, wenn der Jahresumsatz iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG aus der wirtschaftlichen Tätigkeit beträchtlich ist (H 6 „Einrichtung“ KStH 2006); in einem Jahresumsatz iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG (Nettoeinnahmen ohne USt.) von mehr als 130 000 € sieht die FinVerw. ein wichtiges Merkmal für eine wirtschaftliche Betätigung im Rahmen einer selbständigen Einrichtung (R 6 Abs. 4 Satz 2 KStR 2004). Sinn der Festlegung dieser Umsatzgröße ist es, eine gleichmäßige Behandlung der Stpfl. zu gewährleisten (BTDrucks. 8/2449, 3; kritisch zu dieser Umsatzgrenze GASTL, DStZ 2003, 99).

3. Nachhaltige Tätigkeit

23

Der Begriff der „Nachhaltigkeit“ entspricht demjenigen in § 15 Abs. 2 EStG und § 2 GewStG und ist daher gegeben, wenn die wirtschaftliche Tätigkeit auf Wiederholung ausgelegt ist, mithin eine Mehrzahl von Einzelhandlungen vorgenommen wird, auch wenn diese in größeren Zeitabständen erfolgen (BFH v. 15.12.1971 – I R 49/70, BStBl. II 1972, 291). Auf die Dauer der Einnahmeerzielung kommt es hingegen nicht an (BFH v. 30.11.1989 – I R 19/87, BStBl. II 1990, 246). Es genügt, wenn bei der Tätigkeit der allgemeine Wille besteht, gleichartige oder ähnliche Handlungen bei sich bietender Gelegenheit zu wiederholen (BFH v. 21.8.1985 – I R 60/80, BStBl. II 1986, 88). Wiederholende Tätigkeiten liegen auch dann vor, wenn der Grund zum Tätigwerden auf einem einmaligen Entschluss beruht, die Erledigung aber mehrere Einzelhandlungen erfordert (BFH v. 21.8.1985 – I R 60/80, BStBl. II 1986, 88). Selbst eine einmalige Handlung kann eine nachhaltige Betätigung begründen, wenn von vornherein eine Wiederholungsabsicht erkennbar ist (BFH v. 26.4.1979 – V R 46/72, BStBl. II 1979, 530). Einmalige Verkäufe führen hingegen nicht zur Nachhaltigkeit (STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 11). Ebenso fehlt es an einer Nachhaltigkeit bei einmaligen Betätigungen, wenn durch sie lediglich ein Dauerzustand geschaffen wird, der für einen längeren Zeitraum zu Vergütungen führt (BFH v. 14.11.1963 – IV 6/60 U, BStBl. III 1964, 139).

4. Wirtschaftliche Tätigkeit

24

Letztlich ist maßgeblich, ob die Körperschaft sich erwerbswirtschaftlich betätigt, dh., einer wettbewerbsrelevanten Tätigkeit nachgeht, nicht hingegen, in welchen

organisatorischen Formen diese Betätigung stattfindet. Andernfalls hätte es die juristische Person des öffentlichen Rechts in der Hand, durch mangelnde organisatorische Abgrenzung ihrer erwerbswirtschaftlichen von ihrer hoheitlichen Tätigkeit Wettbewerbsvorteile gegenüber privaten Wettbewerbern zu erlangen (GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 38).

Der Begriff der „wirtschaftlichen Tätigkeit“ erstreckt sich nicht nur auf alle in § 15 EStG genannten Formen einer gewerblichen Betätigung, sondern darüber hinaus auch auf andere nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeiten außerhalb der LuF, die über eine bloße Vermögensverwaltung hinausgehen und nicht das Erscheinungsbild eines Gewerbebetriebs haben (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 50).

Verschiedene wirtschaftliche Tätigkeiten sind als Einheit zu behandeln, wenn dies der Verkehrsauffassung entspricht (R 6 Abs. 3 Satz 3 KStR 2004). 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); vgl. hierzu Anm. 73.

25 5. Erzielung von Einnahmen

Ausreichend, aber auch erforderlich ist, dass die wirtschaftliche Betätigung auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet ist; einer Gewinnerzielungsabsicht bedarf es aufgrund der ausdrücklichen Regelung in Abs. 1 Satz 2 nicht. Der Begriff der „Einnahmen“ bestimmt sich grds. nach § 8 Abs. 1 EStG, so dass ihm auch geldwerte Vorteile als andere wirtschaftliche Vorteile unterfallen. Voraussetzung ist, dass die Bezüge zu Einkünften iSd. § 2 EStG führen können (BFH v. 30.11.1989 – I R 19/87, BStBl. II 1990, 246). Auch Gebühren, die die öffentliche Hand im Rahmen einer privatunternehmerischen Tätigkeit erhebt, zählen zu den Einnahmen, selbst wenn diese auf Grund eines Gesetzes, einer VO oder einer öffentlich-rechtl. Satzung erhoben (BFH v. 26.5.1977 – V R 15/74, BStBl. II 1977, 813; v. 14.4.1983 – V R 3/79, BStBl. II 1983, 491; v. 18.8.1988 – V R 18/83, BStBl. II 1988, 971; v. 21.9.1989 – V R 89/85, BStBl. II 1990, 95) und nach öffentlich-rechtl. Vorschriften beigetrieben werden können (BFH v. 18.8.1966 – V 21/64, BStBl. III 1967, 100; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 36, 131). Eine Einnahmeerzielungsabsicht ist auch dann zu bejahen, wenn die Einnahmen aus der wirtschaftlichen Tätigkeit lediglich die Selbstkosten decken (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 54).

26 6. Keine Land- und Forstwirtschaft

Einrichtungen der LuF können kraft ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmung in Abs. 1 Satz 1 kein BgA sein und sind daher, sofern sie von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts betrieben werden, nicht stpfl. (kritisch zu dieser Privilegierung speziell gegenüber § 5 Abs. 1 Nr. 9, der nur die Forstwirtschaft stbefreit: GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 49; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 17). Mit umfasst sind stl. Nebenbetriebe sowie verpachtete LuF-Betriebe (R 6 Abs. 6 Sätze 2 und 3 KStR 2004; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 60). Die Jagdverpachtung durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts begründet grundsätzlich ebenfalls keinen BgA (zur estl. Erfassung vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 3 EStG). Gehört zum LuF-Betrieb auch ein Eigenjagdbezirk, ist dessen Verpachtung ebenfalls dem nicht stpfl. Betrieb zuzurechnen (OFD Nürnberg v. 7.3.2001, ZKF 2001, 258; BFH v. 22.9.2005 – V R 28/03, BStBl. II 2006, 280).

Die Abgrenzung eines LuF-Betriebs von einem gewerblichen Betrieb ist anhand der Kriterien der R 15.5 EStR 2005 vorzunehmen (H 6 „Land- und forstwirt-

schaftliche Betriebe“ KStH 2006; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 40). Zur Übertragung eines LuF-Betriebs auf eine juristische Person des öffentlichen Rechts vgl. BFH v. 19.2.1998 – IV R 38/97, BStBl. II 1998, 509.

Einkünfte aus LuF, die im Rahmen eines BgA anfallen, ohne einen eigenen LuF-Betrieb zu bilden, sind hingegen stpfl. (R 6 Abs. 6 Satz 4 KStR 2004); daher sollten Tätigkeiten, mit denen entsprechende Einkünfte erzielt werden, in einen eigenen Betrieb ausgegliedert werden (so auch GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 49; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 17, der allerdings zur Vorsicht wegen einer möglichen Gewinnrealisierung mahnt). Hinsichtlich der Abgrenzung der Einkünfte aus LuF zu gewerblichen Einkünften bei Biogasanlagen und der Erzeugung von Energie aus Biogas vgl. BMF v. 6.3.2006, BStBl. I 2006, 248.

7. Wirtschaftliches Herausheben innerhalb der Gesamtbetätigung

27

Weiterhin setzt die Annahme eines BgA voraus, dass sich die Einrichtungen innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person des öffentlichen Rechts wirtschaftlich herausheben, dh. es muss sich um eine Tätigkeit von einigem wirtschaftlichem Gewicht handeln (H 6 „Wirtschaftliches Gewicht“ KStH 2006). Die erwerbswirtschaftliche Tätigkeit der öffentlichen Hand soll daher nur dann erfasst werden, wenn sie die Wettbewerbsneutralität beeinträchtigen kann.

Maßstäbe für wirtschaftliche Bedeutsamkeit der Betätigung: Der BFH hat unterschiedliche Maßstäbe bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Bedeutsamkeit zugrunde gelegt, so dass die Rspr. insgesamt als nicht einheitlich zu würdigen ist: Während er in BFH v. 11.1.1979 – V R 26/74 (BStBl. II 1979, 746) auf eine vergleichbare Betrachtung mit dem Umfang der Gesamtverwaltung der juristischen Person des öffentlichen Rechts abstellte und die festgelegten Gewinn- und Umsatzzahlen nicht allein maßgeblich sein sollten, hat er in BFH v. 2.3.1983 – I R 100/79, BStBl. II 1983, 386) die Ansicht vertreten, dass es nicht darauf ankomme, in welchen Prozentsätzen des Gesamthaushalts sich das Ergebnis der wirtschaftlichen Tätigkeit niederschläge. Nach BFH v. 14.4.1983 – V R 3/79 (BStBl. II 1983, 491) soll es auf das Verhältnis der Einnahmen aus der gewerblichen Tätigkeit zum betroffenen Bereich der gemeindlichen Verwaltung ankommen.

Diese Sichtweise wird von der FinVerw. nicht geteilt (R 6 Abs. 5 Satz 3 KStR 2004). Ob eine wirtschaftliche Tätigkeit von einigem Gewicht und daher eine entsprechende Wettbewerbsrelevanz vorliegt, ist danach vor allem an der Höhe des Umsatzes zu beurteilen, indem gem. R 6 Abs. 5 Satz 2 KStR 2004 die wirtschaftliche Bedeutsamkeit bei einem nachhaltigen Jahresumsatz von mehr als 30 678 € idR vorliegen soll. Nachdem BFH v. 11.1.1979 – V R 26/74, BStBl. II 1979, 746; v. 25.10.1989 – V R 111/85, BStBl. II 1990, 868 eine feste Umsatzgrenze als mit dem Begriff des BgA unvereinbar angesehen hatte (so auch FG München v. 5.7.1978, EFG 1978, 628, rkr. und FG Nürnberg v. 24.1.1984, EFG 1984, 415, rkr.), wird diese Grenze „nur“ noch als wichtiger Anhaltspunkt bzw. wichtiges Merkmal angesehen (BMF v. 20.11.1979, BStBl. I 1979, 684; R 6 Abs. 4 Satz 2 bzw. Abs. 5 Satz 1 KStR 2004), die zugleich auch Praktikabilitäts-erwägungen und der Rechtssicherheit Rechnung trägt (FG Ba.-Württ. v. 25.10.1979, EFG 1980, 150, rkr.). FG München v. 30.1.2008, ZKF 2008, 179, nrkr. (Rev. Az. BFH XI R 17/08) nimmt auch dann eine unternehmerische Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts an, wenn die Umsatzgrenze von 30 678 € nicht erreicht wird; es hält die Verwaltungsauffassung für überholt, weil sie dem Gemeinschaftsrecht widerspreche.

Jahresumsatz ist der Umsatz iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, dh. die Nettoeinnahmen ohne USt. (BMF v. 23.8.1979, DB 1979, 2458), die Tatbestände des § 3 Abs. 1b UStG und § 3 Abs. 9a UStG zählen nicht mit (BMF v. 5.8.1975, BStBl. I 1975, 934; FG München v. 11.4.1973, EFG 1973, 123, rkr.; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 32). Einzubeziehen sind nur Einnahmen von externen Dritten, nicht hingegen interne Verrechnungen, zB mit einem BgA derselben juristischen Person des öffentlichen Rechts (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 69; OFD Hannover v. 6.9.2002, BB 2002, 2322). Bei Selbstversorgungsbetrieben (vgl. Anm. 36) dürfte neben den Drittumsätzen auch auf die Innenumsätze abzustellen sein, da reine Selbstversorgungsbetriebe ansonsten nie die Grenze gem. R 6 Abs. 5 Satz 1 KStR 2004 überschreiten könnten und damit § 4 Abs. 1 Satz 2 Halbs. 2 weitgehend ins Leere laufen würde (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 32/37; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 13; wohl auch ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 69). Zur Berücksichtigung erst künftig feststehender Umsatzzahlen vgl. BFH v. 28.11.1991 – V R 95/86, BStBl. II 1992, 569.

Damit stellt die FinVerw. unterschiedliche Grenzen für die wirtschaftliche Bedeutsamkeit einerseits und für die Frage, ob die wirtschaftliche Betätigung im Rahmen einer selbständigen Einrichtung ausgeübt wird (vgl. Anm. 22), andererseits auf. Ob dies sachgerecht ist, kann ernsthaft in Frage gestellt werden, zumal die Tatbestandsmerkmale der „Einrichtung“ und der „wirtschaftlichen Herausgehobenheit“ eng miteinander verknüpft sind und absoluten Umsatzgrenzen auch nur indizielle Bedeutung zukommt. Insoweit dürfte der Auffassung von GOSCH/HEGER (§ 4 Rn. 43) zu folgen sein, die die Grenze von 30 678 € als Aufgriffsgrenze verstanden wissen möchten, unterhalb derer das Vorliegen eines BgA nur dann geprüft wird, wenn hierfür besondere Gründe von der juristischen Person des öffentlichen Rechts vorgetragen werden, während die FinVerw. von sich aus idR bei dieser Sachlage keinen BgA annehmen wird (so auch R 6 Abs. 5 Satz 4 KStR 2004; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 30; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 70; SEER, DStR 1992, 1751; DÖTSCH/PINKOS, BB 2005, 125); ab einem Umsatz von 130 000 € soll dagegen stets von einem BgA auszugehen sein (so auch BMF v. 20.11.1979, BStBl. I 1979, 684; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 31). Solche besonderen Gründe sind insbes. gegeben, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts unmittelbar zu anderen gewerblichen Unternehmen in Wettbewerb tritt (R 6 Abs. 5 Satz 5 KStR 2004; BFH v. 25.10.1989 – V R 111/85, BStBl. II 1990, 868; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 29; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 13). Liegt der Umsatz jährlich unter 30 678 € und wird die Grenze von 130 000 € nur durch die Veräußerung des Betriebs oder eines Anlageguts überschritten, ist nicht von einem BgA auszugehen (STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 13).

Wettbewerbsrelevanz der Betätigung: Ergibt sich eine Wettbewerbsverzerrung bereits aus dem Gegenstand der Betätigung, ist hieraus bereits die Erfassung als BgA herzuleiten, unabhängig von den tatsächlichen (Gewinn-) und Umsatzzahlen (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 75; so auch für die Verpachtungstätigkeit BFH v. 25.10.1989 – V R 111/85, BStBl. II 1990, 868).

Sonderfragen herausgehobener Betätigung: Bei einer Betriebsverpachtung ist darauf abzustellen, ob er bei der juristischen Person des öffentlichen Rechts als Verpächter ein BgA wäre (R 6 Abs. 5 Satz 6 KStR 2004); die wirtschaftliche Bedeutsamkeit bestimmt sich dabei nicht nach der Verpachtungstätigkeit und den daraus zufließenden Erlösen (Umsätze des Pachtvertrags), sondern nach dem Umfang bzw. dem Gegenstand des verpachteten Betriebs und damit nach den Umsätzen des Pächters (R 6 Abs. 5 Satz 7 KStR 2004; STRECK/ALVERMANN

VII. § 4 Rn. 34; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 106, 111; BFH v. 25.10.1989 – V R 111/85, BStBl. II 1990, 868, kritisch FG München v. 5.7.1978, EFG 1978, 628, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 25.10.1979, EFG 1980, 150, rkr.). Entscheidend ist, ob durch die Verpachtung dem Pächter ermöglicht wird, in einer üblicherweise von Privaten besetzten Branche erwerbswirtschaftlich tätig zu werden (GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 92; BFH v. 11.7.1990 – II R 33/86, BStBl. II 1990, 1100).

Unerheblich ist die Höhe des Gewinns. BFH v. 24.10.1961 – I 105/60 U, BStBl. III.1961, 552; v. 2.3.1983 – I R 100/79, BStBl. II 1983, 386 hat zwar früher für die Beurteilung, ob eine Tätigkeit von einigem Gewicht vorliegt, auf die Größe des Gewinns abgestellt; angesichts der Tatsache, dass die Gewinnerzielungsabsicht kein Kriterium eines BgA ist, dürfte die Anknüpfung an den Gewinn jedoch heute nicht mehr systemgerecht sein (so auch GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 45; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 8; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 68), zumindest aber müsste dieser Betrag entsprechend der Inflation fortgeschrieben werden.

Nach dem „Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements“ v. 10.10.2007 (BGBl. I 2007, 2332; BStBl. I 2007, 815) ist – rückwirkend zum 1.1.2007 – eine Anhebung der Besteuerungsgrenze für wirtschaftliche Betätigungen gemeinnütziger Körperschaften (§ 64 Abs. 3 AO) sowie der Zweckbetriebsgrenze bei sportlichen Veranstaltungen (§ 67a AO) von jeweils 30678 € auf 35000 € im Jahr erfolgt. Entsprechendes soll für die Umsatzgrenze des § 23a Abs. 2 UStG gelten. Folgerichtig sollte eine Anpassung der Grenze in R 6 Abs. 5 Satz 1 KStR 2004 auf denselben Betrag durch die FinVerw. vorgenommen werden (so auch STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 13). Bei der Neubestimmung der Grenze hat eine Realisierung von stillen Reserven zu unterbleiben (BMF v. 5.8.1975, BStBl. I 1975, 934).

III. Besonderheiten

1. Abgrenzung zur Vermögensverwaltung

28

Kein BgA ist die Vermögensverwaltung, die bei natürlichen Personen zu Einkünften aus VuV oder Kapitalvermögen führt, da sie nicht wettbewerbsrelevant ist. Erzielt daher die Körperschaft des öffentlichen Rechts Einkünfte aus Kapitalvermögen oder aus VuV (zB Raum, Haus oder Grund und Boden), handelt es sich nicht um kstpfl. Einkünfte (Ausnahme: § 2 Nr. 2). Der BFH folgert dies aus der typologischen Ähnlichkeit des BgA mit dem Gewerbebetrieb (BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391; v. 1.8.1979 – I R 106/76, BStBl. II 1979, 716), die es ausschließe, andere Einkünfte als Gewinneinkünfte unter den Begriff des „BgA“ zu fassen. Ob der Rahmen einer bloßen Vermögensverwaltung überschritten und bereits eine wirtschaftliche Betätigung gem. Abs. 1 Satz 1 vorliegt, kann nach den Grundsätzen der R 15.7 EStR 2005 zur Abgrenzung des Gewerbebetriebs gegenüber der Vermögensverwaltung unter Berücksichtigung des § 4 Abs. 1 Satz 2 beurteilt werden (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 58; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 43). Entscheidend ist daher, ob sich die Betätigung als Vermögensnutzung iS einer Fruchtziehung darstellt und die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung nicht entscheidend in den Vordergrund tritt.

Die Abgrenzung der Vermögensverwaltung zur Betriebsaufspaltung (vgl. zu den Voraussetzungen: H 15.7 „Allgemeines“ EStH 2005) erlangt nur in den Fällen Bedeutung, in denen die VuV nicht bereits nach Abs. 4 als BgA zu erfassen ist

(BFH v. 6.11.1985 – I R 272/81, BFH/NV 1987, 123). Zur Abgrenzung der Betriebsaufspaltung im Rahmen des Abs. 4 vgl. Anm. 57.

Auch private Veräußerungsgeschäfte sind idR Teil der Vermögensverwaltung, es sei denn, es handelt sich zB bei Grundstücksgeschäften um gewerblichen Grundstückshandel. Grundstücksgeschäfte, die dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen sind, können keinen gewerblichen Grundstückshandel begründen; vielmehr stellen sie Hilfsgeschäfte der hoheitlichen Tätigkeit dar. Erfüllt der Verkauf einzelner Grundstücke unstreitig die Voraussetzungen für einen gewerblichen Grundstückshandel, ist es ratsam, zur Abgrenzung dieser gewerblichen Tätigkeit von den hoheitlichen Hilfsgeschäften den gewerblichen Grundstückshandel in eine KapGes. auszulagern (GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 53); vgl. auch Anm. 140 „Grundstücksverkäufe der Gemeinden“.

Zur Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und BgA hinsichtlich der Verwaltung von Beteiligungen an PersGes. und KapGes., vgl. Anm. 30 f.

29 2. Gemeinnütziger Betrieb gewerblicher Art

Diese Thematik hat Bedeutung durch eine Beitrittsaufforderung des BFH an das BMF erlangt (BFH v. 27.4.2005 – I R 90/04, BStBl. II 2006, 198). In diesem Verfahren geht es um die Frage, ob eine KapGes., die öffentlich-rechtl. Pflichtaufgaben ihrer Gesellschafter wahrnimmt, selbstlos und unmittelbar gemeinnützige Zwecke verfolgt. Diesem Verfahren kommt aber zugleich – und das hat der BFH zutreffend erkannt – auch Bedeutung für die Problematik zu, ob die Wahrnehmung von Pflichtaufgaben einer juristischen Person des öffentlichen Rechts durch eine Eigengesellschaft ohne angemessenen finanziellen Ausgleich als vGA anzusehen ist, auch wenn sich das zu diesem Aspekt erhobene Revisionsverfahren (BFH v. 25.1.2005 – I R 8/04, BStBl. II 2006, 190) in der Zwischenzeit durch Klagerücknahme erledigt hat; sieht man nämlich in der Aufgabenwahrnehmung eine gemeinnützigkeitsschädliche Tätigkeit der KapGes. im Eigeninteresse der Gesellschafter (§ 55 AO), müsste dies auch die Annahme einer vGA rechtfertigen; wird die KapGes. hingegen im Interesse der Allgemeinheit und damit selbstlos tätig, wäre die Bejahung einer vGA inkonsequent (SCHULTE, DB 2006, 2541; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 225c).

Dass BgA grundsätzlich gemeinnützig errichtet werden können, entspricht der Rspr. (BFH v. 31.10.1984 – I R 21/81, BStBl. II 1985, 162) und der Auffassung der FinVerw. (vgl. OFD Düss. v. 29.4.2005 – S 2706 A - St 134, nv.; OFD Frankfurt v. 19.4.2005 – S 2223 A - 124 - St II 2.06, nv.); grundlegend zum gemeinnützigen BgA STRAHL, NWB F. 4, 5293).

Körperschaften des öffentlichen Rechts können wegen ihrer BgA nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 persönlich von der KSt. befreit sein, insbes. dann, wenn sie ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken gem. §§ 51–68 AO dienen. Entsprechende Sonderregelungen für BgA finden sich ua. in § 55 Abs. 3 AO und § 62 AO (vgl. hierzu Hey, StuW 2000, 467). Die StBefreiung kommt nicht in Betracht, wenn ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§§ 14, 64 AO) unterhalten wird (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2), es sei denn, dieser ist als Zweckbetrieb gem. § 65 AO einzuordnen (GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 81). Selbst für solche stbegrünstigten BgA gilt aber – wie generell bei § 4 –, dass § 64 Abs. 2 AO nicht anwendbar ist, dh. der Ausgleich eines Gewinn-BgA mit einem Verlust-BgA derselben juristischen Person des öffentlichen Rechts – außerhalb der Zulässigkeit einer Zusammenfassung mehrerer BgA in einem BgA – ist nicht möglich (BFH

v. 11.2.1997 – I R 161/94, BFH/NV 1997, 625; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 10; aA OFD Rostock v. 26.2.2003, DSStR 2003, 936).

3. Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft

a) Beteiligung an einer Personengesellschaft

30

Mitunternehmerchaftliche Beteiligung eines Betriebs gewerblicher Art:

Die Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer gewerblich tätigen PersGes. is einer Mitunternehmerchaft gem. 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, zB an einer OHG, KG, GbR, atypisch stillen Gesellschaft, begründet stets einen BgA (R 6 Abs. 2 Satz 2 KStR 2004; BFH v. 6.4.1973 – III R 78/72, BStBl. II 1973, 616; v. 27.3.2001 – I R 78/99, BStBl. II 2001, 449; Schl.-Holst. FG v. 30.9.1997, EFG 1998, 590, rkr., DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 46), und zwar auch dann, wenn sie keinen Einfluss auf die Geschäftsleitung ermöglicht (GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 59). Dabei reicht auch eine kurzfristige Beteiligung aus (Schl.-Holst. FG v. 30.9.1997, EFG 1998, 590, rkr.) Ob die Beteiligung an der Mitunternehmerchaft stets einen eigenständigen BgA darstellt oder ob sie auch dem BV eines anderen, bereits bestehenden BgA zugerechnet werden kann, ist auf Grund der nicht eindeutigen BFH-Rspr. (BFH v. 9.5.1984 – I R 25/81, BStBl. II 1984, 726) diskussionswürdig; angesichts der Tatsache, dass die abschließliche Beurteilung als eigenständiger BgA zahlreiche weitere Problemfragen, speziell im Zusammenhang mit dem Aspekt der „Zusammenfassung von BgA“ bzw. im Hinblick auf § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG bei Umwandlungsfällen auslösen würde, ist es sachlich gerechtfertigt, die Beteiligung an der Mitunternehmerchaft auch einem bereits bestehenden BgA zuzurechnen, ohne die Beteiligung als eigenständigen BgA zu betrachten (so auch DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 46). Ist die Gesellschaft nicht gewerblich tätig, liegt ein BgA vor, wenn das Unternehmen, würde es von der juristischen Person des öffentlichen Rechts betrieben, einen BgA darstellen würde (GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 59). Im gesonderten Feststellungsverfahren wird verbindlich entschieden, dass die juristische Person des öffentlichen Rechts Mitunternehmer ist (BFH v. 9.5.1984 – I R 25/81, BStBl. II 1984, 726).

Unerheblicher Umfang der mitunternehmerischen Betätigung: Grds. irrelevant ist der Umfang der Tätigkeit der Mitunternehmerchaft und die Höhe der Beteiligung der juristischen Person des öffentlichen Rechts, dh. ob an der Mitunternehmerchaft nur juristische Personen des öffentlichen Rechts oder auch Personen des Privatrechts beteiligt sind (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 76; OFD Frankfurt v. 4.2.2002, DB 2002, 764). Ein BgA ist insbes. beim Zusammenschluss einer juristischen Person des öffentlichen Rechts mit einer KapGes. anzunehmen, selbst wenn diese Tätigkeit, würde sie von der juristischen Person des öffentlichen Rechts allein ausgeübt, als hoheitlich zu behandeln wäre (R 6 Abs. 2 Sätze 3 und 4 KStR 2004; OFD Frankfurt v. 4.2.2002, DB 2002, 764). Schließen sich hingegen zwei juristische Personen des öffentlichen Rechts zur gemeinsamen Ausübung hoheitlicher Tätigkeiten, zB in einer GbR, zusammen, liegt keine einen BgA begründende Mitunternehmerchaft vor (R 6 Abs. 2 Satz 5 KStR 2004), da in diesem Fall hoheitliche Betätigungen erfolgen, die nur in die Rechtsform einer GbR gekleidet werden (so auch DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 47). Kommt es jedoch zum Zusammenschluss mehrerer juristischer Personen des öffentlichen Rechts, um in der Rechtsform einer Mitunternehmerchaft gemeinsam wirtschaftlich tätig zu werden, ist es gut vertretbar, zur stl.

Anerkennung wie bei jedem einzeln betriebenen BgA eine Einnahmeerzielungsabsicht ausreichen zu lassen, so dass es sich insoweit um einen gemeinsam betriebenen BgA handelt, der der Form der Mitunternehmerschaft bedurfte, um die Einkünfte den beteiligten juristischen Personen des öffentlichen Rechts anteilig zurechnen zu können (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 47).

Wirtschaftliche Bedeutsamkeit: Bei der Prüfung, ob die Tätigkeit wirtschaftliches Gewicht hat, werden unterschiedliche Ansichten vertreten: Zum Teil wird auf die anteiligen Bruttoeinnahmen abgestellt (GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 59); STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 19 beziehen die typisierenden Umsatzzahlen nur bei ausschließlicher Beteiligung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts ein; zum Teil wird die uE sachgerechte Ansicht vertreten, dass die allgemeinen Kriterien zur Bestimmung der wirtschaftlichen Bedeutsamkeit (vgl. Anm. 27) nicht heranzuziehen sind, sondern sich die wirtschaftliche Herausgehobenheit bereits durch die Beteiligungsform ergibt, da es auf den Betrieb insgesamt und nicht auf die Höhe der Beteiligung der juristischen Person des öffentlichen Rechts ankommt (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 76; wohl auch DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 48).

31 b) Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft

Die Beteiligung (Besitz und Verwaltung von Anteilen) an einer KapGes. begründet grundsätzlich keinen eigenständigen BgA (R 6 Abs. 2 Satz 6 KStR 2004), sondern ist regelmäßig der Vermögensverwaltung zuzurechnen, auch dann, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts alleiniger Anteilseigner ist (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 57). Die Veräußerung gem. § 17 EStG ist ebenfalls nicht stpfl. (RFH v. 29.3.1938, RStBl. 1938, 471; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 50; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 18). Allerdings können der mehrfache Erwerb und die Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen den Rahmen einer Vermögensverwaltung sprengen (GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 52). Ein BgA ist auch dann anzunehmen, wenn ständig und planmäßig auf die laufende Geschäftsführung tatsächlich Einfluss genommen bzw. diese übernommen wird (STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 18; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 49; STRAHL, FR 2002, 916; aA ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 57, der auch in diesen Fällen Vermögensverwaltung annimmt) oder wenn mehrere Beteiligungen in einer Vermögensholding zusammengefasst sind, die für eine einheitliche Unternehmenspolitik in den von ihr beherrschten Unternehmen sorgt (BFH v. 30.6.1971 – I R 57/70, BStBl. II 1971, 753). Gewerbliche Einkünfte liegen auch dann vor, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts geldwerte Leistungen gegenüber ihrer KapGes. erbringt oder die Beteiligung, zB bei einer Betriebsaufspaltung, zum BV eines BgA gehört (GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 52).

32–34 Einstweilen frei.

B. Abgrenzung zum Begriff „Gewerbebetrieb“ (Abs. 1 Satz 2)

35 I. Gewerbliche Tätigkeit ohne Gewinnerzielungsabsicht

Eine Gewinnerzielungsabsicht ist kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung nicht erforderlich (Abs. 1 Satz 2). Dadurch soll dem Einwand der öffentlichen Hand begegnet werden, eine Besteuerung sei nicht gerechtfertigt, weil die Tätigkeit nicht mit Gewinnerzielungsabsicht, sondern dringender öffentlicher Interessen wegen betrieben werde (GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 57).

Einnahmeerzielungsabsicht reicht für Betrieb gewerblicher Art aus: Trotz des eindeutigen Wortlauts des Abs. 1 Satz 2 erkennt ein Teil des Schrifttums auch bei Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht zwar eine persönliche StPflcht dieser Körperschaft des öffentlichen Rechts an, lehnt aber eine sachliche StPflcht mit ihren BgA ab, weil die für sämtliche Einkunftsarten erforderliche Einkünfteerzielungsabsicht bzw. speziell für Gewinneinkünfte die erforderliche Gewinnerzielungsabsicht fehle. Begründet wird dies zum einen mit der Differenzierung zwischen persönlicher (§§ 1–6) und sachlicher (§§ 7–22) StPflcht und darüber hinaus mit § 8 Abs. 1, der für die Ermittlung des Einkommens auf die Vorschriften des EStG und damit ua. auf das Erfordernis einer Einkünfte- bzw. Gewinnerzielungsabsicht verweise (HÜTTEMANN, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, 35; HEIDLER, Besteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und privaten gemeinnützigen Körperschaften – Eine Analyse am Beispiel der Hochschulen, 2007, 63; GASTL, DSZ 2003, 99).

Dieser Ansatz vermag jedoch aufgrund folgender Überlegungen nicht zu überzeugen:

Warum sollte der Gesetzgeber im Rahmen der persönlichen StPflcht eines BgA die Voraussetzungen gegenüber dem Tatbestand des „Gewerbebetriebs“ reduzieren, indem „nur“ eine Einnahmeerzielungsabsicht genügen soll, um dann im Rahmen der sachlichen StPflcht diese Ausdehnung wieder rückgängig zu machen? Die Tatsache, dass Abs. 1 Satz 2 ausdrücklich bestimmt, dass eine Gewinnerzielungsabsicht nicht erforderlich ist, spricht außerdem dafür, dass deren Fehlen für die Begründung der sachlichen StPflcht dieser Körperschaft des öffentlichen Rechts unerheblich ist (HÖLZER, DB 2003, 2090; ORTH, FR 2007, 326; KALWAROWSKY, DB 2006, 1809).

Im Übrigen hat der Gesetzgeber nunmehr durch § 8 Abs. 1 Satz 2 klargestellt, dass aus Gründen der Rechtssicherheit auch für einen derartigen BgA ein Einkommen zu ermitteln ist.

Die durch § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 erfassten wirtschaftlichen Tätigkeiten der öffentlichen Hand umfassen alle in § 15 EStG genannten Formen einer gewerblichen Betätigung (BFH v. 1.8.1979 – I R 106/76, BStBl. II 1979, 716; v. 9.5.1984 – I R 25/81, BStBl. II 1984, 726). Einkünfte aus einem BgA sind stets als Einkünfte aus Gewerbebetrieb gem. § 15 EStG zu behandeln (H 33 „Einkunftsart“ KStH 2006; BFH v. 30.11.1989 – I R 19/87, BStBl. II 1990, 246; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 50). Dies gilt auch für den Fall der Verpachtung eines BgA (H 33 „Einkunftsart“ KStH 2006; BFH v. 1.8.1979 – I R 106/76, BStBl. II 1979, 716).

>Keine gewerbliche Tätigkeit kraft Rechtsform: Neben dieser Herleitung gewerblicher Einkünfte kraft Tätigkeit kam beim BgA bis einschließlich VZ 2005 auch eine Bestimmung der Einkunftsart kraft Rechtsform in Betracht, indem § 8 Abs. 2 aF vorsah, dass bei Stpfl., die nach den Vorschriften des HGB zur Führung von Büchern verpflichtet sind, Einkünfte eines BgA stets als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln waren. Nach der Neufassung des § 8 Abs. 2 durch das SEStEG v. 7.12.2006 (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4) gilt diese Fiktion ab VZ 2006 (§ 34 Abs. 1 idF des SEStEG) nur noch für unbeschränkt Stpfl. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 und damit nicht mehr für BgA von juristischen Personen des öffentlichen Rechts gem. § 1 Abs. 1 Nr. 6.

Besonderheiten nachträglicher Einkünfte: Erzielt eine Körperschaft des öffentlichen Rechts nachträgliche Einkünfte gem. § 24 Nr. 2 EStG als Rechtsnachfolger, zB als Erbe (vgl. hierzu auch Anm. 140 „Erbschaften“), sind für die Bestimmung der Einkunftsart die Verhältnisse beim Erblasser maßgebend (BFH

v. 16.5.2001 – I R 76/99, BStBl. II 2002, 487), so dass ausnahmsweise auch Einkünfte gem. § 18 EStG vorliegen können. Für die StPflcht ist allerdings erforderlich, dass die nachträglichen Einkünfte ihrer Art nach die Voraussetzungen eines BgA erfüllen (BFH v. 16.5.2001 – I R 76/99, BStBl. II 2002, 487; ORTH, FR 2007, 326).

36

II. Gewerbliche Tätigkeit ohne Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr

Der Verzicht auf eine Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr erlangt nach Ansicht des Gesetzgebers vor allem für die Eigen- oder Selbstversorgungsbetriebe der juristischen Personen des öffentlichen Rechts praktische Bedeutung (BTDrucks. 7/1470, 336; so auch STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 16; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 58), die hierdurch als BgA stl. erfasst werden können. Hierzu zählen Unternehmen, die ausschließlich oder fast ausschließlich Lieferungen und Leistungen gegenüber der Trägerkörperschaft erbringen, zB hauseigene Tankstellen oder Druckereien, Kantinen für Werksangehörige sowie zentrale Beschaffungsstellen (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 55; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 37). Die StPflcht derartiger Betriebe erfolgt aus Wettbewerbsgründen, um der Tatsache Rechnung zu tragen, dass die Trägerkörperschaft ihren Bedarf nicht auf dem freien Markt deckt und damit in Konkurrenz zu privatrechtl. tätigen Unternehmen tritt (BTDrucks. 7/1470, 336). Reine Selbstversorgungsbetriebe (Betriebe ohne Umsätze an Dritte) sind nach Auffassung der FinVerw. nicht zu erfassen, da sie idR auf Selbstkostenbasis arbeiten und insoweit keine kstl. relevanten Überschüsse erzielen (BMF v. 7.10.1974, BStBl. I 1974, 911; kritisch DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 38 und STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 16, die zu Recht diese Verwaltungsauffassung angesichts der Budgetierung und der internen Leistungsverrechnungen zwischen den einzelnen Verwaltungseinheiten als überholt ansehen). Führen Selbstversorgungsbetriebe auch Umsätze an Dritte aus, ist das Vorliegen eines BgA nach den allgemeinen Grundsätzen des § 4 zu prüfen (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 55).

Zur möglichen Erfassung unentgeltlicher Leistungen der Selbstversorgungsbetriebe an die Trägerkörperschaft als vGA vgl. DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 39.

37–39 Einstweilen frei.

40

Erläuterungen zu Abs. 2: Betrieb gewerblicher Art als juristische Person des öffentlichen Rechts

Gem. Abs. 2 ist ein BgA auch dann unbeschränkt stpfl., wenn er selbst eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist und damit einen Betrieb mit eigener öffentlich-rechtl. Persönlichkeit darstellt. Dieser Vorschrift kommt ausschließlich klarstellende Funktion zu (BTDrucks. 7/1470, 336; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 82; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 9; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 28: überflüssige Klarstellung). Bei dieser Sachlage ist die juristische Person des öffentlichen Rechts nicht nur Zuordnungssubjekt, sondern zugleich auch Steuersubjekt iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 6; daher betrifft § 4 Abs. 2 Fallgestaltungen, in denen der BgA ausnahmsweise selbst stpfl. ist, da Steuersubjekt und BgA als Steuerobjekt

identisch sind (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 79; GOSCH/HEGER II. § 4 Rn. 82). Zur Steuersubjektseigenschaft allgemein vgl. Anm. 7. Werden hingegen der juristische Person des öffentlichen Rechts andere *Hobeitsrechte* übertragen, entfällt insoweit die KStPflicht (STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 28).

Kennzeichen der unter Abs. 2 fallenden juristischen Personen des öffentlichen Rechts ist ihr abgegrenztes Tätigkeitsfeld, welches als Hauptzweck nicht auf hoheitliche, sondern privatwirtschaftliche Betätigung gerichtet ist, die die Merkmale eines BgA erfüllt, während die übrigen juristischen Personen des öffentlichen Rechts vorrangig der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen und nur in Teilbereichen mit privatwirtschaftlichen Betätigungen der KSt. unterliegen (RFH v. 26.11.1935, RStBl. 1936, 203; v. 14.12.1937, RStBl. 1938, 333; GOSCH/HEGER II. § 4 Rn. 82).

Der Betrieb bildet nicht nur eine wirtschaftlich zusammenhängende funktionelle, sondern auf Grund seiner Eigenständigkeit auch eine rechtl. Einheit. Typische Anwendungsfälle des Abs. 2 sind öffentlich-rechtl. Kredit- und Versicherungsanstalten sowie Sparkassen (vgl. auch Anm. 140 „Kreditinstitut, Sparkassen, Versicherungsanstalten“).

Einstweilen frei.

41–44

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 II. § 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 II. § 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.

Umfassender Versorgungsbetriebsbegriff: Der Begriff der Versorgungsbetriebe umfasst sämtliche in Abs. 3 aufgezählten Betriebe, zu denen neben den Versorgungsbetrieben iSd. 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).

► *Wertschöpfungsbezogener separierter Versorgungsbetrieb*: Jede Wertschöpfungsstufe (Erzeugung, Transport, Handel/Vertrieb) ist als Versorgungsbetrieb anzusehen, wobei es für die Einordnung ausreicht, dass die Einrichtung nur eine oder einige der Wertschöpfungsstufen umfasst (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 9). Die bloße Überlassung eines gesamten Leitungsnetzes (zB Strom-, Gas- oder Wasserleitungen) durch die juristische Person des öffentlichen Rechts an einen rechtl. selbständigen Versorger, bei der dieser auch für den Unterhalt der Leitungen verantwortlich ist, stellt grundsätzlich eine vermögensverwaltende Tätigkeit dar, die aber regelmäßig den Tatbestand des Verpachtungs-BgA iSd. Abs. 4 erfüllt (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 11); obliegt die Unterhaltsverpflichtung der Körperschaft des öffentlichen Rechts selbst, ist ein BgA gem. Abs. 3 (Transport) anzunehmen (FIAND, KStZ 2010, 8). Werden nur Teile eines Leitungsnetzes überlassen, liegen aber die Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung (vgl. R 15.7 Abs. 4 EStR) vor, ist dieser Netz- = Besitzbetrieb ein BgA (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 11). Damit stellen sowohl der direkte Netzbetrieb als auch ein Netzverpachtungs-BgA und ein Netzbesitz-BgA einen Versorgungsbetrieb iSd. Abs. 3 dar (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 12).

► *Stellungnahme*: UE werden von Abs. 3 nicht nur Tätigkeiten erfasst, die die Versorgungsbetriebe bis zur Übergabe an den Endkunden erbringen, sondern auch Energiedienstleistungen, die in Folge der Verwendung des Wassers, der Energie oder der Wärme bei diesem anfallen; insoweit müssten auch Wartungsleistungen an Kundenanlagen oder der Anlagenbetrieb (sog. Contracting) sowie die Energieberatung als wichtige und staatlich geförderte Serviceaufgabe darunter subsumiert werden, da es sich hierbei um heute marktübliche und – dem zunehmenden Wettbewerb geschuldete – notwendige Nebentätigkeiten eines Energieversorgungsunternehmens, und zwar auch durch kommunale Versorger, handelt. Diese Tätigkeiten sind aufgrund ihres funktionalen Zusammenhangs integraler Bestandteil eines Versorgungsunternehmens, so dass eine Atomisierung einheitlicher Tätigkeiten einer künstlichen Abspaltung gleichkommt (LEIPPE, DStZ 2010, 106). BMF v. 12.11.2009 (BStBl. I 2009, 1303 Rn. 10; ebenso FIAND, KStZ 2010, 8) hat sich jedoch für ein Auseinanderdividieren sog. Contractingmodelle von der primären Energieversorgung ausgesprochen, so dass die Einbeziehung dieser Tätigkeiten – als gesonderte BgA nach Abs. 1 – in den Querverbund nur möglich ist, wenn eine technisch-wirtschaftliche Verflechtung herstellbar ist oder wenn es sich im Einzelfall um Neben- bzw. Hilfsgeschäfte zur Energieversorgung handelt; letztere Würdigung dürfte allerdings seitens der FinVerw. allenfalls in Ausnahmefällen akzeptiert werden.

► *Sonderfragen im Telekommunikationsbereich*: Das Unterhalten eines öffentlichen Telekommunikationsnetzes durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts soll zwar zu einem BgA, nicht jedoch zu einem Versorgungsbetrieb gem. Abs. 3 führen (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 13). Angesichts der hohen Kommunikationsdichte und der zentralen Bedeutung der Kommunikation in unserer heutigen Gesellschaft dürfte uE das Vorhalten der entsprechenden Technik und Frequenzen dem Bereich der Daseinsvorsorge zuzurechnen sein und damit dem gemeinsamen Kennzeichen für einen Versorgungsbetrieb iSd. Abs. 3 (Erfüllung der Grundbedürfnisse der Bevölkerung zu tragbaren Bedingungen) gerecht werden (so auch FIAND, KStZ 2010, 8; LEIPPE, DStZ 2010, 106).

Steuersystematische Vorrangstellung des Abs. 3: Abs. 3 geht als Spezialregelung der Bestimmung des Abs. 5 vor, so dass das Vorliegen eines Versor-

gungs-, Verkehrs- oder Hafensbetriebs 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 II. § 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 II. § 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.

B. Versorgungsbetriebe im engeren Sinne

46

Versorgungsbetriebe iSd 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 II. § 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 II. § 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). Der Betrieb einer Photovoltaikanlage begründet einen Versorgungsbetrieb iSd. Abs. 3 (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 14). Gleiches wird auch für sonstige Solaranlagen gelten dürfen

(so auch FIAND, KStZ 2010, 8). 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 Wasserkräften 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

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 II. § 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 Bestellung 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 2008). Vgl. auch Anm. 140 „Parkhäuser, Tiefgaragen, Parkplätze, Parkuhren, Parkscheinautomaten“.

D. Hafenbetriebe

48

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 II. § 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.

Einstweilen frei.

49–54

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

A. Verpachtung von Betrieben gewerblicher Art

I. Verpachtung eines gesamten Betriebs gewerblicher Art

55 1. Bedeutung des Abs. 4

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 II, § 4 Rn. 91, 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.

56 2. Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung

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 juris-

tische 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 II. § 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 II. § 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 2008; 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 II. § 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 II. § 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 2008; BFH v. 6.10.1976 – I R 115/75, BStBl. II 1977, 94; GOSCH/HEGER II. § 4 Rn. 95).

Werden zusammen mit dem Betrieb weitere Gegenstände vermietet oder verpachtet, die in einem engen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem ebenfalls verpachteten BgA stehen, ist insoweit keine Vermögensverwaltung, sondern ein einheitlicher BgA gegeben (GOSCH/HEGER II. § 4 Rn. 95; vgl. auch Anm. 61).

57 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 stadtteigene 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 II. § 4 Rn. 97; BFH v. 14.3.1984 – I R 223/80, BStBl. II 1984, 496) – 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 II, § 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 II, § 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 Hilfsgeschäften, 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).

59 **5. Verpachtung eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs**

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).

60 **6. Verpachtung eines Hoheitsbetriebs**

Die Verpachtung eines Hoheitsbetriebs begründet ebenfalls keinen BgA gem. Abs. 4 (STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 43; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 61; GOSCH/HEGER II. § 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 „Anschlagsäulen/Anschlagstellen auf öffentlichen Plätzen“, „Apotheken“, „Aufzugsanlage“, „Besichtigungsbetriebe“, „Campingplatz“, „Freizeitpark“, „Gastwirtschaft“, „Kiesgrube“, „Rechteüberlassung/Rechteeinräumung“, „Sportpark“, „Vermietung von Räumen“.

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

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 II. § 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.

62–64 Einstweilen frei.

B. Abgrenzung zur Veräußerung und Aufgabe von Betrieben gewerblicher Art

I. Veräußerung eines Betriebs gewerblicher Art

65

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 (häufiger 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 nicht 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 II, § 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.

II. Aufgabe eines Betriebs gewerblicher Art

66

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 II, § 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 Aufgabeklarung 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 II. § 4 Rn. 98). Stattdessen ist nur die tatsächliche 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 II. § 4 Rn. 176).

67–69 Einstweilen frei.

Erläuterungen zu Abs. 5: Hoheitsbetriebe

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

70

I. Grundsätzliche Abgrenzungsfragen

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 (BTDrucks. 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 Überwiegsfälle, 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 II. § 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 II. § 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 II. § 4 Rn. 109; SCHIFFERS, DStZ 2010, 122).

Zur Verpachtung eines Hoheitsbetriebs, vgl. Anm. 60.

II. Tatbestandsmerkmale

1. Ausübung öffentlicher Gewalt

a) Begriffsgrundlagen

Der Begriff der „Ausübung öffentlicher Gewalt“ wird zwar in Abs. 5 Satz 1 nicht explizit definiert, jedoch sind verschiedene Einzelmerkmale 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 II. § 4 Rn. 108). Maßgebliche Abgrenzungskriterien finden sich nunmehr in BMF v. 11.12.2009 (BStBl. I 2009, 1597), dessen Grundsätze bei bisher abweichenden Regelungen erstmals für den VZ 2010 Anwendung finden; vgl. zu den Abgrenzungskriterien auch SCHIFFERS, DStZ 2010, 122).

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.

71

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 2008; kritisch ALTEHOEFER, 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 und v. 29.10.2008 – I R 51/07, BFH/NV 2009, 308; vgl. im Übrigen Anm. 140 „Krematorien, Schlachthöfe“). Ist allerdings eine Tätigkeit in einem Bundesland einer Körperschaft des öffentlichen Rechts vorbehalten und besteht ein öffentlich-rechtl. Benutzungszwang, bleibt die Tätigkeit hoheitlich, auch wenn sie in einem anderen Bundesland der juristischen Person nicht vorbehalten ist (BMF v. 11.12.2009, BStBl. I 2009, 1597).

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 2008; 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 (Bundesrecht, Landesrecht oder Landesrecht auf der Grundlage von Bundesrecht) 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; v. 7.11.2007 – I R 52/06, DSrRE 2008, 486). Entsprechendes gilt, wenn eine derart zugewiesene Aufgabe von der juristischen Person des öffentlichen Rechts auf eine andere Körperschaft des öffentlichen Rechts (zB Zweckverband oder Anstalt des öffentlichen Rechts) übertragen wird (BMF v. 11.12.2009, BStBl. I 2009, 1597). 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 Kannaufgaben sehr wohl ein BgA begründet werden kann (GOSCH/HEGER II. § 4 Rn. 108; BFH v. 2.2.1994 – I R 78/92, BStBl. II 1994, 479). Allein die Zuweisung von Tätigkeiten durch Gesetz, RechtsVO oder aufgrund Gewohnheitsrecht genügen nicht zur Bejahung 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 für die Leistungserbringung der Körperschaft des öffentlichen Rechts privatrechtl. Mittel verwendet werden, steht der Annahme eines Hoheitsbetriebs nicht entgegen (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). Trotz entsprechender Aufgabenzuweisung an die Körperschaft des öffentlichen Rechts liegt keine vorbehaltene Tätigkeit vor, wenn kein öffentlich-rechtl. Benutzungszwang besteht, so dass die Leistung auch bei einem Dritten nachgefragt werden kann, der keine in- oder ausländ. juristische Person des öffentlichen Rechts ist (BMF v. 11.12.2009, BStBl. I 2009, 1597; kritisch FIAND, KStZ 2010, 61, der praktisch kaum einen Fall für denkbar hält, der diese Ausnahmekriterien erfüllt).

Wird die juristische Person des öffentlichen Rechts in Ausübung öffentlicher Gewalt tätig, bedient sich aber zur Erfüllung ihrer Pflichten privater Dritter, ist danach zu unterscheiden, ob die Aufgabe mit pflichtbefreiender Wirkung übertragen wird oder nicht. Findet eine komplette Aufgabenübertragung mit pflichtbefreiender Wirkung auf Dritte statt, liegt eine wirtschaftliche und keine hoheitliche Tätigkeit vor (BMF v. 11.12.2009, BStBl. I 2009, 1597; SCHIFFERS, DStZ 2010, 122). Kommt eine derartige Aufgabenentledigung 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 und daher weiterhin eine ihr vorbehaltene Tätigkeit anzunehmen ist (BMF v. 11.12.2009, BStBl. I 2009, 1597; SCHIFFERS, DStZ 2010, 122). 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, DStZ 2005, 145; kritisch zur Zuordnung als hoheitliche Tätigkeit GOSCH/HEGER II, § 4 Rn. 115). Des Weiteren bleibt die Tätigkeit trotz Aufgabenübertragung auf einen privaten Dritten der juristischen Person des öffentlichen Rechts vorbehalten, wenn die Übertragung nur im Wege der Beleihung möglich ist und ein öffentlich-rechtl. Benutzungszwang besteht, so dass die Leistung nur von juristischen Personen des öffentlichen Rechts oder von Beliehenen erbracht werden kann. Die Beleihung setzt voraus, dass der private Dritte seine ihm übertragene Aufgabe nach Maßgabe öffentlich-rechtl. Handlungsformen zu erfüllen hat. Besteht in einem Bundesland ein öffentlich-rechtl. Benutzungszwang, ist die Tätigkeit der juristischen Person des öffentlichen Rechts dieser in diesem Land vorbehalten und damit unter Berücksichtigung der übrigen Voraussetzungen des § 4 hoheitlich, auch wenn dieser Vorbehalt in einem anderen Bundesland nicht vorliegt (BMF v. 11.12.2009, BStBl. I 2009, 1597 mit dem Beispielsfall des § 2 Abs. 2 Satz 1 Vermessungs- und Katastergesetz NRW; kritisch FIAND, KStZ 2010, 61 im Hinblick auf die inzidenter erfolgte Annahme eines „internen Marktes“ zwischen der juristischen Person des öffentlichen Rechts und dem Beliehenen sowie auf die eingeschränkte Betrachtung der Wettbewerbssituation innerhalb eines Bundeslandes).

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 Tätigkeit 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 2008; 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 II. FR 2009, 301; SCHIFFERS, DStZ 2010, 122).

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 HEGER (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 eine (potentielle) Wettbewerbsbeeinträchtigung stpfl. Unternehmen im In- und Ausland ausgeschlossen werden kann (in diesem Sinne zur Begründung des Vorliegens einer der juristischen Person des öffentlichen Rechts vorbehaltenen Tätigkeit auch: BMF v. 11.12.2009, BStBl. I 2009, 1597).

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 2008; 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); andererseits kann in der Ausübung einer Tätigkeit in kommunaler Betätigungsform ein Indiz für das Vorliegen einer hoheitlichen Tätigkeit gesehen werden (SCHIFFERS, DStZ 2010, 122). 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 und R 10 Abs. 3, 6 KStR 2004): Wetterwarten, Schlachthöfe in Gemeinden mit Schlachtzwang, Anstalten zur Lebensmitteluntersuchung, zur Desinfektion, zur Straßenreinigung und zur Abführung von Abwässern und Abfällen (aA bzgl. Wetterwarten und Schlachthöfen GOSCH/HEGER II, § 4 Rn. 114).

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 oder der Wettbewerb wird beeinträchtigt (GOSCH/HEGER II, § 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 Amtstelephons durch Beamte gegen Bezahlung der Privatgespräche, Verkauf von Müllsäcken im Rahmen der Hausmüllentsorgung.

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; SCHIFFERS, DStZ 2010, 122). 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). Ist daher eine Trennung zwischen hoheitlichem und gewerblichem Bereich möglich, muss getrennt werden (GOSCH/HEGER II. § 4 Rn. 106). Eine getrennte Betrachtung kann dabei schon bei einem zeitlich abgrenzbaren Einsatz von Personal oder Sachmitteln für die einzelnen Tätigkeiten erfolgen (GOSCH/HEGER II. § 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 2008; 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 2008; 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; SCHIFFERS, DStZ 2009, 819; SCHIFFERS, DStZ 2010, 122). 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 ersuchten 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 i.d.R. um die Beileihung 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.d. 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 wirt-

schaftlichen Bereich einer anderen Behörden erfolgt oder sich die öffentliche Hand der Handlungsformen des öffentlichen Rechts bedient (H 9 „Beistandsleistung“ KStH 2008; 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 II. § 4 Rn. 202).

► *Die FinVerw.* (FinMin. NRW v. 7.11.1984, DB 1984, 2435; OFD Rostock v. 21.11.2002, DStZ 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 Hilfgeschäfte 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 öf-

fentlichen Rechts idR gegen Entgelt und ohne ihr zugewiesene hoheitliche Aufgaben handelt.

Zur ustl. Behandlung zwischenbehördlicher Leistungsverrechnungen vgl. FinMin. 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 II. § 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). Insoweit 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 markantes Beispiel hierfür ist die Regelung des Abs. 3: Versorgungsbetriebe iwS, die häufig mit Zwangsrechten (Anschluss- und Benutzungszwang) ausgestattet sind, werden aus Gründen der Wettbewerbsneutralität gleichwohl als kstpfl. BgA erfasst, dh. Abs. 3 ist gegenüber Abs. 5 die speziellere Norm (GOSCH/HEGER II. § 4 Rn. 112).

Einstweilen frei.

76–79

Erläuterungen zu Abs. 6: Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art

A. Grundlagen und Möglichkeiten der Zusammenfassung

80

„Nach dem neu gefassten ... Abs. 6 Satz 1 ... ist eine Zusammenfassung (Gewinn- bzw. Verlustrechnung) von BgA möglich, wenn

- es sich um gleichartige BgA handelt, oder
- zwischen den jeweiligen BgA nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht, oder
- es sich um sog. Querverbundunternehmen iSd. ... Abs. 3 ... (Versorgungs-, Verkehrs- und Hafengebäude) handelt“ (EVERSBERG/BALDAUF, DStZ 2010, 358 [360]).

Hingegen kann ein BgA nicht mit einem Hoheitsbetrieb zusammengefasst werden (Abs. 6 Satz 2).

Der Grund für die Einfügung des neuen Abs. 6 in § 4 durch das JStG 2009 ist darin zu sehen, dass für die bis dahin allgemein praxisüblichen Grundsätze zur Zusammenfassung von BgA keine gesetzliche Grundlage bestand. Deren Fixierung beruhte auf Entscheidungen der Rspr., Ansichten im strechtl. Schrifttum und insbes. Anweisungen der FinVerw. Um weiterhin eine Zusammenfassung von BgA nach diesen Maximen zu ermöglichen, vor allem für Zwecke der Verlustverrechnung, sind diese erstmalig durch das JStG 2009 in das KStG übernommen und damit gesetzlich festgeschrieben worden (so zutreffend BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 1; EVERSBERG/BALDAUF, DStZ 2010, 358), was Rechtssicherheit schafft (so auch die Gesetzesbegründung, BTDrucks. 16/10189). Abs. 6 ist ab VZ 2009 anzuwenden (§ 34 Abs. 1 idF des JStG 2009). Zu begrüßen (so auch LEIPPE, DStZ 2010, 106) ist zudem nicht nur die Einräumung eines Wahlrechts der juristischen Person des öffentlichen Rechts, ob und in welchem Umfang bestehende BgA zusammengefasst werden (vgl. hierzu PRNKOS, DStZ 2010, 96), sondern auch die Aussage, dass eine organisatorische Zusammenfassung der BgA keine Voraussetzung für die stl. Zusammenfassung nach Abs. 6 Satz 1 ist (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 1; EVERSBERG/BALDAUF, DStZ 2010, 358).

Nicht im Gesetzgebungsverfahren umgesetzte Vorschläge: Nach dem Gesetzentwurf der BRReg. 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 (BTDrucks. 16/10189, 68) 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-beihilferecht. 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 II.

FR 2009, 301) oder „alte“ (so WEITEMEYER, FR 2009, 1; MÜLLER-GATERMANN, FR 2009, 314; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 155; 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 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 (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. 2; EVERSBERG/BALDAUF, DSStZ 2010, 358). 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 II. § 4 Rn. 118).

Für den zusammengefassten BgA muss stl. eine eigenständige Gewinnermittlung vorgenommen werden (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 3). Ob dies allerdings bedeutet, dass künftig für alle BgA Gewinnermittlungen und KStVeranlagungen durchzuführen sind, und zwar auch für solche, bei denen die FinBeh. bisher aus Vereinfachungsgründen auf die Abgabe von KStErklärungen verzichtet haben, dürfte fraglich sein (in diesem Sinne auch LEIPPE, DSStZ 2010, 106).

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, jedoch nicht zwingend, können zusammengefasste BgA auch wieder getrennt werden (STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 21; GOSCH/HEGER II. § 4 Rn. 120). 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 II. § 4 Rn. 120; 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).

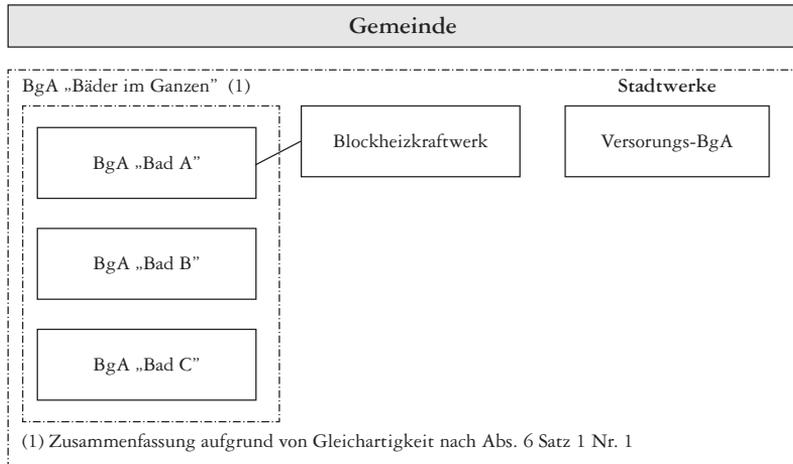
Kriterien zur Zulässigkeit eines Verbunds von Betrieben gewerblicher Art: Die Zusammenfassung von BgA in einer KapGes. – diese wird nach den für diese Rechtsform geltenden Vorschriften besteuert (R 6 Abs. 7 KStR 2004) – ist grds. zulässig (BFH v. 14.7.2004 – I R 9/03, BFHE 207, 142; R 7 Abs. 2 Satz 1 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 Organshaft (R 7 Abs. 2 Satz 4 KStR 2004), wobei BgA grundsätzlich nur Organträger, nicht hingegen Organgesellschaft sein können. Die Zusammenfassung erfolgt nach § 20 UmwStG durch Einbringung gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (KRONAWITTER, ZKF 2010, 97). Dabei kann grds. eine steuerneutrale Buchwertfortführung erreicht werden (ELICKER, KommJur. 2006, 408; STRAHL, FR 2004, 72).

► *Zusammenfassung zu einem „neuen Betrieb gewerblicher Art“:* Keine gesetzliche Bestimmung findet sich zu der Variante der Zusammenfassung mehrerer BgA zu einem neuen (einheitlichen) BgA. Derartige Zusammenfassungen, die keine Eigentumsübertragung zur Folge haben, 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, auch nicht nach Kodifizierung der Zusammenfassung als solcher durch das JStG 2009, existiert, sollte ohne eindeutige Aussage der FinVerw. eine Absicherung dieser Handhabung im Wege der Einholung einer (kostenpflichtigen) verbindlichen Auskunft erfolgen (SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; EVERSBERG/BALDAUF, DStZ 2010, 358).

► *Zulässigkeit „zeitlich gesplitteter Zusammenfassung“:* Für die originäre Zusammenfassung nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 und 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-Verband weitere Betätigungsfelder eingegliedert, ist für die Beurteilung der Zulässigkeit dieser Zusammenfassung auf den ursprünglich eigenständigen BgA abzustellen. Folglich 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).

► *Bündelung von Zusammenfassungen*: Klarheit hat insoweit BMF v. 12.11.2009 (BStBl. I 2009, 1303 Rn. 5) gebracht, wonach es für die Zusammenfassung eines BgA mit einem bereits zusammengefassten BgA grundsätzlich genügen soll, wenn die Zusammenfassungsvoraussetzungen nur zwischen diesem BgA und einem der „BgA“ des zusammengefassten BgA vorliegen.

Beispiel (entnommen aus EVERSBERG/BALDAUF, DSStZ 2010, 358 [365]):



Obwohl aufgrund der Errichtung eines Blockheizkraftwerks am BgA „Bad A“ nur zwischen diesem Bäderbetrieb und den Stadtwerten eine enge technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht, ist es zulässig, eine Zusammenfassung mit sämtlichen Bäderbetrieben herbeizuführen, die zwar eigenständige BgA bilden, aber wegen der Gleichartigkeit zu einem BgA „Bäder im Ganzen“ verknüpft werden können.

Bei der Einbeziehung von mehr als zwei Tätigkeiten in den Querverbund ist es daher nicht erforderlich, dass jede dieser Tätigkeiten mit jeder anderen der Tätigkeiten isoliert betrachtet nach Abs. 6 zusammenfassbar sein muss. Damit wird sowohl die sog. „Kettenverflechtung“ als auch die sog. „Mitschlepptheorie“ bestätigt, allerdings unter Beachtung folgender Bedingungen:

- Soll die Zusammenfassung mit dem zusammengefassten BgA über eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung iSd. Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 erfolgen, muss das Merkmal „von einigem Gewicht“ im Verhältnis zum *gesamten* zusammengefassten BgA vorliegen.
- Soll ein über eine Verflechtung gem. Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 zusammengefasster BgA mit einem anderen BgA aus dem Bereich „Versorgung, Verkehr, Hafen“ iSd. Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 zusammengefasst werden, hat auch der bereits verflochtene BgA eine Prägung als Versorgungs- oder Verkehrsbetrieb aufzuweisen, dh. beide BgA müssen als Verkehrs- oder Versorgungs-BgA anzusehen sein, also von dem jeweiligen Tätigkeitsbereich geprägt sein (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 6). Sind daher ein Versorgungs- und ein Bäderbetrieb zu einem BgA zusammengefasst worden und verleiht der Bäderbetrieb Letzterem das Gepräge, ist die weitere Einbeziehung eines Verkehrsbetriebs nicht möglich. Anders ist die Situation in dem wohl in der Praxis deutlich häufigeren Fall, dass der Versorgungsbetrieb dem zusammengefassten BgA das Gepräge gibt, hier kann ohne Weiteres ein Verkehrsbetrieb ein-

bezogen werden; dabei dürfe der Begriff „prägen“ als dominieren und nicht nur als überwiegen zu verstehen sein (PINKOS, DStZ 2010, 96).

- Wenn über Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 3 zusammengefasste BgA nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 mit einem anderen BgA weiter zusammengefasst werden, ist Voraussetzung, dass beide BgA gleichartig sind (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 6).

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.

► *Fortwirkende Bindung verbindlicher Auskünfte?* 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 – jedenfalls aus Verwaltungssicht – die bisherige Praxis festschreibt und insoweit keine Rechtsänderung iSd. AEAO zu § 89 AO (Nr. 3.6.4) zur Folge hat, verlieren auf der Grundlage der bisherigen Verwaltungsauffassung (kritisch zu dieser Einschränkung LEIPPE, DStZ 2010, 106) im Einzelfall erteilte verbindliche Auskünfte nicht ihre Bindungswirkung (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 19; so auch SCHIFFERS, GmbH-StB 2009, 67; EVERSBERG/BALDAUF, DStZ 2010, 358). War die Auskunft allerdings unrichtig, kann sie mit Wirkung für die Zukunft aufgehoben werden (Nr. 3.6.6 des AEAO zu § 89 AO). Entsprechendes gilt für verbindliche Zusagen anlässlich einer Außenprüfung. Soweit solche Zusagen betreffend die Zusammenfassung von BgA für die Zukunft aufzuheben sind, kommt es zudem nicht zum Verlust der Verlustvorträge, sondern diese sind sachgerecht auf die einzelnen BgA aufzuteilen (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 20); insoweit dürfte für einen „sanften“ Übergang zum neuen Recht gesorgt sein (HÜTTEMANN, DB 2009, 2629). Allerdings werden durch diese Bestimmung nur die Rechtsfolgen hinsichtlich der fehlenden Bindungswirkung von verbindlichen Auskünften geregelt, nicht jedoch die Voraussetzungen (so auch STRAHL, DStR 2010, 193). Da zudem die bisherige Verwaltungspraxis keinesfalls bundesweit einheitlich war, stellt sich im Übrigen die Frage, ob das mit der Regelung in BMF v. 12.11.2009 (BStBl. I 2009, 1303) beabsichtigte Ziel – die Schaffung von Rechtssicherheit – in hinreichender Weise erreicht wird.

Eine Zusammenfassung von BgA ohne Beachtung der Voraussetzungen des Abs. 6 ist stl. nicht anzuerkennen. Jeder BgA wird für sich getrennt beachtet und besteuert, so dass eine Verlustverrechnung zwischen einem Verlust- und einem Gewinn-BgA nicht stattfinden kann.

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

81 **I. Zusammenfassung von gleichartigen Betrieben gewerblicher Art (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 2008). 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; FIAND, KStZ 2010, 8). Gleichartig sind die Betätigungen nicht nur, wenn sie im gleichen Gewerbebranchen 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; FIAND, KStZ 2010, 8; KRONAWITTER, ZKF 2010, 97). Grundsätzlich sollte deshalb der Begriff der „Gleichartigkeit“ nicht zu eng gefasst werden (so auch STRAHL, DStR 2010, 193). Auf die räumliche Nähe der zusammenzufassenden Betriebe kommt es nicht an (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 147; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 21).

In BMF v. 12.11.2009 (BStBl. I 2009, 1303 Rn. 4) wird nunmehr ausdrücklich festgestellt, dass Versorgungs- und Verkehrsbetriebe nicht bereits schon deshalb als gleichartig anzusehen sind, weil sie in Abs. 3 genannt sind, hingegen die in Abs. 3 aufgeführten Versorgungsbetriebe (Wasser, Gas, Elektrizität, Wärme) untereinander stets als gleichartig gelten (kritisch zu dieser Regelung LEIPPE, DStZ 2010, 106). Damit wird die nachträgliche Aufnahme einer dieser Tätigkeiten durch ein Versorgungsunternehmen deutlich erleichtert, da diese idR nicht die Begründung einer neuen Sparte mit den Konsequenzen des § 8 Abs. 9 zur Folge hat.

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

82

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 2008; 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; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 166.2; KRONAWITTER, ZKF 2010, 97); 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 einheitliche technische oder kaufmännische 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.). Allein die Lieferung der wichtigsten Hauptstoffe (zB Wasser, Strom, Wärme, Gas) durch einen Betrieb an einen anderen genügt ebenfalls nicht für die Annahme einer Verflechtung, da es an der Gegenseitigkeit fehlt (FIAND, KStZ 2010, 8; EVERSBERG/BALDAUF, DStZ 2010, 358). Eine räumliche Trennung hindert die Zulässigkeit der Zusammenfassung nicht (GOSCH/HEGER II, § 4 Rn. 118).

IdR sind – wie nach früherer Verwaltungsauffassung auch – außerstl. Gründe für diese Art der Zusammenfassung vorzutragen, die aus der Zusammenfassung von Entscheidungsbefugnissen, der Erzielung von Kostenvorteilen, der Erreichung von Synergien im technischen Bereich oder der Einsparung von Verwaltungskosten resultieren können.

Wann das Merkmal „von einigem Gewicht“ erfüllt ist, ist noch ungeklärt; vertretbar dürfte es sein, dieses Kriterium als typisierendes Indiz ab 25 % der Gesamtabnahmemenge (zB bei Strom, Wärme, Wasser) bzw. der Gesamtleistung eines BgA anzunehmen (so DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 89; FIAND, KStZ 2010, 8).

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; so auch LEIPPE, DStZ 2010, 106):

- 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; EVERSBERG/BALDAUF, DStZ 2010, 358),
- 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).

„Eine enge wechselseitig technisch-wirtschaftliche Verflechtung zwischen einem Stadtwerke-BgA und einem Bäderbetrieb kann aufgrund eines Blockheizkraftwerks nur dann stl. anerkannt werden, wenn der Stadtwerke-BgA mindestens eine eigene Stromversorgungssparte hat und der mittels des Blockheizkraftwerks erzeugte Strom in das örtliche Netz des Stadtwerke-BgA eingespeist wird. Wird der erzeugte Strom lediglich an einen großen Stromerzeuger veräußert (zB RWE, E.ON), ist die Verflechtung zu verneinen.“ (EVERSBERG/BALDAUF, DStZ 2010, 358 [364]).

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).

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

83

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 2008, 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 BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 4; BRACKSIEK, FR 2009, 15; DJPW/KRÄMER, Vor § 4 Rn. 6; HÜTTEMANN, DB 2009, 2629; 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 iSd. Abs. 4 sowie mehrere Verpachtungs-BgA einer juristischen Person des öffentlichen Rechts können nur zusammenge-

fasst 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 2008; KRONAWITTER, ZKF 2010, 97). Eine Zusammenführung aufgrund enger wechselseitig technisch-wirtschaftlicher Verflechtung ist hingegen unzulässig (KRONAWITTER, ZKF 2010, 97). 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 die Zusammenfassung von verpachteten und selbstbewirtschafteten BgA (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 148; GOSCH/HEGER II, § 4 Rn. 74) sowie die Zusammenfassung mehrerer gleichartiger Verpachtungs-BgA zu einem einheitlichen BgA, auch wenn die einzelnen Betriebe an verschiedene Personen verpachtet sind (EVERSBERG/BALDAUF, DStZ 2010, 358). 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 2008; BFH v. 24.6.1959 – I 213/58 U, BStBl. III 1959, 339). Für die Frage, ob ein Verpachtungs-BgA mit einem anderen Verpachtungs-BgA oder einem BgA gem. Abs. 1 zusammengefasst werden kann, ist nicht auf die Verpachtungstätigkeit, sondern auf die Tätigkeit des Pächters abzustellen (BMF v. 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303 Rn. 16).

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 2008; 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; v. 25.1.2005 – I R 245/04, BFH/NV 2005, 1135). Ebenso wenig zulässig ist die Zusammenfassung im Bereich der Vermögensverwaltung mit einem BgA (BMF v. 5.12.1988, DB 1988, 2602; KRONAWITTER, ZKF 2010, 97). Ein Ergebnisausgleich ist nur dann möglich, wenn wirtschaftliche und hoheitliche Tätigkeit unlösbar miteinander verbunden sind und die Überwiegensregelung des Abs. 5 Satz 1 zum Tragen kommt.

86–99 Einstweilen frei.

Anhang

A. Einkommensermittlung bei Betrieben gewerblicher Art**I. Grundlagen der Einkommensermittlung bei Betrieben gewerblicher Art****1. Gesonderte Einkommensermittlung**

100

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 2008.

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.

[Anschluss S. K 59]

2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

101

Die Einkünfte eines BgA stellen für Zwecke der KSt. stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd. § 15 EStG dar; dies gilt auch im Fall der Verpachtung eines BgA (BFH v. 1.8.1979 – I R 106/76, BStBl. II 1979, 716; v. 30.11.1989 – I R 19/87, BStBl. II 1990, 246; H 33 „Einkunftsart“ KStH 2006). Zwar kommen in Abhängigkeit von der Tätigkeit eines BgA als betriebliche Einkünfte auch die übrigen Gewinneinkunftsarten (Einkünfte aus LuF und Einkünfte aus selbständiger Arbeit) in Betracht, Einkünfte aus LuF scheidet aber bereits aufgrund der ausdrücklichen gesetzlichen Vorschrift des Abs. 1 Satz 1 aus (vgl. Anm. 26). Einkünfte aus selbständiger Arbeit sind bei einem BgA (denktheoretisch) nicht ausgeschlossen, gleichwohl sind sie wie solche aus Gewerbebetrieb zu behandeln (BFH v. 1.8.1979 – I R 106/76, BStBl. II 1979, 716). Einkünfte im Rahmen einer Vermögensverwaltung und aus VuV scheidet stets aus (vgl. Anm. 28). Damit besteht bei einem BgA nicht die Möglichkeit, die Betriebsaufgabe zu erklären und künftig aus der Verpachtung des Betriebs Einkünfte aus VuV zu erzielen. BgA erzielen kstl. auch dann Einkünfte aus Gewerbebetrieb, wenn sie mangels Gewinnerzielungsabsicht nicht der GewSt. unterliegen, da die Gewinnerzielungsabsicht für die Annahme eines der KSt. unterliegenden BgA kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung nicht erforderlich ist (BFH v. 28.10.1970 – I R 72/69, BStBl. II 1971, 247; v. 30.11.1989 – I R 79–80/86, BStBl. II 1990, 452; FG Ba.-Württ. v. 14.5.1981, EFG 1981, 515, rkr.; Nds. FG v. 4.11.1981, EFG 1982, 421, rkr.).

3. Gewinnermittlungsmethoden/Buchführungspflichten

a) Gewinnermittlungsmethoden

102

Die gewerblichen Einkünfte eines BgA (vgl. Anm. 101) werden als Gewinn iSd. § 8 Abs. 1 iVm. § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG ermittelt (STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 50). Dabei sind die allgemeinen stl. Grundsätze zu beachten. Die Ermittlung des Gewinns erfolgt dabei im Rahmen eines BV-Vergleichs (§ 8 Abs. 1 iVm. §§ 5, 4 Abs. 1 EStG), wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts mit ihrem BgA aufgrund außerstl. Vorschriften (§ 140 AO) oder (subsidiär) bei Überschreiten der Buchführungsgrenzen des § 141 AO strechtl. buchführungspflichtig ist. Entsprechendes gilt, wenn ohne eine entsprechende Verpflichtung freiwillig Bücher geführt und Jahresabschlüsse erstellt werden. Sofern keine gesetzliche Buchführungspflicht besteht und auch keine Bücher geführt und Jahresabschlüsse erstellt werden, erfolgt die Ermittlung des Gewinns durch Einnahmen-Überschussrechnung (§ 8 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 3 EStG).

b) Buchführungspflicht nach § 140 AO

103

Grundsatz: Eine (abgeleitete) Buchführungspflicht nach § 140 AO wird dann begründet, wenn nach anderen Normen als den Steuergesetzen, zB HGB oder EigenbetriebsVO, Bücher und Aufzeichnungen zu führen sind, die für die Besteuerung von Bedeutung sind (R 33 Abs. 5 KStR 2004). Eine solche kann in Abhängigkeit von der Rechtspersönlichkeit und/oder der Tätigkeit des BgA aufgrund einer Vielzahl von Gesetzen und VO begründet werden (DRÜEN in TIPKE/KRUSE, § 140 AO Rn. 1). Eine kameralistische Buchführung genügt den stl. Anforderungen grds. nicht, da diese nicht die Voraussetzungen des BV-Vergleichs erfüllt (BMF v. 11.9.2002, BStBl. I 2002, 935 Rn. 16; STAPELFELD/HEYER, DB 2003, 1818; JORDE, BB 1999, 2162). Eine etwaige Buchführungspflicht für BgA kann sich in diesen Fällen nur aus § 141 AO ergeben (vgl. Anm. 104). In Abhängigkeit von der jeweiligen Anwendung eines landesspezifischen doppischen

kommunalen Haushaltsrechts kann sich zukünftig jedoch insbes. für Gemeinden und Gemeindeverbände als Trägerkörperschaft eine Buchführungspflicht nach § 140 AO ergeben (vgl. Anm. 14).

Besonderheiten bei rechtlich unselbständigen Betrieben gewerblicher Art:

► *Eigenbetrieb bzw. eigenbetriebsähnliche Einrichtung:* Wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts im Rahmen der rechtl. unselbständigen Organisationsform eines Eigenbetriebs bzw. einer eigenbetriebsähnlichen Einrichtung tätig wird, kann ein BgA begründet werden, der in vollem oder teilweisem Umfang mit der quasi-verselbständigten Organisationsform übereinstimmt. Aufgrund landesgesetzlicher Vorschriften besteht idR eine Verpflichtung zur Einrichtung eines nach den Regeln der doppelten Buchführung bestimmten Rechnungswesens bzw. zur Aufstellung eines Jahresabschlusses, auf den häufig die für große KapGes. geltenden Rechnungslegungsvorschriften (§§ 264 ff. iVm. §§ 238 ff. HGB) sinngemäß anzuwenden sind, soweit die landesspezifischen Eigenbetriebsvorschriften keine abweichenden Bestimmungen vorsehen (zB für NRW Eigenbetriebsverordnung für das Land NRW [EigVO NRW] v. 16.11.2004, GV NRW 2004, 644). Diese Buchführungspflicht erstreckt sich gem. § 140 AO auch auf den (Teil-)BgA. § 141 AO bleibt außer Betracht.

► *Kaufmännischer Betrieb iSd. §§ 1 ff. HGB:* Ein BgA kann auch die Voraussetzungen eines kaufmännischen Betriebs erfüllen, so dass sich (theoretisch) eine unmittelbare Anwendung der handelsrechtl. Rechnungslegungsvorschriften der §§ 238 ff. HGB ergeben kann (STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 50). Für BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit gilt der Vorbehalt des § 263 HGB, wonach landesrechtl. Vorschriften Erleichterungen von der Buchführungspflicht vorsehen können (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 145). Da diese BgA nach den jeweiligen landesrechtl. Vorschriften grds. Bestandteil der landesspezifischen Haushaltsrechnung der jeweiligen juristischen Person des öffentlichen Rechts sind, kommt eine direkte Anwendung der §§ 238 ff. HGB für diese BgA nicht zum Tragen.

104 **c) Buchführungspflicht nach § 141 AO**

Grundsatz: Eine (subsidiäre) Buchführungspflicht nach § 141 AO ergibt sich für BgA als gewerbliche Unternehmer unter Berücksichtigung des § 141 Abs. 2 AO nur bei Überschreiten der Buchführungsgrenzen des § 141 Abs. 1 Nr. 1 und 3 AO. Für das Vorliegen eines gewerblichen Unternehmens müssen alle Voraussetzungen des § 15 Abs. 2 EStG (insbes. Gewinnerzielungsabsicht) vorliegen. Sofern der BgA lediglich über eine Einnahmeerzielungsabsicht verfügt, scheidet die Anwendung des § 141 AO aus. Insbes. bei strukturell dauerdefizitären BgA soll sich eine Buchführungspflicht aus § 141 AO grds. nicht ergeben (OFD Rostock v. 26.2.2003, DStZ 2003, 395; OFD Münster v. 26.6.2006, ZKF 2006, 276 [Ergänzung der Verfügung v. 1.8.2005]; SCHULTE DE GROOT, ZKF 1995, 271; STAPELFELD/HEYER, DB 2003, 1818). Die einschlägigen Buchführungsgrenzen beziehen sich dabei ausschließlich auf den abgegrenzten Bereich des jeweiligen BgA.

Erleichterung durch die Finanzverwaltung: Die FinVerw. hat im Rahmen des § 148 AO teilweise Erleichterungen für die BgA zugelassen, die grds. nach § 141 AO stl. buchführungspflichtig wären. Bei diesen BgA begnügt sie sich mit den Aufzeichnungen der kameralistischen Buchführung (OFD Magdeburg v. 18.2.1999, StEK AO 1977 § 140 Nr. 7).

Rückkehr zum Grundsatz: Zumindest für NRW ist diese Erleichterung aufgehoben (OFD Münster v. 26.6.2006, ZKF 2006, 276 [Ergänzung der Verfügung v. 1.8.2005]). Hintergrund ist zum einen die Einführung eines verpflichtenden doppischen Haushaltsrechts für Gemeinden und Gemeindeverbände in NRW, weshalb sich zukünftig grds. eine Buchführungspflicht nach § 140 AO ergibt und eine Anwendung des § 141 AO mithin ausgeschlossen sein wird (vgl. Anm. 14, 103). Zum anderen ergibt sich aus der Regelung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG für den Übergangszeitraum bis zur Einführung des neuen Haushaltsrechts die Notwendigkeit zur Ermittlung des Gewinns nach den Regeln des BV-Vergleichs, da ansonsten der Gewinn eines BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit, der die Buchführungsgrenzen des § 141 AO überschreitet, seinen Gewinn jedoch nicht durch Bestandsvergleich ermittelt, für Zwecke des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG zu schätzen ist (BMF v. 11.9.2002, BStBl. I 2002 Rn. 17).

4. Umfang des Betriebsvermögens

105

Grundsatz: Dem BgA ist entsprechend seiner rechtl. bzw. fiktiven Verselbständigung (vgl. Anm. 7) ein eigenes BV zuzuordnen. Es gelten die allgemeinen stl. Grundsätze (R 4.2 EStR 2005). Hierbei ist zwischen dem notwendigen BV, gewillkürten BV und dem hoheitlichen (außerbetrieblichen) Vermögen zu unterscheiden. WG (mit Ausnahme von Grundstücken und Grundstücksteilen) sind dabei vollständig jeweils einem dieser Bereiche zuzuordnen.

► *Notwendiges BV* sind solche WG, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des BgA genutzt werden oder dazu bestimmt sind. Wesentliche Betriebsgrundlagen sind auch ohne eine entsprechende Widmung stets als notwendiges BV des BgA zu behandeln (H 33 „Betriebsvermögen“ KStH 2006; BFH v. 14.3.1984 – I R 223/80, BStBl. II 1984, 496). Der Annahme notwendigen BV steht nicht entgegen, dass sich das WG räumlich im hoheitlichen Bereich der Trägerkörperschaft befindet (H 33 „Betriebsvermögen“ KStH 2006). Dem Hoheitsvermögen sind die WG zuzuordnen, die für den nicht stbaren hoheitlichen Bereich angeschafft oder hergestellt und dort genutzt werden. Für die Zuordnung von WG ist somit das Veranlassungsprinzip heranzuziehen (GASTL, DStZ 2004, 323 [324]). Die Annahme von BV des BgA ist daher ausgeschlossen, wenn das WG zum Hoheitsbereich der Trägerkörperschaft gehört; dies gilt dann, wenn das WG eine wesentliche Betriebsgrundlage des BgA darstellt (H 33 „Betriebsvermögen“ KStH 2006; BFH v. 17.5.2000 – I R 50/98, BStBl. II 2001, 558).

Grundstücke oder Grundstücksteile, die sowohl dem BgA dienen als auch dem stl. unbeachtlichen Hoheitsvermögen zuzuordnen sind, sind entsprechend der verschiedenen Nutzungs- und Funktionszusammenhänge zuzuordnen und ggf. in unterschiedliche WG aufzuteilen.

Gemischt genutzte bewegliche WG, die sowohl betrieblich als auch hoheitlich genutzt werden, sind entweder notwendiges BV oder hoheitliches Vermögen. Sie sind notwendiges BV, wenn sie zu mehr als 50 % eigenbetrieblich genutzt werden. Für notwendiges BV im vorstehenden Sinne gibt es jedoch keine generelle Zuordnungspflicht zum BV des BgA. Eine solche Zuordnungspflicht besteht vielmehr nur für solche WG, die für den BgA eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen. Für WG des notwendigen BV, die keine wesentliche Betriebsgrundlage sind, besteht dagegen ein Wahlrecht, sie entweder dem BgA als notwendiges BV zuzurechnen oder sie dem BgA im Rahmen von Miet- oder

Pachtverträgen zur Verfügung zu stellen (BFH v. 14.3.1984 – I R 223/80, BStBl. II 1984, 496).

► *Gewillkürtes BV* ist grundsätzlich möglich, da die Trägerkörperschaft den Umfang des Betriebs bestimmen kann. Gemischt genutzte WG, bei denen die betriebliche Nutzung in einer Spanne von mindestens 10 % bis zu 50 % liegt, sind grds. dem stl. unbeachtlichen Teil zuzuordnen, sie können als gewillkürtes BV behandelt werden, wenn sie in einem gewissen objektiven Zusammenhang mit dem Betrieb stehen und ihn zu fördern bestimmt und geeignet sind. Eine eindeutige Zuordnung des WG ist im Vorhinein zum BgA notwendig.

BMF v. 23.8.1979, DB 1979, 2458 (für Eigenbetriebe); v. 5.12.1988, DB 1988, 2602; Schl.-Holst. FG v. 5.7.2000, EFG 2000, 1144, rkr.; Nds. FG v. 20.11.2001, EFG 2002, 727, rkr.; BFH v. 25.7.2002 – I B 52/02, BFH/NV 2002, 1341; FG Nürnberg v. 4.2.2006, EFG 2007, 432, rkr.; offen gelassen in BFH v. 27.6.2001 – I R 82–85/00, BStBl. II 2001, 773.

Die Bildung von gewillkürtem BV ist auch bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung zulässig (BMF v. 17.11.2004, BStBl. I 2004, 1064).

Gemischt genutzte WG, bei denen die hoheitliche Nutzung mehr als 90 % beträgt, sind nach den zur Abgrenzung zwischen BV und PV entwickelten Kriterien dem (notwendigen) Hoheitsvermögen zuzuordnen.

Weitere Einzelfragen:

► *Negative Vermögenswerte (Schulden)* sind notwendiges BV des BgA, wenn sie betrieblich veranlasst sind (zB Verbindlichkeiten aus Darlehen oder aus der Anschaffung eines WG), vgl. GASTL, DStZ 2004, 323 (327).

► *Öffentliche Mittel zur Finanzierung gemischt genutzter WG*: Wird ein gemischt genutztes Grundstück sowohl mit Fördermitteln, die nur für Zwecke des hoheitlichen Bereichs zur Verfügung gestellt wurden, als auch mit (Kommunal)Darlehen finanziert, sind die Fördermittel vorrangig dem Hoheitsbereich zuzuordnen. Wenn der Anteil des Grundstückskaufpreises für den Hoheitsbereich vollständig durch die Fördermittel finanziert wurde, ist es ausgeschlossen, dass die (Kommunal)Darlehen teilweise für den Hoheitsbereich verwendet wurden. Sie dienen vielmehr der Finanzierung des betrieblichen Grundstücksteils und sind dann dem BgA vollständig zuzuordnen. Eine anteilige Aufteilung entfällt. Wenn die Fördermittel den Anteil des Grundstückskaufpreises für den Hoheitsbereich übersteigen, sind die hierauf entfallenden Zinsen etc. ebenfalls beim BgA gewinnmindernd zu berücksichtigen. Eine etwaige Rückzahlungsverpflichtung ist in der Bilanz des BgA zu passivieren (BFH v. 24.4.2002 – I R 20/01, BStBl. II 2003, 412).

► *Änderung der Vermögenszuordnung*: Eine teilweise Änderung der Vermögenszuordnung von Aktiva führt nicht notwendig dazu, dass auch die zur Finanzierung der Aktiva aufgenommenen (Kommunal)Darlehen teilweise dem Hoheitsbereich zuzuordnen sind. Die Darlehen können auch dann noch zum BV des BgA gehören, wenn die mit den Darlehensmitteln finanzierten WG durch Veräußerung oder Nutzungsänderung zugunsten des Hoheitsbereichs aus dem BV des BgA ausgeschieden sind (BFH v. 24.4.2002 – I R 20/01, BStBl. II 2003, 412).

► *Pensionsrückstellung*: Pensionsverpflichtungen der Trägerkörperschaft eines BgA mindern dessen Gewinn nicht, wenn die Trägerkörperschaft Mitglied einer Versorgungskasse ist und spätere Versorgungsleistungen an die Beamten nach

den am Bilanzstichtag bestehenden Erkenntnissen von dieser erbracht werden (BFH v. 5.4.2006 – I R 46/04, BStBl. II 2006, 688).

► *Verzinsliches Verrechnungskonto (Kontokorrentkonto)*: Sofern ein BgA über kein eigenes Geldkonto in der Bilanz verfügt, können die Geldgeschäfte des BgA über ein sog. Kontokorrentkonto mit der Trägerkörperschaft abgebildet werden. Guthaben und Schulden bei der Trägerkörperschaft sind angemessen zu verzinsen (FG Nürnberg v. 11.12.1967, EFG 1968, 225, rkr.); die entsprechenden Fremdzinsen der Trägerkörperschaft können ohne besondere Vereinbarung weiterberechnet werden und anteilig BA sein (FG Münster v. 21.2.1997, EFG 1997, 1134, rkr.; FG München v. 27.1.1981, EFG 1981, 465, rkr.; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 51, 56), vGA hingegen bei zinsloser Überlassung von Guthaben an die juristische Person des öffentlichen Rechts (Hess. FG v. 6.11.2000, EFG 2001, 591, rkr.).

► *Nachträgliche Einbuchung von BV*: Zumindest die nachträgliche Einbuchung von Grundstücken kann über ein verzinsliches Verrechnungskonto zwischen der juristischen Person des öffentlichen Rechts und ihrem BgA erfolgen (OFD Koblenz v. 19.1.2004, DStZ 2004, 350).

5. Betriebseinnahmen/Betriebsausgaben

106

Betrieblich veranlasste Erträge und Aufwendungen sind dem BgA zuzuordnen. Es gelten insofern die allgemeinen Grundsätze zur betrieblichen Veranlassung iSd. § 8 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 4 EStG. Aufwendungen, die teils betrieblich sind und teils den Hoheitsbereich der Trägerkörperschaft betreffen, sind im angemessenen Umfang als BA zu berücksichtigen und somit aufzuteilen (R 33 Abs. 3 KStR 2004; KORN/STRAHL, BB 1997, 1557). Gehört ein WG nicht zum BV des BgA, sind bei der Gewinnermittlung die Kosten (zB AfA) anteilig entsprechend der betrieblichen Nutzung als BA zu berücksichtigen (BMF v. 23.8.1979, DB 1979, 2458).

6. Berücksichtigung von vertraglichen Vereinbarungen zwischen Trägerkörperschaft und dem Betrieb gewerblicher Art

107

Die fiktive Verselbständigung des BgA sowie der Grundsatz der Gleichstellung des BgA mit einer KapGes. (vgl. Anm. 100) bedingen eine stl. Anerkennung von (quasi-)vertraglichen Vereinbarungen zwischen Trägerkörperschaft und einem rechtl. unselbständigen BgA (zB Darlehen, Miet- und Pachtverhältnisse, Konzessionsabgaben; BFH v. 1.9.1982 – I R 44/78, BStBl. II 1982, 783; v. 17.5.2000 – I R 50/98, BStBl. II 2001, 558; v. 9.7.2003 – I R 48/02, BStBl. II 2004, 425; R 33 Abs. 1 Sätze 1 und 2 KStR 2004; H 33 „Vereinbarungen“ KStH 2006). Dies gilt auch für Spenden des BgA an die Trägerkörperschaft sowie für sonstige Geschäftsvorfälle zwischen der Trägerkörperschaft und dem unselbständigen BgA (BFH v. 5.6.1962 – I 31/61 S, BStBl. III 1962, 355; v. 12.10.1978 – I R 149/75, BStBl. II 1979, 192; H 33 „Zuwendungen“ KStH 2006; R 47 Abs. 6 KStR 2004). Die Anerkennung solcher internen Vereinbarungen wird allerdings dann durchbrochen, wenn solche zu stl. Folgen führen, die dem Besteuerungszweck des § 4 zuwiderlaufen (vgl. Anm. 4, 5).

Für die (quasi-)vertraglichen Vereinbarungen gelten die allg. Grundsätze zur stl. Anerkennung von Verträgen zwischen einer KapGes. und deren beherrschenden Anteilseignern (H 33 „Vereinbarungen“ KStH 2006; BFH v. 9.7.2003 – I R 48/02, BStBl. II 2004, 425). Diese sind demnach im Vorhinein klar und eindeutig zu treffen und müssen tatsächlich durchgeführt werden und ernsthaft gewollt

sein (STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 52); rückwirkende Vereinbarungen sind stl. unbeachtlich (R 33 Abs. 1 Satz 3 KStR 2004). Einer zivilrechtl. Wirksamkeit der (quasi-)vertraglichen Vereinbarungen bedarf es nicht, da diese mangels zivilrechtl. Selbständigkeit des BgA nicht vorliegen kann (BFH v. 1.2.1989 – I R 2/85, BStBl. II 1989, 473; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 52). Ein nur buchmäßiger Ansatz von Einnahmen oder Ausgaben in der Haushaltsrechnung der Trägerkörperschaft oder in den Büchern des BgA kann eine solche Vereinbarung nicht ersetzen (BFH v. 29.11.1960 – I 145/60 U, BStBl. III 1961, 67; v. 12.7.1967 – I 267/63, BStBl. III 1967, 679; v. 24.4.2002 – I R 20/01, BStBl. II 2003, 412). Das Vorliegen (quasi-)vertraglicher Vereinbarungen oder von Vertragsänderungen kann aber durch konkludentes Handeln nachgewiesen werden (Nds. FG v. 21.6.1994, EFG 1995, 284, rkr.). Eine tatsächliche langjährige Übung nach bestimmten Bedingungen lässt auf das Vorliegen einer entsprechenden Vereinbarung schließen, so dass insbes. bei schon sehr lang bestehenden Nutzungsverhältnissen kein ausdrücklicher schriftlicher Vertrag zu fordern ist (STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 53); FG Ba.-Württ. (v. 1.2.1996, EFG 1996, 449, rkr.) hält bei dieser Sachlage nicht ins kleinste Detail gehende Vereinbarungen für zumutbar. Unter Berücksichtigung der Grundsätze zur stl. Anerkennung von Verträgen zwischen einer KapGes. und deren beherrschenden Anteilseignern können Beweisanzeichen für die tatsächliche Durchführung von (quasi-)vertraglichen Vereinbarungen nur bei Dauerschuldverhältnissen (zB Dienst- oder Miet- und Pachtverträge) vorliegen (BFH v. 24.1.1990 – I R 157/86, BStBl. II 1990, 645; v. 29.7.1992 – I R 18/91, BStBl. II 1993, 139).

108–114 Einstweilen frei.

II. Besonderheiten der Einkommensermittlung

115 1. Eigenkapitalausstattung

Der BgA muss mit einem angemessenen EK ausgestattet sein, dh. der Schuldenausweis steht nicht im Belieben der Trägerkörperschaft (RFH v. 27.4.1937, RStBl. 1937, 979; v. 26.10.1937, RStBl. 1938, 365; BFH v. 9.7.2003 – I R 48/02, BStBl. II 2004, 425; H 33 „Angemessene Eigenkapitalausstattung“ KStH 2006). Für die Ermittlung eines angemessenen EK des BgA ist im Grundsatz die Kapitalstruktur gleichartiger Unternehmen in privatrechtl. Form heranzuziehen (BFH v. 9.7.2003 – I R 48/02, BStBl. I 2004, 425; FG München v. 14.5.2002, EFG 2002, 1191, rkr.). Ein typisierender Prozentsatz kann nicht festgeschrieben werden. Das angemessene EK unterliegt vielmehr einer stetigen Veränderung in Abhängigkeit von den gesamtwirtschaftlichen und branchenspezifischen Bedingungen – dynamische Anpassung – (BFH v. 9.7.2003 – I R 48/02, BStBl. II 2004, 425; H 33 „Angemessene Eigenkapitalausstattung“ KStH 2006). Die Fin-Verw. geht grds. von einer angemessenen EK-Quote von mindestens 30 % des Aktivvermögens aus (R 33 Abs. 2 Satz 3 KStR 2004).

Für die Berechnung der EK-Quote ist von den Buchwerten in der StBil. am Anfang des Wj. auszugehen (R 33 Abs. 2 Satz 4 KStR 2004). Das Aktivvermögen ist um Baukostenzuschüsse und passive Wertberichtigungsposten zu kürzen, von der juristischen Person des öffentlichen Rechts gewährte unverzinsliche Darlehen sind als EK zu behandeln (R 33 Abs. 2 Sätze 5 und 6 KStR 2004; BFH v. 1.9.1982 – I R 52/78, BStBl. II 1983, 147). Pensionsrückstellungen rechnen als echte Verpflichtungen nicht zum EK (R 33 Abs. 2 Satz 7 KStR 2004; vgl. auch BFH v. 5.4.2006 – I R 46/04, BStBl. II 2006, 688). Die Angemessen-

heit des EK ist für jeden VZ neu zu prüfen (R 33 Abs. 2 Satz 9 KStR 2004). Offene Rücklagen sind dem EK zuzurechnen (FG Ba.-Württ. v. 15.12.1977, EFG 1978, 239, rkr.). Stille Reserven sind nicht anzusetzen; erst die Realisierung der stillen Reserven erhöht das EK des BgA (BFH v. 1.9.1982 – I R 52/78, BStBl. II 1983, 147).

2. Verdeckte Gewinnausschüttungen

116

Grundsatz: Unter einer vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 ist bei einer KapGes. eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und keine offene Gewinnausschüttung darstellt (BFH v. 17.7.2008 – I R 83/07, BFH/NV 2009, 417; v. 8.10.2008 – I R 61/07, BFH/NV 2009, 504). Eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Vermögensminderung wird regelmäßig angenommen, wenn die KapGes. ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem fremden Dritten nicht gewährt hätte (BFH v. 23.1.2008 – I R 8/06, BFH/NV 2008, 1057; v. 3.5.2006 – I R 124/04, BFHE 214, 80). Die vGA mindern das stl. Einkommen nicht. Diese allgemeinen stl. Grundsätze zur vGA gelten auch für BgA (BFH v. 29.5.1968 – I 46/65, BStBl. II 1968, 692; v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391; v. 10.7.1996 – I R 108–109/95, BStBl. II 1997, 230 mwN; v. 28.1.2004 – I R 87/02, BFHE 205, 181; v. 14.7.2004 – I R 9/03, BFHE 207, 142). Zahlungen, die ein BgA aufgrund einer stl. nicht anzuerkennenden Vereinbarung (vgl. Anm. 107) an seine Trägerkörperschaft leistet, sind bei der Gewinnermittlung ebenfalls wie eine vGA zu behandeln (BFH v. 17.5.2000 – I R 50/98, BStBl. II 2001, 558).

Die vGA-Grundsätze sind vor allem auch bei Entgeltvereinbarungen zu berücksichtigen: Erbringt daher ein BgA Leistungen gegenüber der Trägerkörperschaft zu unüblich niedrigem Entgelt, kann dies ebenso zu einer vGA führen wie die unentgeltliche Zurverfügungstellung von Leistungen oder Arbeitsergebnissen, obwohl im Geschäftsverkehr ein Entgelt üblich wäre (BFH v. 28.1.2004 – I R 87/02, BFH/NV 2004, 736), es sei denn, es handelt sich um Gesellschaften zur Arbeitsförderung, Beschäftigung oder Strukturentwicklung (STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 55).

Einzelfälle: vGA sind in folgenden Fällen anzunehmen:

► *Hebedaten für Zwecke der Abwassergebührenerhebung:* Wenn ein BgA (Wasser-)Mess-einrichtungen abliest und die Ablesergebnisse (Hebedaten) der Trägerkörperschaft für Zwecke der Abwassergebührenerhebung (Hoheitsbereich) zur Verfügung stellt und hierfür kein im Geschäftsverkehr übliches Entgelt verlangt, ist eine vGA anzunehmen (BFH v. 10.7.1996 – I R 108–109/95, BStBl. II 1997, 230; v. 28.1.2004 – I R 87/02, BFH/NV 2004, 736). In die von dem BgA weiter zu berechnenden Kosten sind auch die Wasserzählerkosten einzubeziehen (BFH v. 28.1.2004 – I R 87/02, BFHE 205, 181; einschränkend FG Düss. v. 1.2.2005, EFG 2005, 972, rkr.). Keine vGA hingegen, wenn ein höherer Preis wegen verwaltungs- oder gebührenrechtl. Bestimmungen nicht durchsetzbar ist (BFH v. 6.4.2005 – I R 15/04, BStBl. II 2006, 196; FG Düss. v. 1.2.2005, EFG 2005, 972, rkr.). Zur genauen Berechnung des Fremdvergleichspreises vgl. FG Düss. v. 24.9.2002, EFG 2002, 482, rkr.

► *Entgelte für die Sondernutzung öffentlicher Straßenflächen:* Entgelte für die Sondernutzung öffentlicher Straßenflächen sind dann BA, wenn die Erlaubnis zur Nut-

zung dieser Flächen in den Hoheitsbereich der jeweiligen Gebietskörperschaft fällt (Sondernutzungsentgelt als öffentlich-rechtl. Gebühr aufgrund Satzungsrecht, so FG Düss. v. 10.8.2006, EFG 2007, 288, rkr.; BFH v. 6.11.2007 – I R 72/06, DB 2008, 788 zur Nutzung von Standflächen für Glascontainer durch Einräumung einer [hoheitlichen] Sondernutzung). Im Fall einer schuldrechtl. Vereinbarung stellen solche Entgelte hingegen keine BA dar.

BFH v. 17.5.2000 – I R 50/98, BStBl. II 2001, 558, zur pachtweisen Überlassung von öffentlichen Verkehrsflächen zur Durchführung von Wochenmärkten; in diesem Fall soll ein Pachtvertrag vereinbart worden sein, da neben der Grundstücksüberlassung weitere (Neben-)Leistungen geschuldet waren bzw. wegen des räumlich und zeitlich schwankenden Umfangs der Sondernutzung eine Anwendung der Gebührensatzung nicht in Betracht kam.

► *Kein angemessenes Eigenkapital*: Die Finanzierungsaufwendungen des BgA durch verzinsliche Darlehen der Trägerkörperschaft stellen vGA dar, wenn der BgA im Übrigen nicht mit einem angemessenen EK ausgestattet ist (FG München v. 14.5.2002, EFG 2002, 1191, rkr.; R 33 Abs. 2 Satz 8 KStR 2004); vgl. Anm. 115 zur angemessenen EK-Ausstattung.

► *Miet- oder pachtweise Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen*: Eine miet- oder pachtweise Überlassung von WG durch die Trägerkörperschaft an den BgA, die wesentliche Betriebsgrundlagen des BgA darstellen und deshalb zwingend zu dessen BV gehören, führen in Höhe der Miet- oder Pachtzinsen zu einer vGA. Dies gilt auch, soweit die überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlagen zum Hoheitsvermögen der Trägerkörperschaft gehören und deshalb nicht BV des BgA sein können (vgl. Anm. 105). vGA liegen auch vor, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts ihren Verpachtungs-BgA iSd. Abs. 4 (vgl. Anm. 55, 56) nicht mit den erforderlichen WG zur Führung seiner Geschäfte ausstattet, sondern ihm diese miet- oder pachtweise überlässt (BFH v. 12.7.1967 – I 267/63, BStBl. III 1967, 679).

► *Überführung von WG*: Eine vollständige oder teilweise unentgeltliche Überführung von WG (oder Teilen eines WG, zB Grundstücksteile) aus dem Bereich eines BgA in einen anderen BgA oder in den Hoheitsbereich der Trägerkörperschaft führt zu einer vGA (BFH v. 24.4.2002 – I R 20/01, BStBl. II 2003, 412; OFD Magdeburg v. 28.12.2004, DB 2005, 367).

► *Entschädigungszahlung*: Die Zahlung einer Entschädigung der juristischen Person des öffentlichen Rechts für eine Enteignung ist eine vGA des BgA, wenn durch die Enteignung die öffentlichen Aufgaben der Trägerkörperschaft gefördert werden (BFH v. 11.9.1968 – I 137/65, BStBl. II 1969, 17).

► *Unangemessene Vergütung des Rechnungsprüfungsamts*: Der Höhe nach unangemessene Vergütungen des BgA für (Pflicht-)Prüfungen des Rechnungsprüfungsamts der Trägerkörperschaft sind vGA (BFH v. 28.2.1990 – I R 137/86, BStBl. II 1990, 647); BA, wenn angemessene Vergütung (FG Münster v. 21.7.1986, EFG 1987, 89, rkr.; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 55).

► *Sparkassen*: Sondervorteile von Sparkassen (zB Zinsaufbesserungen für Einlagen und Zinsrückvergütungen für ausgereichte Darlehen) können vGA sein (BFH v. 1.12.1982 – I R 69–70/80, BStBl. II 1983, 152).

► *Spenden*: Spenden von BgA an die Trägerkörperschaft oder der Trägerkörperschaft nahe stehende Personen können vGA darstellen (vgl. Anm. 121).

► *Energie- und Wasserlieferungen*: Die Lieferung eines BgA von Energie (Strom, Wärme) und Wasser an die Trägerkörperschaft muss auch einen angemessenen Gewinnaufschlag beinhalten (BFH v. 27.6.2001 – I R 82–85/00, BStBl. II 2001, 773).

- ▶ *Unangemessene Konzessionsabgaben* sind vGA (vgl. Anm. 126).
- ▶ *Zinslose Überlassung von Guthaben an die juristische Person des öffentlichen Rechts*: Die zinslose Überlassung von Geldern durch den BgA an den Hoheitsbereich der Trägerkörperschaft führt zur vGA (Hess. FG v. 6.11.2000, EFG 2001, 591, rkr.).
- ▶ *Leistungen eines BgA an die Trägerkörperschaft für deren hoheitliche Zwecke* sind vGA, wenn hierfür kein im Geschäftsverkehr übliches Entgelt verlangt wird (BFH v. 10.7.1996 – I R 108–109/95, BStBl. II 1997, 230).

3. Entnahmen

117

Geld- oder Sachzuwendungen des BgA an die Trägerkörperschaft sind entsprechend dem Grundsatz der Gleichstellung des BgA mit einer KapGes. (vgl. Anm. 100) grds. als offene oder vGA anzusehen und nicht als Entnahme (BFH v. 24.4.2002 – I R 20/01, BStBl. II 2003, 412). So liegt keine Entnahme, sondern eine vGA (vgl. Anm. 116) vor, wenn WG, die BV eines BgA sind, ohne entsprechende Gegenleistung in den Hoheitsbereich der Trägerkörperschaft überführt werden (BFH v. 24.4.2002 – I R 20/01, BStBl. II 2003, 412). Diese vGA ist nach den allgemeinen Grundsätzen mit dem gemeinen Wert zu bewerten (BFH v. 18.10.1967 – I 262/63, BStBl. II 1968, 105; v. 27.11.1974 – I R 250/72, BStBl. II 1975, 306; H 37 „Hingabe von WG“ KStH 2006).

Die FinVerw. hat sich dieser Beurteilung (vGA des abgebenden sowie verdeckte Einlage beim aufnehmenden Betrieb) angeschlossen (H 33 „Überführung von WG“ KStH 2006) und wendet diese Grundsätze auch auf die (ohne entsprechende Gegenleistung erfolgte) Überführung von WG aus einem BgA in einen anderen BgA einer Trägerkörperschaft an, wenn der übernehmende BgA mit dem abgebenden BgA stl. nicht wirksam zusammengefasst wurde (BMF v. 11.9.2002, BStBl. I 2002, 935, wobei dort die vGA mit dem Teilwert bewertet wird). In der Vergangenheit hatte die FinVerw. hierzu die Rechtsauffassung vertreten, dass im Verhältnis zwischen BgA und Trägerkörperschaft durchaus Entnahmen in Betracht kämen, da eine juristische Person des öffentlichen Rechts auch einen außerbetrieblichen Bereich habe, und dass diese Entnahme mit dem Teilwert zu bewerten sei (FinMin. Ba.-Württ. v. 12.5.1997, StEK KStG 1977 § 4 Nr. 44; hierzu auch GASTL, DStZ 2003, 99 [103]).

Die Annahme einer vGA kann vermieden werden, wenn bzgl. einer entgeltlichen Übertragung des WG im Voraus eine klare und eindeutige interne Vereinbarung getroffen wird (OFD Koblenz v. 19.5.2004, DStZ 2004, 693; OFD Magdeburg v. 28.12.2004, DB 2005, 367). Die Übertragung von WG aus dem abgebenden BgA an den aufnehmenden BgA ist stl. in zwei Teilvorgänge aufzuteilen: Zunächst überführt die Trägerkörperschaft die WG aus ihrem abgebenden BgA in den Hoheitsbereich. Hierdurch wird zwar die Aufdeckung von stillen Reserven bei dem abgebenden BgA nicht verhindert, bei Einstellung des Gewinns in zulässige Rücklagen wird jedoch die Ausschüttung des Gewinns an die Trägerkörperschaft vermieden (BAUSCHATZ/STRAHL, DStR 2004, 489). In einem weiteren Schritt erfolgt dann eine Einlage in den übernehmenden BgA.

Ein ähnlicher Sachverhalt liegt vor, wenn ein Betrieb der öffentlichen Hand veräußert worden ist, aber einzelne Gegenstände, die keinen BgA darstellen, zurückbehalten werden und in das allgemeine Verwaltungsvermögen zurückfallen (BFH v. 22.7.1964 – I 136/62 U, BStBl. III 1964, 559).

118 **4. Einlagen**

Grundsatz: Für die Einlagen gelten die allgemeinen stl. Grundsätze (BFH v. 1.7.1987 – I R 197/83, BStBl. II 1987, 865; zur einschränkenden Verwaltungsregelung bei unzureichender Kapitalausstattung, vgl. R 33 Abs. 2 Satz 8 KStR 2004). Gegenstand von Einlagen können demnach alle WG (Aktivposten bzw. Wegfall eines Passivpostens) sein (R 4.3 EStR 2005), die dem BV des BgA zuzurechnen sind (vgl. Anm. 105).

Als Einlagen behandelt die FinVerw. auch Zuschüsse, die von der öffentlichen Hand der Trägerkörperschaft gewährt und von dieser dem BgA zur Verfügung gestellt werden (vgl. Anm. 119).

Bewertung: Einlagen in einen BgA sind gem. § 8 Abs. 1 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG grds. mit dem Teilwert anzusetzen (BFH v. 1.7.1987 – I R 197/83, BStBl. II 1987, 865; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 51). Die FinVerw. wendet § 6 Abs. 1 Nr. 5 Buchst. b EStG allerdings grds. nicht an (OFD Frankfurt v. 19.4.1993, FR 1993, 448). Nach dieser Vorschrift sind die Einlagen höchstens mit den AHK anzusetzen, wenn es sich bei dem zugeführten WG um einen Anteil an einer KapGes. handelt und der Stpfl. an der KapGes. iSd. § 17 Abs. 1 EStG beteiligt ist. Eine juristische Person des öffentlichen Rechts erfüllt diese Voraussetzungen idR nicht, da sie keine gewerblichen Einkünfte aus der Veräußerung dieser im Hoheitsvermögen gehaltenen Anteile erzielen kann. Die juristische Person des öffentlichen Rechts ist daher insoweit weder stpfl. noch iSd. § 17 EStG beteiligt. Die Übertragung von Aktien aus dem Hoheitsvermögen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts in einen BgA hat daher mit dem Teilwert zu erfolgen (FinMin. Nds. v. 18.1.1989, StEK KStG 1977 § 4 Nr. 22; BAUSCHATZ/STRAHL, DStR 2004, 489).

Verdeckte Einlagen: Eine verdeckte Einlage der Trägerkörperschaft in den rechtl. unselbständigen BgA liegt vor, wenn diese dem BgA einen einlagefähigen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung ausschließlich auf die enge trägerschaftliche Beziehung zurückzuführen ist, ein fremder Dritter diesen Vermögensvorteil dem BgA bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns mithin nicht eingeräumt hätte (BFH v. 15.10.1997 – I R 80/96, BFH/NV 1998, 624). Verdeckte Einlagen dürfen sich nicht auf die Höhe des Einkommens des BgA auswirken. Zu entsprechenden verdeckten Einlagen zählen idR Zahlungen der Trägerkörperschaft zur Abdeckung von Verlusten des BgA. Eine solche liegt nach Auffassung der FinVerw. auch bei Kapitaldienstzuschüssen (Zuschüsse zur Darlehenstilgung oder zur Bedienung des Zinsdiensts) vor (FinMin. NRW v. 13.12.1968, DB 1969, 15).

119 **5. Zuschüsse der öffentlichen Hand**

Grundsatz: Öffentliche Zuschüsse, die durch die betriebliche Tätigkeit des BgA bedingt sind, führen grds. zu BE des BgA. Neben Aufwand- und Ertragszuschüssen gilt dies insbes. auch für zweckgebundene Zuschüsse, die eine Trägerkörperschaft für Investitionen eines BgA (sog. Investitionszuschuss) erhält.

BFH v. 26.3.1991 – IX R 104/86, BStBl. II 1992, 999; v. 22.1.1992 – X R 23/89, BStBl. II 1992, 488; v. 23.3.1995 – IV R 58/94, BStBl. II 1995, 702; v. 19.7.1995 – I R 56/94, BStBl. II 1996, 28 mit Hinweisen auf abweichende Rechtsauffassungen in Schrifttum und Rspr.; v. 26.11.1996 – VIII R 58/93, BStBl. II 1997, 390; v. 6.12.1996 – I B 40/96, BFH/NV 1997, 474; v. 27.4.2000 – I R 12/98, BFH/NV 2000, 1365; v. 3.8.2005 – I B 242/04, BFH/NV 2005, 2210.

Allerdings steht den Stpfl. zur Vermeidung einer Sofortversteuerung des Investitionszuschusses ein Wahlrecht zu, die AHK der bezuschussten WG um den Zu-

schuss zu mindern (R 6.5 Abs. 2 EStR 2005; zur Rechtsgrundlage des Wahlrechts BFH v. 22.1.1992 – X R 23/89, BStBl. II 1992, 488; v. 19.7.1995 – I R 56/94, BStBl. II 1996, 28). Hierbei ist es jedoch unerheblich, ob der durch die Investition des BgA veranlasste Zuschuss von der Gemeinde zunächst im allgemeinen Haushalt vereinnahmt und erst aufgrund einer internen Umbuchung dem BgA zugeordnet wird. Eine solche Umbuchung bewirkt insbes. keine Einlage der Trägerkörperschaft in den BgA (BFH v. 27.4.2000 – I R 12/98, BFH/NV 2000, 1365). Baukostenzuschüsse sind Zuschüsse iSv. R 6.5 Abs. 2 EStR 2005 (H 6.5 „Baukostenzuschüsse bei Energieversorgungsunternehmen“ EStH 2005).

Auffassung der Finanzverwaltung für öffentliche Investitionszuschüsse: Die FinVerw. wendet den obigen Grundsatz (noch) nicht durchgängig an (Bayrisches Landesamt für Steuern v. 21.8.2006, DB 2006, 1982; OFD Cottbus v. 13.1.2004, DStZ 2004, 206). Insbes. besteht nach Auffassung der FinVerw. auch die Möglichkeit einer steuerneutralen Einlage (kritisch STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 51; ablehnend MÜLLER-GATERMANN, FR 2009, 314). Die FinVerw. unterscheidet wie folgt:

► *Soweit der BgA Antragsteller und Zuwendungsempfänger von Zuschüssen ist*, besteht ein Wahlrecht zur zeitlichen Realisierung des betrieblichen Erfolgs. Die Zuschüsse können nach R 6.5 Abs. 2 EStR 2005 entweder als BE angesetzt oder zunächst erfolgsneutral durch Abzug von den AHK behandelt werden, mit der Folge, dass nur die verringerten AHK über die jeweilige Nutzungsdauer abgeschrieben werden (BFH v. 14.7.1988 – IV R 78/85, BStBl. II 1989, 189; v. 28.4.1989 – III R 4/87, BStBl. II 1989, 618; v. 22.1.1992 – X R 23/89, BStBl. II 1992, 488; v. 23.3.1995 – IV R 58/94, BStBl. II 1995, 702; v. 19.7.1995 – I R 56/94, BStBl. II 1996, 28; v. 5.6.2003 – IV R 56/01, BStBl. II 2003, 801).

► *Wenn die Trägerkörperschaft eigene Zuschüsse an ihren BgA leistet*, stellen diese eine einkommensneutrale Kapitaleinlage dar. Die Regelung in R 6.5 Abs. 2 EStR 2005 ist bei einer solchen Behandlung der Zuschüsse nicht anzuwenden. Die AfA für angeschaffte WG ist mithin von den ungeminderten AHK vorzunehmen.

► *Zuschüsse, die nicht unmittelbar an den BgA, sondern an die Trägerkörperschaft gewährt und von dieser an den BgA weitergegeben werden*, stellen ebenfalls eine einkommensneutrale verdeckte Einlage dar. Die Regelung in R 6.5 Abs. 2 EStR 2005 ist bei einer solchen Behandlung der Zuschüsse ebenfalls nicht anzuwenden. Die AfA für angeschaffte WG ist auch hier von den ungeminderten AHK vorzunehmen.

6. § 6b-Rücklage

120

Nach der Rspr. (BFH v. 9.8.1989 – X R 110/87, BStBl. II 1990, 195) handelt es sich bei der Bestimmung des § 6b EStG um eine Gewinnermittlungsvorschrift. Diese ist nach § 8 Abs. 1 auch bei der Einkommensermittlung von BgA zu berücksichtigen. Es bestehen daher keine Bedenken, bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 6b EStG von der Reinvestitionsmöglichkeit auch beim BgA Gebrauch zu machen, und zwar auch bei Veräußerung an die Trägerkörperschaft oder andere BgA (STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 51).

7. Spenden

121

Die Rspr. erkennt grds. eine gewinnmindernde Berücksichtigung von Spenden iSd. § 9 Abs. 1 Nr. 2 an, die der rechtl. unselbständige BgA oder der BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit (zB Sparkasse) zugunsten der Trägerkörperschaft

leistet (BFH v. 5.6.1962 – I 31/61 S, BStBl. III 1962, 355; v. 12.10.1978 – I R 149/75, BStBl. II 1979, 192; H 33 „Zuwendungen“ KStH 2006; R 47 Abs. 6 KStR 2004). Eine gewinnmindernde Berücksichtigung von Spenden kommt allerdings nur in Betracht, wenn der BgA die Spende auch bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters geleistet hätte und diese ihre Ursache nicht in der trägerschaftlichen Beziehung findet. Andernfalls kommt es zu einer vGA (H 33 „Zuwendungen“ KStH 2006; BFH v. 21.1.1970 – I R 23/68, BStBl. II 1970, 468; v. 12.10.1978 – I R 149/75, BStBl. II 1979, 192; v. 1.12.1982 – I R 101/79, BStBl. II 1983, 150).

Nach der Rspr. scheidet eine stl. Berücksichtigung von Spenden des BgA an seine Trägerkörperschaft insbes. in den folgenden Fällen aus:

- Eine Spende wird aus dem Teil des Jahresüberschusses einer Sparkasse geleistet, auf dessen Auszahlung die Trägerkörperschaft zuvor verzichtet hat (BFH v. 1.2.1989 – I R 98/84, BStBl. II 1989, 471).
- Die Spende des BgA an seine Trägerkörperschaft übersteigt den unter Einbeziehung früherer VZ durchschnittlichen Betrag an Zuwendungen, die der BgA an fremde Dritte geleistet hat. Für die Ermittlung des durchschnittlichen Betrags der Fremdspenden ist grds. auf die Fremdspenden des Wj., in dem die Spende an die Trägerkörperschaft geleistet wurde, und der beiden vorangegangenen Wj. abzustellen. Sofern sich in einem Vergleichszeitraum von nicht mehr als 5 Wj. ein höherer durchschnittlicher Fremdspendenbetrag ergibt, ist dieser Zeitraum maßgeblich. Eine Erweiterung des Vergleichszeitraums auf künftige Wj. ist nicht möglich (BFH v. 9.8.1989 – I R 4/84, BStBl. II 1990, 237; H 47 „Zuwendungen und Spenden von Trägern der Sparkasse [Gewährträgern]“ KStH 2006).
- Ein BgA leistet Spenden an einen Dritten und erfüllt damit eine Aufgabe, die sich die Trägerkörperschaft – wenn auch ohne gesetzliche Verpflichtung – in rechtsverbindlicher Weise gestellt hat oder der sie sich nicht entziehen konnte (BFH v. 1.12.1982 – I R 69–70/80, BStBl. II 1983, 152; v. 8.4.1992 – I R 126/90, BStBl. II 1992, 849).

122 8. Aufwendungen aus der Unterhaltung des Betriebs gewerblicher Art

Auch ohne besondere Vereinbarungen (vgl. Anm. 107) sind Aufwendungen der juristischen Person des öffentlichen Rechts, die dieser aus der Unterhaltung des BgA erwachsen, in angemessenem Umfang als BA des BgA abziehbar (BFH v. 28.2.1990 – I R 137/86, BStBl. II 1990, 647; R 33 Abs. 3 KStR 2004).

Zu diesen BA können Zinsaufwendungen zählen, die die Trägerkörperschaft für eine Gesamtkreditaufnahme zu zahlen hat und die anteilig auf einen BgA entfallen (FG Münster v. 21.2.1997, EFG 1997, 1134, rkr.).

Im Rahmen der Einkommensermittlung können auch anteilige Personal- und Sachkosten sowie angemessene Aufwendungen für gesetzlich vorgesehene Rechnungs- und Kassenprüfungen durch das Rechnungsprüfungsamt der Trägerkörperschaft als BA berücksichtigt werden (BFH v. 28.2.1990 – I R 137/86, BStBl. II 1990, 647; OFD Hannover v. 27.9.1990, WPg. 1990, 658; H 33 „Rechnungsprüfung“ KStH 2006; FG Münster v. 21.7.1986, EFG 1987, 89, rkr.).

Sitzungsgelder für Mitglieder des Betriebsausschusses von Eigenbetrieben, die aus dem Sondervermögen gezahlt werden, sind als BA abziehbar, da diese Entschädigungen in erster Linie mit den wirtschaftlichen Belangen der Eigenbetriebe zusammen hängen. Nimmt der Betriebsausschuss überwiegend überwachende Auf-

gaben wahr, unterliegen die Entschädigungen dem (teilweisen) Abzugsverbot des § 10 Nr. 3 (OFD Hannover v. 27.9.1990, WPg. 1990, 658).

9. Miet- und Pachtverträge

123

Die fiktive Verselbständigung des BgA im Rahmen der Einkommensermittlung lässt grundsätzlich auch die stl. Berücksichtigung von Miet- oder Pachtvereinbarungen des BgA mit seiner Trägerkörperschaft zu, es sei denn, es handelt sich um WG, die für den BgA eine wesentliche Betriebsgrundlage darstellen (H 33 „Miet- oder Pachtverträge“ KStH 2006). Diese Grundsätze gelten auch dann, wenn das WG zum Hoheitsbereich der juristischen Person des öffentlichen Rechts gehört (zB öffentliche Straßenfläche) und die Annahme von BV des BgA ausscheidet (BFH v. 17.5.2000 – I R 50/98, BStBl. II 2001, 558; H 33 „Miet- oder Pachtverträge“ KStH 2006).

In Höhe der durch diese Vereinbarungen erwirkten Vermögensminderungen beim BgA ist eine vGA anzunehmen (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; OFD Koblenz v. 19.1.2004, DSStZ 2004, 350). Hintergrund ist die zu vermeidende stl. Begünstigung der Trägerkörperschaft, die bei stl. Berücksichtigung der Vereinbarung die Miet- und Pachtzinsen gewinnmindernd beim BgA berücksichtigen könnte, diese Einnahmen im Hoheitsbereich aber idR nicht versteuern müsste. Der Alleingesellschafter einer KapGes. hingegen, der dieser wesentliche Betriebsgrundlagen vermietet oder verpachtet, muss diese Einkünfte nach den Grundsätzen der Betriebsaufspaltung als Einkünfte aus Gewerbebetrieb versteuern.

Auch bei der Beurteilung von Miet- und Pachtverhältnissen zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts und ihren BgA sind Büro- und Verwaltungsgebäude als wesentliche Betriebsgrundlagen anzusehen und daher stl. nicht zu berücksichtigen (OFD Koblenz v. 19.1.2004, DSStZ 2004, 350).

Bei den überlassenen WG kann es sich durchaus um solche handeln, die für den BgA notwendig sind (vgl. Anm. 105).

Werden dem BgA lediglich Pachtzinsen belastet, die die Trägerkörperschaft selbst an einen Verpächter zu entrichten hat, stellen diese Aufwendungen im Rahmen der Einkommensermittlung für den BgA abziehbare BA dar (BFH v. 3.2.1993 – I R 61/91, BStBl. II 1993, 459). Die weiterbelasteten Zinsen bedeuten keine Minderung des dem BgA gewidmeten Vermögens zugunsten des übrigen Vermögens der Trägerkörperschaft und begründen insoweit keine vGA.

10. Darlehensverträge

124

Die Trägerkörperschaft kann ihrem BgA entweder Kapital in Form von Fremdkapital (Darlehen) überlassen oder ihm durch Einlagen Eigenkapital (EK) zuführen (BFH v. 24.4.2002 – I R 20/01, BStBl. II 2003, 412). Bei verzinslichen Darlehen sind zur stl. Anerkennung der notwendigen (vertraglichen) Vereinbarungen zwischen dem BgA und der Trägerkörperschaft (vgl. Anm. 107) allerdings Besonderheiten zu beachten. Solche Darlehensverträge können stl. nur anerkannt werden, wenn der BgA mit einem angemessenen EK ausgestattet ist (vgl. Anm. 115) und die Vereinbarungen zwischen der juristischen Person des öffentlichen Rechts und dem BgA über interne Darlehen Regelungen zur Laufzeit und Rückzahlung der Darlehen enthalten.

Ist das EK des BgA nicht angemessen und deckt die Trägerkörperschaft den Finanzbedarf dieses unselbständigen Teilbereichs durch verzinsliche Darlehensgewährungen, wird der Teil des Darlehens, der der Unterdeckung entspricht,

nicht als Fremdkapital, sondern als EK behandelt; der hierauf entfallende Teil des Zinsaufwands stellt keine stl. abziehbaren BA, sondern eine vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 dar (BFH v. 1.9.1982 – I R 52/78, BStBl. II 1983, 147; v. 9.7.2003 – I R 48/02, BStBl. II 2004, 425; R 33 Abs. 2 Satz 8 KStR 2004). Die Trägerkörperschaft kann aber Fremdzinsen ohne besondere Vereinbarung weiterberechnen (FG Münster v. 21.2.1997, EFG 1997, 1134, rkr.). Übersteigt das EK des BgA die geforderte Angemessenheitsgrenze, kann der übersteigende Teil auch mit stl. Wirkung in ein verzinsliches Darlehen umgewandelt werden (BFH v. 6.8.1962 – I 65/60 U, BStBl. III 1962, 450). Dies muss jedoch klar und eindeutig erfolgen, indem das EK eindeutig herabgesetzt und durch ein Darlehen ersetzt wird (Nds. FG v. 29.6.1999, EFG 1999, 1043, rkr.).

Bei rechtl. selbständigen BgA iSd. Abs. 2 erlangen die auf die fehlende Rechtspersönlichkeit gestützten, einschränkenden Vorgaben hinsichtlich der stl. Berücksichtigung von Darlehenszinsen keine Anwendung (OFD Hannover v. 27.6.1995, DB 1995, 1540; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 56). EK und WG lassen sich hier eindeutig den BgA zuordnen; die Anwendung der für KapGes. und deren Anteilseigner geltenden Grundsätze bedürfen infolge der hier vergleichbaren rechtl. Trennung der Vermögensbereiche keiner Einschränkung.

125 11. Verlustabzug

Nach § 8 Abs. 1 iVm. § 10d EStG gelten die estl. Vorschriften zum Verlustabzug auch für BgA (H 33 „Verlustrücktrag nach Zusammenfassung von Betrieben“ KStH 2006). Danach kommt grds. sowohl ein Verlustrücktrag iSd. § 10d Abs. 1 EStG als auch ein Verlustvortrag iSd. § 10d Abs. 2 EStG in Betracht. Der für den BgA festgestellte Verlustvortrag ist aber nicht mit den Einkünften der Trägerkörperschaft aus Kapitalvermögen verrechenbar, selbst wenn diese Kapitaleinkünfte nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG ermittelt wurden (BFH v. 23.1.2008 – I R 18/07, DSrR 2008, 1040).

126 12. Konzessionsabgaben

Konzessionsabgaben eines Versorgungsbetriebs iSd. § 1 Abs. 2 KAV an eine nicht beteiligte Gebietskörperschaft stellen grds. stl. abziehbare BA dar (H 33 „Konzessionsabgaben“ KStH 2006; BMF v. 9.2.1998, BStBl. I 1998, 209; v. 27.9.2002, BStBl. I 2002, 940). Zur stl. Anerkennung bedarf es einer klaren, im Voraus getroffenen (vertraglichen) Vereinbarung.

Die Grundsätze der vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 (vgl. Anm. 116) sind dann zu beachten, wenn die Trägerkörperschaft mit dem Versorgungsbetrieb trägerschaftlich oder gesellschaftsrechtl. verbunden ist (BFH v. 1.9.1982 – I R 44/78, BStBl. II 1982, 783; v. 31.7.1990 – I R 171/87, BStBl. II 1991, 315; v. 6.4.2005 – I R 15/04, BStBl. II 2006, 196). Für die Beurteilung der Angemessenheit von Konzessionsabgaben eines Versorgungsbetriebs an die Trägerkörperschaft ist dabei der allgemeine Maßstab des Fremdvergleichs zugrunde zu legen. Hierbei können hinsichtlich der Höhe der Konzessionsabgaben preisrechtl. Regelungen zu berücksichtigen sein (BFH v. 1.9.1982 – I R 44/78, BStBl. II 1982, 783; v. 6.4.2005 – I R 15/04, BStBl. II 2006, 196). Für das Vorliegen einer vGA ist neben diesen etwaigen Indiz- und Beweisanzeichen aber stets auf alle Umstände des jeweiligen Einzelfalls abzustellen (BFH v. 23.7.2003 – I R 80/02, BStBl. II 2003, 926; v. 14.7.2004 – I R 111/03, BStBl. II 2005, 307).

Demgegenüber ist nach Auffassung der FinVerw. aus Gründen der Vereinfachung und zur Sicherstellung einer einheitlichen Verwaltungspraxis von einer

Beanstandung des Abzugs von Konzessionsabgaben abzusehen, wenn die preisrechtl. Höchstsätze (zB der KAV) nicht überschritten werden und dem Betrieb nach Abzug der Konzessionsabgabe ein Mindestgewinn verbleibt (BMF v. 9.2.1998, BStBl. I 1998, 209). Der geforderte Mindestgewinn darf in dem VZ des Abzugs der Konzessionsabgabe 1,5 % des eigenen oder gemieteten Sachanlagevermögens nicht unterschreiten. Maßgebend sind die Verhältnisse am Anfang des Wj. (BMF v. 27.9.2002, BStBl. I 2002, 940). Sofern der Mindestgewinn in dem VZ des Abzugs der Konzessionsabgabe nicht erreicht wird, muss in diesem VZ und in den folgenden fünf Jahren mindestens ein angemessener Gesamtgewinn erreicht werden. Dies ist dann der Fall, wenn innerhalb dieses Zeitraums im Durchschnitt der Mindestgewinn nicht unterschritten wird.

Zur Konzessionsabgabe nach einer Eingemeindung vgl. FG Düss. v. 3.11.1978, EFG 1980, 96, rkr.

13. Rücklagenbildung

127

Die Bildung von Rücklagen (= Thesaurierung von Gewinnen) im Rahmen der Gewinnermittlung bei BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit durch BV-Vergleich ist vor dem Hintergrund des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG von großer Bedeutung (vgl. Anm. 11).

Eine den Gewinn iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG mindernde Zuführung zu den Rücklagen ist nach Auffassung der FinVerw. anzuerkennen, wenn die Zwecke des BgA ohne die Rücklagenbildung nachhaltig nicht erfüllt werden können.

BMF v. 8.8.2005, BStBl. I 2005, 831; Neufassung der Rn. 23 und 24 zu BMF v. 11.9.2002, BStBl. I 2002, 935, wonach als zulässige Zuführung zu den Rücklagen jedes Stehenlassen von Gewinnen als EK für Zwecke des BgA (zB Gewinnrücklagen, Gewinnvortrag) anerkannt worden ist, sofern eine solche Rücklagenbildung nach dem jeweiligen Haushaltsrecht zulässig gewesen war.

Dies soll der Fall sein, wenn die Mittel für bestimmte Vorhaben – zB Anschaffung von Anlagevermögen – angesammelt werden und für die entsprechende Durchführung bereits konkrete Zeitvorstellungen bestehen. Ist dies nicht der Fall, muss die Durchführung des Vorhabens glaubhaft und finanziell in einem angemessenen Zeitraum möglich sein. Eine Rücklagenbildung zur Erhaltung der allgemeinen Leistungsfähigkeit des BgA reicht grds. nicht aus. Eine zulässige Mittelreservierung soll auch vorliegen, wenn Mittel, die aufgrund eines gewinnrealisierenden Vorgangs dem BgA zugeführt worden sind, bereits im laufenden Wj. reinvestiert oder zur Tilgung von betrieblichen Verbindlichkeiten verwendet worden sind. Eine Rücklagenbildung für die darlehensweise Überlassung liquider Mittel des BgA an die Trägerkörperschaft ist aber nicht zulässig.

Im Gegensatz zur Auffassung der FinVerw. soll die konsequente Anwendung des Grundsatzes der fiktiven Verselbständigung des BgA für Zwecke der Einkommensermittlung und die grds. gebotene stl. Anerkennung von Vereinbarungen zwischen BgA und Trägerkörperschaft (vgl. Anm. 107) dazu führen, dass eine zulässige Rücklagenbildung auch durch interne Vereinbarungen über eine Mittelverwendung (ohne den oben dargestellten Zweckbezug) erfolgen kann (noch zur ursprünglichen Rechtsauffassung der FinVerw. gem. BMF v. 11.9.2002, BStBl. I 2002, 935; SCHIFFERS, BB 2003, 398; LEIPPE, ZKF 2003, 50).

Letztere Auffassung führt uE zu einer sehr weit reichenden Dispositionsbefugnis der Trägerkörperschaft und ist vor dem Hintergrund des geforderten Fremdvergleichs (vgl. Anm. 116) kritisch zu würdigen.

128–139 Einstweilen frei.

140

B. ABC der Hoheitsbetriebe und der Betriebe gewerblicher Art

Abfallentsorgung (s. auch „Blockheizkraftwerk“, „Duales System“): Sofern Erfüllung der Entsorgungspflicht gem. § 15 Abs. 1 KrW-/AbfG: Hoheitliche Tätigkeit, auch wenn für andere juristische Person des öffentlichen Rechts übernommen (BFH v. 23.10.1996 – I R 1/94, 2/94, BStBl. II 1997, 139 sowie R 10 Abs. 6 Satz 1 KStR 2004; s. auch WELLMANN, DB 1997, 501; kritisch MÜLLER-GATERMANN, FR 2009, 314; KURTH, FR 2009, 321). Zu den hoheitlichen Hilfgeschäften (zB getrenntes Einsammeln wiederverwertbarer Abfälle – gelbe Tonne/Werttonne –, die entgeltliche Veräußerung dieser Abfälle oder der aus den Abfällen gewonnenen Stoffe oder Energie) vgl. R 10 Abs. 6 Sätze 2 und 5 KStR 2004; BMF v. 13.3.1987, BStBl. I 1987, 373; kritisch SEER, DStR 1992, 1751, GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 181. Zur Verpachtung einer Mülldeponie als Hoheitsbetrieb vgl. FinMin. Ba.-Württ. v. 25.2.1987, StEK KStG 1977 § 4 Nr. 18; aA STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 75 (Betriebsverpachtung). BgA, wenn die veräußerten Stoffe oder die veräußerte Energie nicht überwiegend aus Abfällen gewonnen werden (Abgrenzung nach Brennwert der eingesetzten Abfälle und sonstigen Brennstoffe), so auch R 10 Abs. 6 Sätze 3 und 4 KStR 2004, oder idR auch dann, wenn nicht die Entsorgung von Hausmüll aus privaten Haushalten, sondern die Entsorgung von Gewerbemüll (Abfälle aus Industrie- bzw. Gewerbebetrieben) durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts erfolgt (OFD Hannover v. 12.3.1999, ZKF 2000, 188). Zur BgA-Eigenschaft im Bereich der Abfallentsorgung vgl. auch BFH v. 27.10.1993 – I R 60/91, BStBl. II 1994, 573 (Müllheizkraftwerk); v. 15.12.1993 – X R 115/91, BStBl. II 1994, 314; Schl.-Holst. FG v. 16.2.1994, EFG 1994, 985, rkr.

Problem: Stromerzeugung mit Hilfe der Wärme eines Müllofens und Verkauf des erzeugten Stroms an Endverbraucher: getrennte Betrachtung der Müllverbrennungsanlage (hoheitliches Hilfgeschäft) und der Stromerzeugungsanlage (BgA) oder einheitliche Beurteilung als hoheitliches Hilfgeschäft? Letztere Ansicht dürfte vorzugswürdig sein (so auch FG Münster v. 21.4.1986, EFG 1986, 619, rkr.; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 75).

BgA bei Entsorgung von Abfällen aus anderen Herkunftsbereichen, zB gewerblichen Abfällen, Baugrubenaushub, Bauabrisssmaterial, da keine Entsorgungspflicht. Zur ustl. Behandlung der Sammlung und Verwertung wertstoffhaltiger Abfälle durch private Abfallentsorger und Vereine aufgrund Aufgabenübertragung durch öffentlich-rechtl. Entsorgungsträger vgl. OFD Karlsruhe v. 11.4.2006, ZKF 2006, 252. Zur Beistandsleistung (Amtshilfe) im Rahmen des Müllexports vgl. DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 142.

Abwasserbeseitigung (s. auch „Kläranlage“, „Wasserbeschaffung, Wasserversorgung“): Grds. Hoheitsbetrieb (R 9 Abs. 1 KStR 2004; BFH v. 8.1.1998 – V R 32/97, BStBl. II 1998, 410; v. 27.6.2001 – I R 82–85/00, BStBl. II 2001, 773; FG Meckl.-Vorp. v. 29.6.1998, EFG 1998, 1431, rkr.; FG Brandenb. v. 15.4.2002, EFG 2002, 1124, rkr.; kritisch MÜLLER-GATERMANN, FR 2009, 314; KURTH, FR 2009, 321). Entscheidendes Abgrenzungskriterium: Hat das jeweilige Bundesland entsprechend § 18a Abs 2a WHG geregelt, dass die Körperschaft des öffentlichen Rechts ihre Abwasserbeseitigungspflicht befreiend auf Dritte übertragen kann? Zu den Überlegungen, Abwasserbeseitigung und Wasserversor-

gung in Deutschland stl. gleichzustellen und einheitlich zu besteuern, vgl. Ad-hoc-Arbeitsgruppe „Neustrukturierung der Wasserwirtschaft“ (BTDrucks. 14/8564).

Altenwohnheime: BgA (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 142).

Amtliche Unterlagen: Kein (Verpachtungs-)BgA bei Gestattung der Auswertung für unternehmerische Zwecke (RFH v. 11.2.1941, RStBl. 1941, 682; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 32,75).

Amtsblatt: Hoheitsbetrieb, sofern Herausgabe mit überwiegend dienstlichen/amtlichen Publikationen; Werbung/Anzeigenteil ist BgA (STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 75; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 142).

Amtshilfe: s. Anm. 74.

Anschlagssäulen/Anschlagstellen auf öffentlichen Plätzen: BgA bei entgeltlicher Überlassung des Rechts auf Errichtung und Ausnutzung von Anschlagssäulen auf öffentlichen Wegen, Straßen und Plätzen, wenn die zu Pachtbeginn im Eigentum der Gemeinde stehenden und in ausreichender Zahl vorhandenen gebrauchsfähigen Anschlagssäulen von der juristischen Person des öffentlichen Rechts zwar formal verkauft werden, der Kaufpreis für die Anschlagssäulen sich jedoch in Wirklichkeit als zusätzliches Pachtentgelt darstellt (BFH v. 2.3.1983 – I R 100/79, BStBl. II 1983, 386). Ebenfalls BgA, wenn die Gemeinde die Anschlagstellen der Pächterin zu Eigentum überträgt mit der Auflage, sie laufend in gebrauchsfähigem Zustand zu erhalten, sie zu erneuern und sie bei Beendigung des Pachtvertrags der Gemeinde zu Eigentum zurück zu übertragen (BFH v. 5.7.1972 – I R 83/70, BStBl. II 1972, 776). Vermögensverwaltung bei bloßer Gestattung des Aufstellens von Reklameeinrichtungen, auch wenn die dafür erforderlichen Flächen gleichzeitig vermietet werden, (BFH v. 20.11.1969 – I R 204/67, BStBl. II 1970, 151). Ebenfalls kein BgA, wenn nur Recht zur Werbung verpachtet wird, nicht hingegen die Anschlagtafeln selbst (BFH v. 20.11.1969 – I R 204/67, BStBl. II 1970, 151; v. 6.10.1976 – I R 115/75, BStBl. II 1977, 94). BgA, wenn die Gestattung und Vermietung an eine Reklame betreibende Eigen-gesellschaft erfolgt und Grundsätze der Betriebsaufspaltung (vgl. hierzu Anm. 57) vorliegen.

Anwendungsbeobachtungen: Beobachtungsstudien von Behandlungsmaßnahmen mit verkehrsfähigen Medikamenten, die in Krankenhäusern bei routinemäßiger Anwendung durch den Arzt am Patienten erfolgen: BgA (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 142).

Anzeigenbetrieb: BgA (BFH v. 28.11.1961 – I 34/61 U, BStBl. III 1962, 73).

Apotheken: BgA bei Betrieb durch juristische Person des öffentlichen Rechts (zB Klinikapotheken, städtische Apotheken), vgl. RFH v. 30.8.1941, RStBl.1941, 744. Ebenso bei Verpachtung einer Apotheke (BFH v. 14.2.1956 – I 44/55 U, BStBl. III 1956, 105; BMF v. 3.9.1992, DStR 1992, 1585) oder bei Verwaltung durch Treuhandanstalt (STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 75).

Arbeitsbetriebe von Strafvollzugsanstalten: Hoheitsbetriebe; ebenfalls bei Arbeitsbetrieben von Untersuchungshaftvollzugsanstalten, wenn eine Beschäftigung wie in Strafvollzugsanstalten erfolgt (BFH v. 14.10.1964 – I 80/62 U, BStBl. III 1965, 95; FG Nürnberg. v. 2.4.1974, EFG 1974, 499, rkr.; H 10 „Arbeitsbetriebe von Straf- und Untersuchungshaftanstalten“ KStH 2006).

Arbeitsmedizinische Zentren bzw. Dienste der Berufsgenossenschaften: Unter Hinweis auf § 719a RVO (jetzt § 24 Abs. 1 SGB VII) Zuordnung zum BgA-Bereich (FinMin. Nds. v. 11.7.1978, StEK KStG 1977 § 1 Nr. 3; BMF v.

9.10.1998, StEK UStG 1980 § 4 Ziff. 16 Nr. 69; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 75).

Arzneimittelabgabe: s. „Krankenhausapotheke“.

Ärzttekammern: (s. auch „Gruppenversicherung“, „Versorgungseinrichtungen freier Berufe“): Als Berufsvertretungen zur Wahrnehmung von Aufgaben der ärztlichen Selbstverwaltung in der Rechtsform der juristischen Person des öffentlichen Rechts nur mit ihren BgA kstpfll., zB mit der Weitergabe von Adressen der angeschlossenen Ärzte an Versicherungsunternehmen zwecks möglicher Abschlüsse von Versicherungen (BFH v. 22.8.1957 – IV 255/56 U, BStBl. III 1957, 395). Ebenfalls BgA bei Übernahme der Tätigkeit der sog. „Geschäftsstelle Qualitätssicherung“ iSv. § 137 SGB V. Versorgungseinrichtungen der Ärztekammern (Altersrente, Berufsunfähigkeitsrente, Hinterbliebenenrente) sind BgA (BFH v. 9.5.1974 – IV R 160/71, BStBl. II 1974, 631). BgA auch bei Abschluss eines Gruppenversicherungsvertrags mit einem Versicherungsunternehmen durch eine Ärztekammer für ihre Mitglieder als Hauptversicherte (BFH v. 27.6.1990 – I R 166/85, BFH/NV 1991, 628). Untergliederungen in Form von Bezirksärztekammern bilden eigenständige BgA (BFH v. 28.2.2001 – I R 29/99, BFH/NV 2001, 1099).

Ärzteversorgung (s. auch „Ärzttekammern“): BgA (BFH v. 9.5.1974 – IV R 160/71, BStBl. II 1974, 631, v. 4.2.1976 – I R 200/73, BStBl. II 1976, 355), evtl. befreit nach § 5 Abs. 1 Nr. 8.

AU/Feinstaub-Plaketten-Verkauf: (vgl. § 47a Abs. 2 StVZO). Hoheitlicher Bereich für alle Handlungen im Rahmen der technischen Durchführung der AU, der Zuteilung der Plaketten als Anerkennung des vorschriftsmäßigen Zustands und der Verteilung der Plaketten auf vorgeschriebenen Wegen, die der Aufsicht der obersten Landesbehörde unterliegen, dh. vom Bezug bis zur Erteilung der Plakette ist ein ordnungsgemäßes Verteilungsverfahren erforderlich. BgA hingegen bei Handel mit den Plaketten unter freier Vereinbarung eines Kaufpreises und Bildung einer Verkaufskette vom Hersteller der Plakette bis zu der Zuteilungsstelle, unabhängig von einer Gewinnerzielung, zB durch Kfz.-Innungen (FinMin. Ba.-Württ. v. 9.6.1993, DStR 1993, 1407; s. auch OFD Hannover v. 8.8.1994, KSt- Kartei ND § 4 KStG 1977 Karte A 7). In der Ausgabe und dem Anbringen von Feinstaub-Plaketten liegt kein hoheitliches Handeln der hierzu berechtigten Stellen, zB DEKRA oder TÜV; auch der Verkauf der Feinstaub-Plaketten durch die Kfz.-Zulassungsstellen der Landratsämter bzw. Stadtverwaltungen stellt keine hoheitliche Tätigkeit dar, sondern begründet einen BgA (Bayer. Landesamt für Steuern v. 12.2.2009, DB 2009, 428).

Asylbewerber/Spätaussiedler: Wohnungsüberlassung ist gewerbliche Tätigkeit (= BgA), wenn wegen besonders ins Gewicht fallender Sonderleistungen des Vermieters oder wegen eines besonders schnellen, sich aus der Natur der Sache ergebenden Wechsels der Mieter eine Unternehmensorganisation erforderlich ist (BFH v. 28.8.2002 – XI B 158/01, BFH/NV 2003, 152; v. 30.9.2003 – IV B 29/02, BFH/NV 2004, 330; v. 12.9.2005 – VIII B 153/04, BFH/NV 2006, 277; FG Berlin v. 25.1.2001, EFG 2001, 760, rkr.; FG Sachs. v. 26.8.2003 – 2 K 780/01, nv., rkr.). Zu Bürgerkriegsflüchtlingen aus dem ehemaligen Jugoslawien FG Berlin v. 10.11.1999, EFG 2000, 442, rkr. (gewerblich). Für gewerbliche Tätigkeit sprechen: eine größere Anzahl von Mietern, eine relativ kurze Nutzungsdauer, eine besondere räumliche Gestaltung des Gebäudes, die Durchführung organisatorischer Maßnahmen, eine pauschale personenbezogene Abrechnung für kurze Zeitabschnitte, eine besondere Ausstattung der Räume, die

Reinigung der Räumlichkeiten, die Bereitstellung und der Wechsel von Wäsche sowie die Einstellung von Betreuungspersonal. Zur einkünftermäßigen Qualifizierung der Leistung bei Diskrepanz zwischen den vertraglichen Verpflichtungen und der tatsächlichen Durchführung Hess. FG v. 31.5.2000 – 4 K 4430/98, nv., rkr.; v. 6.10.1993, EFG 1994, 485, rkr.; v. 21.2.2001, EFG 2001, 906, rkr. Zuordnung zum hoheitlichen Bereich aufgrund Billigkeitsregelung bis zum 31.12.2000 (BMF v. 20.4.2000, BStBl. I 2000, 487) bei vorübergehender Unterbringung von Asylbewerbern, Aus- und Übersiedlern, Obdachlosen und Bürgerkriegsflüchtlingen in zum Hoheitsbereich einer juristischen Person des öffentlichen Rechts gehörenden Einrichtungen (BMF v. 1.7.1991, BStBl. I 1991, 744; v. 11.12.1996, BStBl. I 1997, 112).

Auftragsforschung: s. „Forschungstätigkeit einer Hochschule“.

Aufzugsanlage: Einheitlicher BgA bei Verpachtung einer Aufzugsanlage in einem Fernsehturm, der auf dem Turm befindlichen Aussichtsterrasse und der im Turmkorb sowie am Fuß des Turms befindlichen Räume zwecks Betriebs einer Gaststätte (BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391).

Auswärtiger Dienst: Hoheitsbetrieb (STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 75).

Automaten: BgA bei behördeneigenen Verkaufsautomaten (OFD Hannover v. 1.8.2000, StEK KStG § 1 Nr. 49), Vermögensverwaltung, sofern Dritten das Aufstellen gestattet wird.

Bauhof: (s. auch „Hochbauverwaltung“): Hoheitlich, da besondere Art der öffentlich-rechtl. Beistandsleitung (FinMin. Rhld.-Pf. v. 13.2.1980, StEK UStG 1980 § 2 Abs. 3 Nr. 1; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 142).

Bauleitplanung: s. „Grundstücksverkäufe der Gemeinden“.

Beteiligung: BgA bei Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft gem. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (R 6 Abs. 2 Sätze 2–4 KStR 2004) und einer KG (BFH v. 27.3.2001 – I R 78/99, BStBl. II 2001, 449); grundsätzlich Vermögensverwaltung bei Beteiligung an einer KapGes. (R 6 Abs. 2 Satz 6 KStR 2004), es sei denn, die Körperschaft des öffentlichen Rechts nimmt mittels der Beteiligung an der KapGes. unmittelbar am Marktgeschehen teil (BFH v. 30.6.1971 – I R 57/70, BStBl. II 1971, 753).

Beratungs-/Begutachtungstätigkeit: BgA bzgl. des Instituts einer juristischen Person des öffentlichen Rechts auf dem Gebiet des Brennerei- und Kelterwesens (BFH v. 13.4.1961 – V 120/59 U, BStBl. III 1961, 298).

Berechnungsverband: BgA (Nds. FG v. 16.9.1986, EFG 1987, 145, rkr.).

Besichtigungsbetriebe: BgA, wenn Inhaber des Betriebs (Bereitstellung eines Gebäudes mit Inventar zur entgeltlichen Besichtigung) eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist. Ausstellungsgegenstände gehören zum BV des Besichtigungsbetriebs (BFH v. 7.8.1979 – VIII R 95/77, BStBl. II 1980, 633), es sei denn, es gibt Regelungen über die mietweise Überlassung der Ausstellungsgegenstände. Ebenfalls BgA bei entgeltlicher Besichtigung eines Domschatzes (RFH v. 27.6.1939, RStBl. 1939, 910), eines Kirchturms bzw. von Kirchen (RFH v. 6.9.1938, RStBl. 1938, 1189) oder eines Schlosses (BFH v. 1.8.1957 – IV 399/55 U, BStBl. III 1957, 355).

Betriebsarztzentren: s. „Arbeitsmedizinische Zentren bzw. -Dienste der Berufsgenossenschaften“.

Blockheizkraftwerk: BgA bei Blockheizkraftwerk, das mit Faulgasen eines Klärwerks (Hoheitsbetrieb) betrieben wird und dieses Klärwerk mit Wärme und Strom versorgt (BFH v. 27.6.2001 – I R 82–85/00, BStBl. II 2001, 773). Zur

Möglichkeit der Zusammenfassung verschiedener BgA (zB Versorgungs- und Bäderbetrieb) zu einem einheitlichen BgA mittels eines Blockheizkraftwerks vgl. OFD Frankfurt v. 27.7.1995, DB 1995, 2094, und Anm. 82; zur ustl. Behandlung vgl. OFD Karlsruhe v. 29.2.2008, UR 2008, 635.

Blutalkoholuntersuchungen (s. auch „Forschungstätigkeit einer Hochschule“): BgA (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; FG Köln v. 1.9.1987, EFG 1988, 41, rkr.).

Börsen: BgA (stRSpr. des BFH, zB BFH v. 16.11.1954 – I 114/53 U, BStBl. III 1955, 12; v. 30.5.1958 – I 282/56, nv.; v. 30.5.1958 – I 37/57, nv.; v. 30.5.1958 – I 180/57, nv.). Das gilt sowohl für Wertpapierbörsen als auch für Warenbörsen.

Bodenuntersuchungsanstalt: BgA (STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 75; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 181).

Botanischer Garten: BgA (BFH v. 13.4.1961 – V 287/58, HFR 1962, 64).

Buchstelle: BgA (BFH v. 13.3.1991 – I R 83/89, BStBl. II 1991, 595).

Bücherei: (Gemeinnütziger) BgA (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 142); zum Bücherverkauf als hoheitliche Hilfstätigkeit vgl. Anm. 72.

Bürgerschaftsübernahme: Hoheitliche Tätigkeit (BFH v. 25.4.1968 – V 120/64, BStBl. II 1969, 94).

Bullenhaltung: Hoheitsbetrieb (BFH v. 12.12.1951 – I 95/51 S, BStBl. III 1952, 41).

Bundeswehr, Betreuungseinrichtungen (s. auch „Kantinenbetrieb“), zB Kantinen, Friseurstuben, Kinos, sind BgA, bei (Mit-)Verpachtung des Inventars Betriebsverpachtung (STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 75); im Übrigen Hoheitsbetrieb (Art. 87a GG).

Campingplatz: BgA, falls eingerichtet (BFH v. 20.5.1960 – III 440/58 S, BStBl. III 1960, 368 und H 10 „Campingplatz“ KStH 2006). Ebenso BgA (Abs. 4) bei Verpachtung eines Campingplatzes, wenn nicht nur ein Grundstück, sondern ein mit den notwendigen Einrichtungen (zB Büro- und Verkaufsraum, Toiletten- und Waschräume) versehener Campingplatz überlassen wird, auch wenn der Pächter selbst noch Einrichtungsgegenstände von untergeordneter Bedeutung anschafft (BFH v. 7.5.1969 – I R 106/66, BStBl. II 1969, 443). Vermögensverwaltung, wenn lediglich ein Grundstück ohne entsprechende Einrichtungen überlassen wird (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 142).

Desinfektionsanstalten: Hoheitsbetriebe (R 9 Abs. 1 KStR 2004).

Datenverarbeitung: s. „EDV- Anlage“.

Dienstkraftfahrzeuge: An- und Verkauf von Dienstwagen innerhalb kurzer Zeit sind Hilfsgeschäft des Hoheitsbetriebs (R 9 Abs. 2 KStR 2004).

Domschatz: s. „Besichtigungsbetriebe“.

Druckerei: BgA (RFH v. 26.3.1935, RStBl. 1935, 855).

Duales System (s. auch „Abfallentsorgung“): BgA bei Erledigung von Aufgaben im Rahmen des Dualen Systems gem. § 6 Abs. 3 Satz 1 VerpackVO (zB Sammlung, Sortierung oder Verwertung der gebrauchten Verpackungen, Öffentlichkeitsarbeit, Wertstoffberatung, Zurverfügungstellung und Reinigung von Containerstandplätzen).

BFH v. 6.11.2007 – I R 72/06, DB 2008, 788; FG Münster v. 16.3.2001, EFG 2001, 849, rkr.; FG Düss. v. 10.8.2006, EFG 2007, 288, rkr. Ebenso OFD Hannover v. 6.4.1994, StEK KStG 1977 § 4 Nr. 35; BMF v. 7.3.1994, StEK KStG 1977 § 4 Nr. 37 (Übergangsregelung) und R 10 Abs. 6 Sätze 6 und 7 KStR 2004; zu stl. Problemen des Dualen Systems, vgl. MEIER, FR 1993, 736; REIMANN, DB 1999, 1088.

Kein BgA (Versorgungsbetrieb gem. Abs. 3) bei Entsorgungsbetrieb, der ein Getrenntsammlungssystem für Transportverpackungen gem. § 4 VerpackVO *und* für Verkaufsverpackungen gem. § 6 Abs. 3 VerpackVO betreibt (BFH v. 4.9.2002 – I R 42/01, BFH/NV 2003, 511). Keine vGA, sondern BA, wenn die Trägerkörperschaft gegenüber dem BgA „Duales System“ nach § 18 StrWG NRW Sondernutzungsgebühren für die Nutzung öffentlicher Straßenflächen als Stellflächen für Glascontainer erhebt, da die Erlaubniserteilung in den Hoheitsbereich fällt (BFH v. 6.11.2007 – I R 72/06, DB 2008, 788; FG Düss. v. 10.8.2006, EFG 2007, 288, rkr.); vgl. auch Anm. 116.

EDV-Anlage: Hoheitliche Tätigkeit (Amtshilfe), wenn EDV-Anlage durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts einer anderen funktional gleichartigen juristischen Person des öffentlichen Rechts entgeltlich zur Verfügung gestellt wird (BFH v. 1.4.1965 – V 131/62 U, BStBl. III 1965, 339; kritisch GOSCH/HEGER, § 41 Rn. 181). BgA bei Zurverfügungstellung an einen BgA einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder an Dritte (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 142; ebenso FinMin. NRW v. 7.11.1984, DB 1984, 2435; OFD Rostock v. 21.11.2002 – S 2706- 04/01 – St 242, nv.).

Eichämter: BgA bei Durchführung der in § 11 der Medizinprodukte-Betreiberverordnung v. 21.8.2002 (BGBl. I 2002, 3396) für medizinische Messgeräte vorgesehenen messtechnischen Kontrolle (OFD Düss. v. 7.7.1999, DB 1999, 1533).

Einstellplätze: BgA (BFH v. 14.11.1968 – V 217/64, BStBl. II 1969, 274).

Erbschaften: BgA bei Betrieb eines geerbten Unternehmens (Steuerberatungskanzlei) zwischen Todestag des Erblassers und der Veräußerung, (BFH v. 30.11.1989 – I R 19/87, BStBl. II 1990, 246; Schl.-Holst. FG v. 30.9.1997, EFG 1998, 590, rkr., hinsichtlich Erwerb einer Kommanditbeteiligung aufgrund Vermächtnisses).

Erholungsheime (s. auch „Schülerheime“): Hoheitlich (BFH v. 2.7.1965 – III 136/61 U, BStBl. III 1965, 571), aA STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 75; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 181 (BgA).

Erschließung: s. „Grundstücksverkäufe der Gemeinden“.

ERP-Sondervermögen: Hoheitsbetrieb (BFH v. 21.11.1967 – I 274/64, BStBl. II 1968, 218).

Fernheizwerk: BgA (BFH v. 4.9.2002 – I R 42/01, BFH/NV 2003, 511).

Fernwärmeerzeugung und -veräußerung: BgA (BMF v. 26.7.1982, StEK KStG 1977 § 4 Nr. 10).

Feuerwehr: Hoheitlich im Hinblick auf den originären Aufgabenbereich der Feuerwehr (zB Brand- und Hochwasserbekämpfung, Bergung und Rettung von Verletzten). Dagegen stpfl. wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb eines nichtrechtsfähigen Vereins (Mitglieder des Löschzugs) bei Durchführung eines Feuerwehrfests.

FG Köln v. 10.5.1994, EFG 1996, 603, rkr.; BFH v. 18.12.1996 – I R 16/96, BStBl. II 1997, 361, aA FG Düss. v. 20.2.1991, EFG 1991, 752, rkr. (Hoheitsbetrieb); vgl. auch BFH v. 21.7.1999 – I R 55/98, BFH/NV 2000, 85 (Bewirtschaftung eines Festzelts und Herausgabe/Verkauf einer Festschrift); FG München v. 26.7.2005, EFG 2006, 68, rkr.; H 2 „Kameradschaft einer Freiwilligen Feuerwehr“ KStH 2006.

Flurbereinigungsverfahren: Hoheitliche Tätigkeit der einzelnen Teilnehmergemeinschaften sowie des Dachverbands der Teilnehmergemeinschaften (OFD Koblenz v. 3.4.2002, DB 2002, 869).

Forschungstätigkeit einer Hochschule: Hoheitlich, soweit Forschungstätigkeit (zB Projektförderung, Ausfertigung von Prototypen und Nullserien) wegen ihrer Besonderheit und Einmaligkeit als wissenschaftlich anzusehen und damit der Hochschule eigentümlich und vorbehalten ist (Gutachten des RFH v. 2.7.1938, RStBl. 1938, 743; BFH v. 13.4.1961 – V 120/59 U, BStBl. III 1961, 298; v. 21.9.1989 – V R 89/85, BStBl. II 1990, 95; v. 14.3.1990 – I R 156/87, BStBl. II 1990, 866). BgA bei entgeltlichen Tätigkeiten ohne Forschungsbezug, die auf der Anwendung gesicherter Erkenntnisse (zB Routinemessungen, Fertigung marktfähiger Produkte) beruhen (BFH v. 13.4.1961 – V 120/59 U, BStBl. III 1961, 298), bei forensischen Gutachten (BFH v. 14.3.1990 – I R 156/87, BStBl. II 1990, 866) oder in den Fällen der Projektträgerschaft (zB Prüfung der Förderanträge, Mitwirkung bei Auswertung und Veröffentlichung), eventuell aber Zweckbetrieb iSd. § 68 Nr. 9 AO (SEER, DSrR 1997, 436). Vermögensverwaltung bei Verwertung von Forschungsergebnissen, zB durch Lizenzvergabe, durch die Veräußerung von Schutzrechten, die entgeltliche Abgabe von Know-how und die Weitergabe von Kenntnissen und Unterlagen. BgA hingegen, wenn ein Forschungsergebnis durch weitere Versuche oder die Herstellung von Mustern oder Apparaten ausgebaut, verfeinert oder auf andere Weise für eine Verwertung brauchbar gemacht wird (vgl. STRAHL, DSrR 2000, 2163, und Bericht der Arbeitsgruppe „Hochschulen“ der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder v. 5.11.1993, nv., Rn. 36). Zu den Abgrenzungskriterien zwischen hoheitlicher Forschung und Auftragsforschung vgl. Bericht der Arbeitsgruppe „Hochschulen“ der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder v. 5.11.1993, nv., Rn. 56. BgA bei Auftragsforschung durch öffentlich-rechtl. Hochschulen (BFH v. 30.11.1995 – V R 29/91, BStBl. II 1997, 189; OFD Magdeburg v. 22.4.2004, DB 2004, 1236; vgl. auch KORN/STRAHL, BB 1997, 1557), auch bei Erbringung von Forschungsleistungen gegenüber einem privatwirtschaftlich tätigen Auftraggeber, sofern nachhaltig die Jahresumsatzgrenze von 30 678 € überschritten wird (BMF v. 15.8.2006, BStBl. I 2006, 502). Zur KStBefreiung von Forschungseinrichtungen im Rahmen der Auftragsforschung vgl. BFH v. 4.4.2007 – I R 76/05, DB 2007, 1443. Zur Kooperation einer Hochschule mit anderen Hochschulen bzw. mit privatwirtschaftlich tätigen Gesellschaften vgl. STRAHL, FR 2008, 15; OFD Frankfurt v. 4.2.2002, FR 2002, 421. Zur Qualifizierung einer Forschungstätigkeit als hoheitlich oder als BgA anhand der hierdurch erzielten Einnahmen vgl. OFD Münster v. 16.5.1990, DB 1990, 1212. Abzustellen ist auf die Einnahmen des einzelnen Hochschullehrers/Forschers, nicht auf diejenigen des einzelnen Instituts bzw. der einzelnen Fakultät (so auch Bericht der Arbeitsgruppe „Hochschulen“ der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder v. 5.11.1993, nv., Rn. 55; STRAHL, FR 2008, 15). Zur gemeinnützigkeitsrechtl. Behandlung von Forschungseinrichtungen des privaten Rechts gem. § 68 Abs. 9 AO vgl. BMF v. 22.9.1999, BStBl. I 1999, 944; für eine entsprechende Anwendung dieser Grundsätze auch auf gemeinnützige BgA vgl. STRAHL, FR 2008, 15. Zur Gesamtproblematik vgl. LANG/SEER, BB 1993, 262; STRAHL, FR 1998, 761; STRAHL, FR 2008, 15.

Fotovoltaikanlagen: BgA unter Verweis auf die §§ 4, 5 und 11 Erneuerbare-Energien-Gesetz – EEG – v. 21.7.2004 (BGBl. I 2004, 1918). Zur gewstl. Behandlung des Betriebs von Fotovoltaikanlagen vgl. OFD Frankfurt v. 29.8.2006, DB 2006, 2374, zur gemeinnützigkeitsrechtl. Behandlung vgl. OFD Chemnitz v. 21.11.2006, DB 2006, 2605, zur ustl. Behandlung vgl. OFD Karlsruhe v. 29.2.2008, UR 2008, 635.

Freizeitpark (s. auch „Kurbetriebe/Kurverwaltungen“, „Parkanlagen, Unterhaltung“): Hoheitsbetrieb. BgA bei entgeltlicher Benutzung, es sei denn, das Entgelt wird nur für die Benutzung der Kfz.-Abstellplätze, nicht jedoch für den Parkeintritt erhoben (FG Düss. v. 24.2.1994, EFG 1994, 767, rkr.). Denkbar auch Betriebsverpachtung gem. Abs. 4, falls Inventar (zB Bänke, Kiosk, Trimm-Dich-Pfad) mit verpachtet wird (STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 75; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 181).

Fremdenverkehr: Hoheitliche Tätigkeit bei allgemeiner Förderung des Fremdenverkehrs durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts (zB durch Werbung), BFH v. 25.4.1968 – V 120/64, BStBl. II 1969, 94; FG Köln v. 31.3.1981 – I (VII) 315/79 U, nv., rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 18.7.1997 – 3 K 2226/93, nv., rkr.; zur BgA-Eigenschaft vgl. R 44 Abs. 5 KStR 2004.

Friedhöfe: Hoheitsbetrieb, soweit er Aufgaben des Bestattungswesens wahrnimmt (H 10 „Friedhofsverwaltung, Grabpflegeleistungen“ KStH 2006). Dazu gehören neben dem eigentlichen Vorgang der Bestattung – Einäscherung – die Grabfundamentierung, das Vorhalten aller erforderlichen Gebäude, Einrichtungen und Vorrichtungen, die zu diesem Zweck nur die Friedhofsverwaltung errichten und unterhalten kann (Leichenhalle, Trauerhalle, Friedhofskapelle) sowie notwendigerweise anfallende Dienstleistungen, zB die Bereitstellung der Trauerhalle, die Heizung, Beleuchtung und Reinigung der genannten Gebäude sowie eine Mindestausschmückung; darüber hinaus Wächterdienste, Sargaufbewahrung, Sargtransportdienste im Friedhofsbereich, Totengeleit, Kranzannahme, Graben der Gruft und ähnliche Leistungen. Ferner Leistungen, die kraft Herkommens oder allgemeiner Übung allein von der Friedhofsverwaltung erbracht oder die allgemein als ein unverzichtbarer Bestandteil einer würdigen Bestattung angesehen werden, zB das Läuten der Glocken, die übliche Ausschmückung des ausgehobenen Grabs (sog. Gruftschmuck), die musikalische Umrahmung der Trauerfeier (BFH v. 14.4.1983 – V R 3/79, BStBl. II 1983, 491). Hoheitlich auch die Genehmigung zur Aufstellung von Grabmälern auf einem städtischen Friedhof (BFH v. 8.5.1969 – V R 7/66, BStBl. II 1969, 511). Beispiele für wirtschaftliche Tätigkeiten (BgA): Blumenverkäufe, Grabpflegeleistungen, bessere Ausschmückung der Trauerfeier, besserer Gruftschmuck und Zinsen zur Rücklage Dauergrabpflege (BFH v. 26.5.1977 – V R 15/74, BStBl. II 1977, 813; v. 2.7.1986 – I R 38/80, BFH/NV 1986, 810; v. 21.6.2001 – V R 80/99, DB 2001, 2123 sowie H 10 „Friedhofsverwaltung, Grabpflegeleistungen“ KStH 2006). Ebenfalls BgA, wenn Kirchengemeinde Grabpflegeleistungen gegen Entgelt erbringt (EuGH v. 17.10.1989 – Rs. C-231/87, EuGHE 1989, 3233). Hoheitliche Tätigkeit bzgl. der Urnenbestattung in Waldstücken juristischer Personen des öffentlichen Rechts (sog. Grabbäume), da die entgeltliche Einräumung des Rechts zur Nutzung bestimmter Bäume und die weiteren Leistungen (zB Durchführung der Urnenbestattung, Benennung eines Ansprechpartners für Interessenten zur Auswahl der Bäume) nicht wesentlich über die im Bestattungswesen üblichen hoheitlichen Leistungen der juristischen Person des öffentlichen Rechts hinausgehen (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 142).

Friedhofsgärtnerei (s. auch „Friedhöfe“): BgA auch dann, wenn Friedhofsgärtnerei mit dem Bestattungswesen organisatorisch in der Friedhofsabteilung der Gemeinde zusammengefasst ist und mit dem Personal und den sächlichen Mitteln des Hoheitsbetriebs die Pflege privater Grabstätten und die Umrahmung privater Trauerfeiern (Ausschmückung der Friedhofskapelle, Gestellung eines Organisten) entgeltlich besorgen lässt (BFH v. 26.5.1977 – V R 15/74, BStBl. II

1977, 813, v. 14.4.1983 – V R 3/79, BStBl. II 1983, 491; v. 21.6.2001 – V R 80/99, BFH/NV 2001, 1516).

Gastwirtschaft: BgA gem. Abs. 4 bei Verpachtung einer Gastwirtschaft mit Inventar (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). Mehrere Gaststättenverpachtungen können zu einem Verpachtungsbetrieb zusammengefasst werden (BFH v. 24.6.1959 – I 213/58 U, BStBl. III 1959, 339; H 7 „Zusammenfassung von BgA“ KStH 2006). Vermögensverwaltung bei Verpachtung von Gaststättenräumen ohne Inventar (BFH v. 11.6.1997 – XI R 33/94, BStBl. II 1999, 418).

Gemeinschaftshaus: BgA bei Verpachtung an einen Unternehmer (FG Rhld.-Pf. v. 4.8.1995, EFG 1996, 115, rkr.). Hoheitlich betreffend Maßnahmen zur Vorbereitung der kommunalen Entscheidung über die Errichtung eines gemeindlichen Gemeinschaftshauses (FG Nürnberg v. 5.4.2005, ZKF 2006, 13, rkr.).

Gesundheitsamt: IdR hoheitlich durch Erstellung amtsärztlicher Gutachten (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 142).

Gradierwerk: BgA (Hess. FG v. 6.11.2000, EFG 2001, 591, rkr.).

Grundsicherung (s. auch „Personalgestellung“) für Arbeitssuchende erfolgt im Rahmen eines Hoheitsbetriebs (OFD Chemnitz v. 10.1.2005, BB 2005, 197).

Grundstücksverkäufe der Gemeinden: Hoheitliche Tätigkeit, sofern Grundstücke dem Hoheitsvermögen (Vermögensverwaltung) der Gemeinden zuzurechnen sind. Das BauGB verpflichtet die Gemeinden zum Zweck der Durchführung städtebaulicher Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen zum Erwerb und zur Veräußerung von Grundstücken und gewährt ihnen besondere Vorkaufsrechte und Enteignungsrechte (§§ 152 ff. und 165 ff. BauGB). Die Festsetzung und Vereinnahmung des vom Eigentümer gem. § 166 Abs. 3 Satz 4 BauGB an die Gemeinde zu zahlenden Ausgleichsbetrags erfolgt im Hoheitsbereich. Ebenfalls hoheitlich, soweit die Gemeinden im Rahmen der von ihnen durchzuführenden Boden- und Siedlungspolitik Grundstücke kaufen und veräußern (BMF v. 24.11.1980, StEK KStG 1977 § 1 Nr. 14; kritisch STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 75). Gewerbliche Einkünfte der Gemeinde hingegen, wenn diese sich mit einer KapGes. zu einer PersGes. in Form einer GbR zusammenschließt; anders, wenn sich zwei Körperschaften des öffentlichen Rechts zu einer GbR zusammenschließen (R 6 Abs. 2 Sätze 3–5 KStR 2004). Der häufige An- und Verkauf von Grundstücken soll nach Ansicht des FG Ba.-Württ. (v. 7.2.1992, EFG 1992, 422, rkr.) eine unternehmerische Tätigkeit sein. BFH v. 16.12.1992 – V B 74/92, BFH/NV 1993, 696 hat die NZB ohne Angabe von Gründen zurückgewiesen. Dieses Urteil des FG Ba.-Württ. wird von der Fin-Verw. wegen des besonders gelagerten Falls nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus angewendet (vgl. OFD Frankfurt v. 19.7.1994, KSt-Kartei § 4 Karte A 2). Ebenfalls BgA, wenn der An- und Verkauf durch die Gemeinde entsprechend dem wirtschaftlichen Marktgeschehen in den Rechtsformen des Zivilrechts (BFH v. 16.12.1992 – V B 74/92, BFH/NV 1993, 696) abgewickelt wird, ohne dass die juristische Person des öffentlichen Rechts den jeweiligen Vertragspartnern als Träger öffentlicher Gewalt gegenübertritt. BgA bei Umwandlung, Parzellierung und Veräußerung von ehemals militärisch genutztem Gelände, hingegen hoheitliche Tätigkeit bzgl. der Grunderschließung des Geländes (Bau von dem öffentlichen Verkehr gewidmeten Straßen und Herstellung von Entwässerungsanlagen), BayVGH v. 27.7.1978, BayVBl. 1979, 181, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 11.7.2002, EFG 2003, 346, rkr.; so auch BFH v. 1.4.2004 – V R 64/02, BFH/NV 2005, 252; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 75. Zur Bauleit-

planung und Erschließung eines Gewerbegebiets durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts als hoheitliche Tätigkeit vgl. FG Brandenb. v. 13.5.2003, EFG 2004, 297, rkr.

Gruppenversicherung (s. auch „Ärztekammern“): BgA bei Abschluss eines Gruppenversicherungsvertrags einschließlich der Übernahme des Inkassos der Versicherungsbeiträge und der Angabe der Adressen ihrer Mitglieder an die Versicherer (BFH v. 27.6.1990 – I R 166/85, BFH/NV 1991, 628; FG Münster v. 23.5.1985, EFG 1986, 37, rkr.).

Gutachterausschüsse für Grundstückswerte: BgA bei Tätigkeit der Gutachterausschüsse iSd. §§ 192 ff. BauGB (Wertermittlungstätigkeit für Privatpersonen, für Behörden und Gerichte), vgl. OFD Magdeburg v. 11.12.1998, StEK KStG 1977 § 4 Nr. 49; FinMin. Thür. v. 4.1.1999, DStR 1999, 322; FG Ba-Württ. v. 28.10.1997, EFG 1998, 408, rkr.; R 10 Abs. 9 KStR 2004.

Hochbauverwaltung: Kein BgA bei Leistungen der kommunalen Hochbauverwaltungen an einen stpfl. Eigenbetrieb der Kommune, da keine Umsätze an Dritte gegen Entgelt iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG erbracht werden (R 6 Abs. 5 KStR 2004) und damit wirtschaftliche Tätigkeit von einigem Gewicht fehlt (OFD Hannover v. 6.9.2002, BB 2002, 2322). Hingegen BgA, wenn die Hochbauverwaltung gegenüber dem stpfl. BgA einer anderen Kommune tätig wird (OFD Koblenz v. 3.4.2002, DB 2002, 870).

Hochschulkliniken: Einheitlicher BgA (R 6 Abs. 3 KStR 2004); vgl. auch OFD Köln v. 3.9.1984, StEK AO 1977 § 52 Nr. 32, ebenso bereits Gutachten des RFH v. 9.7.1937, RStBl. 1937, 1306; v. 2.7.1938, RStBl. 1938, 743. Zum (einheitlichen) BgA „Hochschulklinik“ zählen auch die Nebenbetriebe (zB Kantinen, Cafeterien, Kioske, Blumenläden, Wäschereien), auch die verpachteten. Das Gleiche gilt für sonstige Nebentätigkeiten der Hochschulkliniken, zB die entgeltliche Überlassung von Telefonapparaten oder Fernsehgeräten an Patienten oder die entgeltliche Parkplatzüberlassung. Auch die entgeltliche (Mit-) Überlassung eines medizinischen Großgeräts und des nichtärztlichen medizinisch-technischen Personals durch ein Krankenhaus an eine ärztliche Gemeinschaftspraxis ist dem (einheitlichen) BgA zuzuordnen (BFH v. 6.4.2005 – I R 85/04, BStBl. II 2005, 545). Zur stl. Behandlung verschiedener Nebenleistungen von Krankenhäusern (zB Personal- und Sachmittelgestellung an eine private Klinik, an Belegärzte, an Chefärzte zur Erbringung von Wahlleistungen gegenüber den Patienten oder zum Betrieb einer ambulanten Praxis im Krankenhaus) vgl. OFD Frankfurt v. 18.10.2004, StED 2004, 735.

Hörsaalvermietung: s. „Vermietung von Räumen“.

Hygienisch-Bakteriologisches Institut: BgA (BFH v. 28.2.1990 – I R 137/86, BStBl. II 1990, 647).

Industriegleisanlage: BgA (BFH v. 4.9.2002 – I R 42/01, BFH/NV 2003, 511).

Industrie- und Handelskammern: s. „Innungen, Handwerkskammern, Kreishandwerkerschaften“.

Innungen, Handwerkskammern, Kreishandwerkerschaften sind als Körperschaften des öffentlichen Rechts (vgl. §§ 53, 89, 90 Handwerksordnung) nicht kstpfl., es sei denn, sie unterhalten einen (kstpfl.) BgA. Zur stl. Behandlung der Fortbildungstätigkeiten der Handwerkskammern vgl. THOUET, DStZ 2002, 91 und WENDT/ELICKER, DStZ 2004, 399. Hoheitliche Tätigkeit bei Durchführung von Prüfungen durch IHK als Teil der (Berufs-) Ausbildung, hingegen BgA, wenn Bildungsmaßnahmen auch von Dritten angeboten werden können.

Ebenso die entgeltliche Abgabe von Formularen, Druckwerken und Vertragsmustern, der Abschluss eines Gruppenversicherungsvertrags mit einem Versicherungsunternehmen für die Mitglieder oder die Werbeeinnahmen bzw. Verkaufserlöse einer Handwerkszeitschrift. Nach Auffassung des Bundesrechnungshofs gehören zu den unternehmerischen Betätigungen der Organisationen des Handwerks oder der IHK zB: Kantinenbetrieb, Exportberatung, Börsenbetrieb, Informationszentrum, kurzfristige Saalvermietung, Wirtschaftsauskunft, Verkauf von Adressen, Vordrucken, Broschüren und Messeausweisen, Vermittlung digitaler Signaturen, Gründungscoaching (vgl. BTDrucks. 15/4081, 13).

Innungskrankenkassen: Idr hoheitliche Tätigkeit, da Körperschaften des öffentlichen Rechts. BgA zB bei Vermittlung von Versicherungsverträgen oder Weitergabe von Mitgliederadressen (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 142).

Jagdbezirk: Zur Selbstnutzung und Verpachtung von Jagdbezirken OFD Nürnberg v. 7.3.2001, ZKF 2001, 258; BFH v. 22.9.2005 – V R 28/03, BStBl. II 2006, 280).

Job-Ticket: Kein BgA bei unentgeltlicher Überlassung oder Überlassung gegen Kostenerstattung, BgA bei zuzüglicher Erhebung einer Verwaltungsgebühr bzw. eines die tatsächlichen Kosten übersteigenden Entgelts (STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 75; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 231).

Jugend- und Erholungsstätten: BgA betreffend Jugend- und Erholungsstätten von Organen der öffentlichen Jugendpflege (zB Jugendämter), die als Ferienheime zur allgemeinen Kinder-, Jugend- und Familienerholung oder als Schullandheime dienen (OFD Frankfurt v. 5.5.1994, StEK KStG 1977 § 4 Nr. 36).

Kaianlage: BgA im Rahmen eines Hafensbetriebs (H 7 „Zusammenfassung von BgA“ KStH 2006).

Kantinenbetrieb (s. auch „Bundeswehr, Betreuungseinrichtungen“): BgA (RFH v. 15.10.1931, RStBl.1932, 82; v. 9.12.1932, RStBl. 1932, 53; v. 1.3.1938, RStBl.1938, 477; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 75); bei Kantinen von Ganztagschulen kann Zweckbetrieb vorliegen (GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 181; OFD Cottbus v. 21.6.2001 – S 0185 – 5 – St 223). Bei den Klein-Kantinen der Bundeswehr ist zu unterscheiden zwischen den verpachteten und den selbst bewirtschafteten Kantinen. Im Fall der Verpachtung an sog. „Heimbetriebsleiter“ soll jeder einzelne Betrieb für sich zu beurteilen sein (OFD Hannover v. 1.8.2000, StEK KStG 1977 § 1 Nr. 49). Bei den selbst bewirtschafteten Kantinen ist nach der BFH- Rspr. (zB BFH v. 6.8.1962 – I 65/60 U, BStBl. III 1962, 450) dann von einer Einheit auszugehen, wenn mehrere wirtschaftliche Betätigungen in einem sich aus der Natur ergebenden Zusammenhang stehen und einem einheitlichen wirtschaftlichen Ziel dienen (ebenso BFH v. 11.1.1979 – V R 26/74, BStBl. II 1979, 746). Durch willentliche organisatorische Maßnahmen (zB durch gezielte räumliche, verwaltungstechnische oder personelle Trennung) kann eine solche Einheit nicht ausgeschlossen werden. In der Praxis dürfte wohl überwiegend jeder BgA separat für sich zu betrachten sein (so auch DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 142).

Kartenverkauf: s. „Vermessungs- und Katasterämter“.

Kassenärztliche Vereinigungen und kassenzahnärztliche Vereinigungen: Hoheitliche Tätigkeit als Körperschaften des öffentlichen Rechts gem. § 77 Abs. 5 SGB V in Form der Mitwirkung bei der Erfüllung der den Vertragsärzten übertragenen Aufgaben der vertragsärztlichen Versorgung. Kstpfl. bei Aufgabenwahrnehmung als Interessenvertretung (BFH v. 26.1.1962 – VI 141/60 S, BStBl. III 1962, 201).

Kiesgrube: BgA, falls selbst betrieben (BFH v. 1.7.1987 – I R 197/83, BStBl. II 1987, 865). Auch die Verpachtung einer Kiesgrube ist eine wirtschaftliche Tätigkeit, wenn Inventar zum Betrieb der Kiesgrube mit überlassen wird (RFH v. 26.9.1939, RStBl. 1940, 444).

Kindergarten: BgA bzgl. kommunaler Kindergärten (FG Ba.-Württ. v. 8.1.2001, EFG 2001, 1575, rkr.; BFH v. 18.12.2003 – V R 66/01, BFH/NV 2004, 985; ebenso OFD Hannover v. 12.10.2004, DB 2004, 2612). Kindergärten, Kinderhorte und Kindertagesstätten von öffentlich-rechtl. Religionsgemeinschaften sind hingegen Hoheitsbetriebe (OFD Chemnitz v. 22.3.2000 – S 2706 – 91/28 – St 33, nv.; OFD Hannover v. 12.10.2004, DB 2004, 2612).

Kirchen: s. „Religionsgemeinschaften des öffentlichen Rechts“.

Kirchenbesichtigung, Kirchturbesteigung: s. „Besichtigungsbetriebe“.

Kläranlage: Zuordnung zur hoheitlichen Tätigkeit der Abwasserbeseitigung (BFH v. 27.6.2001 – I R 82–85/00, BStBl. II 2001, 773; FG Brandenb. v. 15.4.2002, EFG 2002, 1124, rkr.).

Kleiderkasse: Hoheitliche Tätigkeit, soweit eine Verpflichtung der Bediensteten zum Tragen der Dienstkleidung besteht. Ist das Tragen der Dienstkleidung freigestellt, erfolgt die Abgabe der Kleidungsstücke im Rahmen eines BgA (RFH v. 1.12.1936, RStBl. 1937, 321).

Kliniken: s. „Hochschulkliniken“.

Klinische Studien: BgA hinsichtlich der im Zuge der Zulassung eines Medikaments durchzuführenden klinischen Prüfung iSd. § 22 Abs. 2 Nr. 3 AMG (OFD Frankfurt v. 9.8.2005, DB 2005, 2052).

Klosterbrauerei: BgA (STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 75; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 181).

Kompost (s. auch „Abfallentsorgung“): BgA nur dann, wenn die gegen Entgelt veräußerten Stoffe (Kompost und Mulchmaterial) nicht überwiegend aus Abfällen gewonnen werden (R 10 Abs. 6 Satz 3 KStR 2004).

Kongresshalle: s. „Stadthalle“.

Kongressveranstaltungen: BgA (STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 75; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 181).

Konversion militärischer Liegenschaften: BgA durch An- und Verkauf von Grundstücken (FG Ba.-Württ. v. 11.7.2002, EFG 2003, 346, rkr.; BFH v. 1.7.2004 – V R 64/02, BFH/NV 2005, 253).

Konzessionsabgaben: Kein BgA bei Vereinnahmung der Konzessionsabgaben durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts (RFH v. 20.9.1938, RStBl. 1938, 1184); vgl. auch OFD Karlsruhe v. 7.5.2002 – S 2241/S 2706 A – St 331, nv. Zur Abziehbarkeit der Konzessionsabgaben bei Versorgungs- und Verkehrsbetrieben vgl. Anm. 126.

Krankenförderung (s. auch „Rettungswachen/-dienste“): Hoheitliche Tätigkeit, sofern Krankenförderung in eigens dafür hergerichteten Fahrzeugen erfolgt (BFH v. 21.10.1956 – V 79/56 U, BStBl. III 1956, 353). BgA bei Durchführung von Krankenfahrten mit PKW, die für die Beförderung von Kranken nicht besonders eingerichtet sind. (R 103 Abs. 12 und R 170 Abs. 4 Nr. 3 UStR 2005). Zur Rechtslage in Ba.-Württ. vgl. OLG Stuttgart v. 2.2.2004, NJW 2004, 2987).

Krankenhäuser (s. auch „Hochschulkliniken“): BgA, evtl. stbefreit gem. § 67 AO (BFH v. 31.10.1984 – I R 21/81, BStBl. II 1985, 162).

Krankenhausapotheke: BgA, unabhängig davon, ob Arzneimittelabgabe durch Krankenhausapotheken an ehemals ambulante oder stationäre Patienten zur Überbrückung gegen gesondertes Entgelt, an öffentliche Apotheken oder an im Krankenhaus beschäftigte Personen erfolgt (R 100 Abs. 3 Nr. 3 und 4 UStR 2005).

Kreditinstitut (s. auch „Sparkassen“): BgA iSd. Abs. 2 (ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 238).

Krematorien: Abgrenzung danach, ob diese Tätigkeit nach den jeweiligen landesrechtl. Vorschriften zum Bestattungsrecht den Körperschaften des öffentlichen Rechts eigentümlich und vorbehalten ist (vgl. Schreiben des Dt. Städtetags v. 19.7.2005, ZKF 2005, 229). BgA bzgl. eines von einer Körperschaft des öffentlichen Rechts betriebenen Krematoriums, sofern Aufgabenübertragung auf privatwirtschaftliche Unternehmen gestattet.

BFH v. 17.3.2005 – I B 245/04, BFH/NV 2005, 1135 und OFD Nürnberg v. 12.6.2001 – S 7106 – 207/St 43, nv., zur Rechtslage in Bayern; FinMin. Thür. v. 15.12.2004, ZKF 2005, 133 und OFD Erfurt v. 13.1.2005 – S 2706 A – 42 L 231 (L), nv., zur Rechtslage in Thüringen; BFH v. 23.2.2004 – VII R 24/03, BFH/NV 2004, 808 zur Rechtslage in Sachsen-Anhalt.

Hoheitsbetrieb, wenn landesrechtl. Vorschriften hingegen lediglich eine Erfüllungsübernahme durch bzw. eine Beleihung an Private vorsehen.

So zur Rechtslage in NRW FG Düss. v. 21.6.2007, ZKF 2007, 228, rkr.; einschränkend BFH v. 29.10.2008 – I R 51/07, DStR 2008, 2470, wonach ein Hoheitsbetrieb nur dann vorliegt, wenn der Markt für die angebotene Leistung örtlich so eingegrenzt ist, dass eine Wettbewerbsbeeinträchtigung stpfl. Unternehmen in anderen Bundesländern oder EU-Mitgliedstaaten ausgeschlossen werden kann, ansonsten BgA; zu den Konsequenzen dieser BFH-Entscheidung vgl. LEIPPE, ZKF 2009, 31.

Eine Übersicht zur Rechtslage in den einzelnen Bundesländern findet sich bei LEIPPE, ZKF 2007, 246. Zur ustl. Behandlung vgl. EuGH v. 8.6.2006 – Rs. C-430/04, DVBl. 2006, 1104; BFH v. 5.10.2006 – VII R 24/03, BStBl. II 2007, 243.

Kurbetriebe/Kurverwaltungen: IdR BgA, unabhängig davon, ob eine Kurtaxe zB als öffentlich-rechtl. Abgabe erhoben wird (R 10 Abs. 7 Sätze 1 und 2 KStR 2004; BFH v. 18.8.1988 – V R 18/83, BStBl. II 1988, 971). Ebenfalls BgA bei Öffnung der Strandpromenaden gegen Entgelt, bei Strandkorbvermietung durch die Kurverwaltung oder bzgl. Parkanlagen ohne öffentlich-rechtl. Widmung (BFH v. 18.8.1988 – V R 18/83, BStBl. II 1988, 971; v. 26.4.1990 – V R 166/84, BStBl. II 1990, 799). Keine Zuordnung zum BgA-Bereich hinsichtlich öffentlich gewidmeter Spazier- und Wanderwege (BFH v. 26.4.1990 – V R 166/84, BStBl. II 1990, 799; v. 11.6.1997 – XI R 65/95, BStBl. II 1999, 420; H 10 „Kurbetriebe“ KStH 2006).

Kurheim: BgA (BFH v. 9.7.2003 – I R 48/02, BStBl. II 2004, 425).

Landesämter für Bodenforschung: s. „Vermessung- und Katasterämter“.

Landwirtschaftskammern: Teils hoheitliche, teils wirtschaftliche (zB als Berufs- und Interessensverband der Landwirte) Tätigkeit (BFH v. 31.7.1985 – II R 242/82, BStBl. II 1985, 681). Während Forstaufsicht hoheitliche Tätigkeit ist (BFH v. 30.6.1988 – V R 79/84, BStBl. II 1988, 910), sind die von den Kammern gebildeten Forstabteilungen mit Forstämtern (Außenstellen) als BgA tätig, soweit sie für private Waldbesitzer Holzverkäufe vermitteln (Nds. FG v. 8.2.1974, EFG 1974, 502, rkr.) oder soweit sie Privatwald betreuen (Nds. FG v. 20.7.1979, EFG 1980, 100, rkr.).

Lebensmitteluntersuchungsanstalten: Hoheitsbetriebe (R 9 Abs. 1 KStR 2004).

Leihanstalten: BgA, da die wirtschaftliche Tätigkeit überwiegt (RFH v. 3.6.1939, RStBl. 1939, 1186; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 142).

Markthalle: BgA (RFH v. 16.11.1937, RStBl. 1938, 15).

Marktveranstaltungen, Messen (s. auch „Schlachthöfe“): Hoheitliche Tätigkeit bei gemeindeeigenen Schlachtviehmärkten einschließlich der Futterabgabe gegen Entgelt (BFH v. 14.11.1968 – V 217/64, BStBl. II 1969, 274; R 10 Abs. 3 KStR 2004). BgA bzgl. gemeindeeigenen Nutz- und Zuchtviehmärkten (RFH v. 22.6.1937, RStBl. 1937, 982; ebenso R 10 Abs. 3 KStR 2004 und H 10 „Viehmärkte“ KStH 2006). Das gilt auch für alle anderen regelmäßig wiederkehrenden Märkte, zB Wochenmärkte, Krammärkte, Jahresmärkte, Viehmärkte, Weihnachtsmärkte (RFH v. 22.11.1938, RStBl. 1939, 477; v. 20.1.1942, RStBl. 1942, 405; BFH v. 26.2.1957 – I 327/56 U, BStBl. III 1957, 146; v. 29.11.1960 – I 145/60 U, BStBl. III 1961, 67; FG Düss. v. 17.2.1998, EFG 1998, 1028, rkr.; H 10 „Marktveranstaltungen“ KStH 2006; OFD Erfurt v. 25.2.2000, StEK UStG 1980 § 4 Ziff. 12 Nr. 119). BgA auch dann, wenn den Marktbesckickern die Standplätze ohne weitere Einrichtungen zur Verfügung gestellt werden (BFH v. 29.11.1960 – I 145/60 U, BStBl. III 1961, 67) oder Marktveranstaltungen auf öffentlichen Straßenflächen, die Hoheitsvermögen bleiben, stattfinden (BFH v. 17.5.2000 – I R 50/98, BStBl. II 2001, 558; ebenso H 10 „Marktveranstaltungen“ KStH 2006); zur Zuordnung eines öffentlichen Marktplatzes (hoheitlich) zum BgA „Marktwesen“ vgl. FG Sachs. v. 5.12.2006, ZKF 2008, 13, rkr. Ebenfalls wirtschaftliche Tätigkeit, wenn Marktveranstaltungen der allgemeinen Förderung der heimischen Wirtschaft (Handwerk, Handel, Landwirtschaft), der Ausstellung und Leistungsschau der Viehzucht, der Heimatpflege oder der Fremdenverkehrswerbung dienen (FG Kassel v. 14.9.1956, EFG 1957, 19, rkr.; FG Münster v. 21.2.1997, EFG 1997, 1134, rkr.). Die BgA-Eigenschaft der Marktverwaltung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts setzt wirtschaftliches Herausheben aus der Gesamtbetätigung der Gebietskörperschaft voraus (vgl. BFH v. 3.2.1993 – I R 61/91, BStBl. II 1993, 459). Zur Gewerblichkeit der Tätigkeit eines Marktveranstalters vgl. Hess. FG v. 14.12.2004, EFG 2005, 737, rkr.

Der Betrieb einer öffentlichen Toilettenanlage ist hoheitlich und kann nicht als gewillkürtes BV einem von einer Stadt als BgA unterhaltenen Marktbetrieb zugeordnet werden (BFH v. 7.11.2007 – I R 52/06, DB 2008, 73; FG Meckl.-Vorp. v. 22.10.2002, EFG 2003, 577, rkr.; aA FG Düss. v. 22.6.2006, ZKF 2006, 229 als Vorinstanz zu BFH v. 7.11.2007 I R 52/06 aaO; FG Brandenb. v. 29.6.1998, EFG 1998, 1439, rkr.).

Vermietung von Standplätzen bei Schützen- und Volksfesten ist wirtschaftliche Tätigkeit, Vermietung des Platzes als Ganzes Vermögensverwaltung (Nds. FG v. 25.8.1980, EFG 1981, 259, rkr.). Zur Zusammenfassung von Markt und Volksfest als einheitlicher BgA vgl. FG Münster v. 21.2.1997, EFG 1997, 1134, rkr.

Materialprüfungsanstalten/Materialprüfungsämter: Grundsätzlich hoheitliche Tätigkeit. BgA bei Ausübung wirtschaftlicher Tätigkeiten, zB entgeltliche Untersuchungs-, Beratungs- und Begutachtungsleistungen für private Auftraggeber (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 142; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 75; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 246).

Mehrzweckhalle: BgA (BFH v. 28.11.1991 – V R 95/86, BStBl. II 1992, 569; OFD Saarbrücken v. 4.1.1991, StEK UStG 1980 § 2 Abs. 3 Nr. 29).

Mensabetriebe (s. auch „Studentenwerk“): BgA im Hinblick auf den Mensa- und Cafeteria-Betrieb der als rechtsfähige Anstalten des öffentlichen Rechts zu beurteilenden Studentenwerke. Keine StPflcht, wenn der Betrieb nach seiner

Satzung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung als Zweckbetrieb ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dient (OFD Erfurt v. 1.8.1995, BB 1995, 2568). Eigenständiger BgA bei Übernahme der Beköstigung anlässlich von Feiern oder von Veranstaltungen auf dem Campusgelände durch Mensabetrieb (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 142).

Messehalle: BgA (STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 75; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 142).

Messtechnische Kontrolle: s. „Eichämter“.

Milchquotenverkauf: Hoheitlich (BFH v. 3.7.2008 – V R 40/04, BFH/NV 2008, 1792); aA (BgA) FG München v. 13.5.2004, EFG 2004, 1726, rkr.; VG Minden v. 16.3.2005, AUR 2005, 234, rkr.

Mineralwasserbetrieb: BgA (RFH v. 8.9.1931, StuW 1932 Nr. 296).

Mobilfunkmaste: Vermögensverwaltung bzgl. der Vergütungen, die juristische Personen des öffentlichen Rechts von Mobilfunkbetreibern für die Vermietung eines Standorts für eine Funkstation erhalten. Ist das überlassene Grundstück jedoch bereits einem bestehenden BgA zugeordnet, sind die Einnahmen aus der Vermietung dem BgA zuzurechnen (OFD Nürnberg v. 11.8.2003, Inf. 2003, 730).

Mülldeponie, Verpachtung: Kein BgA (FinMin. Ba.-Württ. v. 25.2.1987, StEK KStG 1977 § 4 Nr. 18).

Müllverbrennungsanlagen: s. „Abfallentsorgung“.

Museen (s. auch „Besichtigungsbetriebe“): BgA, sofern sie gegen Entgelt der Allgemeinheit offenstehen (RFH v. 23.4.1937, RStBl. 1937, 1306; v. 2.7.1938, RStBl. 1938, 743; DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 142; GOSCH/HEGER, § 4 Rn. 181).

Musikschule: BgA (BFH v. 25.7.2002 – I B 52/02, BFH/NV 2002, 1341).

Naturschutzbehörden: Hoheitlich bei Erbringung bestimmter Ausgleichs- und Ersatzmaßnahmen (zB §§ 18 ff. BNatSchG) durch die Behörde aufgrund fehlender Leistungsmöglichkeit des eigentlichen Verursachers/Verpflichteten; BgA, wenn Aufgabenübernahme auf einer Vereinbarung mit dem an sich leistungsfähigen Verursacher/Verpflichteten basiert (OFD Hannover v. 1.9.2006, DB 2006, 2092).

Notarkammer: Hoheitliche Tätigkeit sowohl hinsichtlich der Bestellung von Notarverwesern als auch der Führung eines zentralen Vorsorgeregisters nach § 78a BNotO (BFH v. 7.12.1965 – I 319/62 U, BStBl. III 1966, 150).

Olympiastützpunkt: Kein BgA einer juristischen Person des öffentlichen Rechts als Träger eines Olympiastützpunkts (OFD Frankfurt v. 22.6.2006, ZKF 2007, 133).

Pack-Sets: BgA (STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 75).

Parkanlagen, Unterhaltung: Hoheitlich (FG Düss. v. 24.2.1994, EFG 1994, 767, rkr.).

Parkhäuser, Tiefgaragen: BgA hinsichtlich der Unterhaltung/Bereitstellung (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; H 10 „Parkraumbewirtschaftung“ KStH 2006; R 10 Abs. 4 Satz 2 Halbs. 1 KStR 2004), auch wenn die Körperschaft des öffentlichen Rechts mit der Errichtung des Parkhauses ihrer öffentlichen Aufgabe nachkommt, Stellplätze zu schaffen und unabhängig davon, ob auf eigenen oder gepachteten Grundstücken (BFH v. 27.2.2003 – V R 78/01, BStBl. II 2004, 431); eine verpachtete Tiefgarage stellt ebenfalls einen BgA (Verpachtungs- BgA) dar (FG Münster v. 16.9.2004 – 5 K 6922/97 U, nv., rkr.). Umstritten ist, ob Park-

häuser, die im Rahmen der StVO betrieben werden, dem Hoheitsbereich zuzuordnen oder als Verkehrsbetrieb kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung in Abs. 3 ein BgA sind (vgl. H 10 „Parkraumbewirtschaftung – Einrichtungen des ruhenden Verkehrs“ KStH 2006). Zur Errichtung einer Park-and-Ride-Anlage durch eine Gemeinde vgl. Hess. FG v. 9.5.2006 – 6 K 2462/01, nv., rkr.; OFD Frankfurt v. 15.11.2006, ZKF 2007, 276.

Parkplätze: BgA bzgl. gebührenpflichtiger (bewachter) Parkplätze von Gemeinden auf eigenem oder gepachtetem Grund und Boden (H 10 „Parkraumbewirtschaftung“ KStH 2006; BFH v. 22.9.1976 – I R 102/74, BStBl. II 1976, 793), wenn ein Privatunternehmer die Unterhaltung eines bewachten Parkplatzes ebenfalls wahrnehmen könnte (BFH v. 27.2.2003 – V R 78/01, BStBl. II 2004, 431) oder sich die Körperschaft des öffentlichen Rechts aufgrund einer Benutzungssatzung bzw. einer Widmung zum öffentlichen Verkehr der Handlungsform des öffentlichen Rechts bedient (R 10 Abs. 4 Satz 2 Halbs. 2 KStR 2004) oder wenn der Benutzer aus tatsächlichen Gründen – zB wegen Straßensperrungen und Parkverboten – gezwungen ist, den Parkplatz zu benutzen (BFH v. 22.9.1976 – I R 102/74, BStBl. II 1976, 793). Bei unbewachten Parkplätzen dürfte eine wirtschaftliche Tätigkeit (BgA) anzunehmen sein, wenn zB eine bauliche Abtrennung des Parkplatzes von den öffentlichen Verkehrsflächen, die Aufstellung von Parkscheinautomaten sowie die Errichtung einer die Ein- und Ausfahrt regulierenden Schranke erfolgt (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 142). Vermögensverwaltung, wenn eine juristische Person des öffentlichen Rechts Parkraum an ihre Bediensteten oder eine öffentlich-rechtl. Hochschule an ihre Studenten überlässt, wenn dies ohne weitere Leistungen erfolgt (R 10 Abs. 4 Satz 3 KStR 2004), vor allem bei Überlassung ohne feste Zuordnung an einzelne Bedienstete/Studenten (OFD Hannover v. 26.1.1999, DB 1999, 506; OFD Frankfurt v. 27.3.2000, KSt-Kartei § 4 Karte C 3). Vermögensverwaltung ebenfalls für andere Fälle längerfristiger Vermietung von Parkflächen an feste Mieter ohne Nebenleistungen oder im Fall der Vermietung eines Abstellplatzes, wenn diese als unselbständige Nebenleistung zu einer streifen Grundstücksvermietung zu beurteilen ist (BFH v. 28.6.2007 – V B 12/06, BFH/NV 2007, 2363). BgA hingegen bei entgeltlicher Parkraumüberlassung mit fester Zuordnung an Bedienstete/Studenten oder bei Überlassung bewachter Parkplätze bzw. von Parkflächen mit speziellen Ausstattungen und Erbringung besonderer Leistungen (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 142; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 253). Zur Rspr. vgl. FG Düss. v. 5.11.1999, EFG 2000, 504, rkr., bestätigt durch BFH v. 9.4.2003 – X R 21/00, BStBl. II 2003, 520; v. 30.3.2006 – V R 52/05, BStBl. II 2006, 731. Zur Gesamtproblematik vgl. BALDAUF, DSz 2008, 717.

Parkuhren, Parkscheinautomaten: Hoheitliche Tätigkeit, soweit im Rahmen der StVO eingesetzt (R 10 Abs 4 Satz 1 KStR 2004; BFH v. 27.2.2003 – V R 78/01, BStBl. II 2004, 431; EuGH v. 14.12.2000 – Rs C-446/98, UR 2001, 108). Erforderlich ist eine das gebührenpflichtige Parken verfügende straßenverkehrsrechtl. Anordnung und eine Bekanntgabe durch das Aufstellen der nach der StVO vorgesehenen Beschilderung.

Personalgestellung ist BgA bei Personalgestellung aus dem Hoheitsbereich an den BgA einer anderen juristischen Person des öffentlichen Rechts, oder aus dem Hoheitsbereich an privatrechtl. Unternehmer, sowie an eine Eigengesellschaft oder an eine/n als gemeinnützig anerkannte Körperschaft des öffentlichen Rechts/Verein (BFH v. 24.2.1994 – V R 25/92, BFH/NV 1995, 353). Kein BgA bei Personalgestellung aus dem Hoheitsbereich an eigenen BgA bzw. aus dem Hoheitsbereich an den Hoheitsbereich einer anderen juristischen Per-

son des öffentlichen Rechts (vgl. hierzu insgesamt OFD München/OFD Nürnberg v. 25.1.2005, ZKF 2006, 84). Ebenfalls kein BgA, wenn entgeltliche Personalgestaltung lediglich die Folge organisatorisch bedingter äußerer Zwänge ist und die Beschäftigung gegen Kostenerstattung im Interesse der betroffenen Bediensteten zur Sicherstellung ihrer erworbenen Rechte aus dem Dienstverhältnis mit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ist (vgl. hierzu OFD Hannover v. 22.8.2002, StEd. 2002, 631; OFD Karlsruhe v. 28.4.2000, DB 2000, 1001 bzgl. der Zuweisung gem. § 123a Abs. 2 BRRG). Hinsichtlich der entgeltlichen Personalgestaltung einer Hochschule an die Hochschulklinik (Anstalt des öffentlichen Rechts) ist zwischen der Überlassung des wissenschaftlichen und des nicht wissenschaftlichen Personals zu unterscheiden: Hoheitlich, wenn die Tätigkeit des überlassenen wissenschaftlichen Personals in der Klinik der Forschung und Lehre dient. BgA idR dann, wenn das überlassene wissenschaftliche Personal nicht dem hoheitlichen Bereich dient, es sei denn, die entgeltliche Personalüberlassung ist nicht als wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen. Überlassung des wissenschaftlichen Personals sowohl im hoheitlichen als auch im nicht hoheitlichen Bereich: Hoheitlich bei überwiegender Zweckbestimmung im Bereich der Forschung und Lehre, BgA bei Überwiegen im Bereich der Krankenversorgung. IdR BgA bei Überlassung des nicht wissenschaftlichen Personals (vgl. zur Gesamtproblematik OFD München/OFD Nürnberg v. 25.1.2005, ZKF 2006, 84; OFD Magdeburg v. 30.5.2002, StEK KStG 1977 § 4 Nr. 57; aA STRAHL, KÖSDI 2005, 14749, 14753). Die entgeltliche Überlassung von Personal an Arbeitsgemeinschaften nach § 44b SGB II („Hartz IV“) in der Rechtsform einer öffentlich-rechtl. BGB-Gesellschaft oder einer KapGes. durch die beteiligten kommunalen Träger der Grundsicherung stellt ebenso wenig einen BgA dar wie der Fall, dass Personal von den bisher mit den Aufgaben der Sozialhilfe betrauten Kommunen an die Träger der Grundsicherung nach SGB II (idR die Landkreise) oder an die Arbeitsgemeinschaften nach § 44b SGB II überlassen wird (OFD Koblenz v. 5.1.2005, StEK KStG 1977 § 4 Nr. 70, OFD Chemnitz v. 10.1.2005, DB 2005, 197; FinMin. Bayern v. 12.1.2005, ZKF 2006, 84).

Privatwald: s. „Landwirtschaftskammern“.

Psychiatrische Landeskrankenhäuser/Psychiatrische Kliniken: Zu unterscheiden ist zwischen Behandlungsfällen, Verwahrfällen und Pflegefällen:

- *Behandlungsfall:* Zielgerichtete ärztliche (medizinisch-therapeutische) Behandlung der Krankheit des Patienten,
- *Verwahrfall:* Stationäre Unterbringung eines Patienten aus Gründen der öffentlichen Sicherheit und Ordnung,
- *Pflegefall:* Stationäre Unterbringung eines Patienten auch aus medizinischen Gründen, Krankheit jedoch durch eine zielgerichtete medizinisch-therapeutische Behandlung nicht mehr beeinflussbar.

Behandlungsfälle sind dem wirtschaftlichen, Verwahr- und Pflegefälle dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 142; STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 75). Insoweit Einzelfallentscheidung, ob ein psychiatrisches Landeskrankenhaus (psychiatrische Klinik) als Hoheitsbetrieb oder als BgA anzusehen ist (OFD Köln v. 3.9.1984, StEK AO 1977 § 52 Nr. 32; BMF v. 19.3.1987, DB 1987, 1017 mit Billigkeitsregelung für Altfälle).

Publikations- und Dokumentationsabteilung: BgA bei entgeltlichem Vertrieb von Büchern und Zeitschriften neben unentgeltlichen Informationsbrochüren durch Körperschaft des öffentlichen Rechts (FG Ba.-Württ. v. 30.9.1992, EFG 1993, 185 rkt.).

Rechenzentren: s. „EDV- Anlage“.

Rechteüberlassung/Rechteeinräumung (s. auch „Anschlagssäulen/Anschlagstellen auf öffentlichen Plätzen“): (Verpachtungs-) BgA dann, wenn schon allein die Ausübung des Rechts durch die juristische Person des öffentlichen Rechts einen BgA darstellt (RFH v. 25.1.1944, RStBl. 1945, 42). Zur BgA-Eigenschaft der Rechteausübung durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts vgl. BFH v. 5.7.1972 – I R 83/70, BStBl. II 1972, 776. Kein BgA bei entgeltlicher Überlassung oder Einräumung nur des Rechts, auf öffentlichen Plätzen und Wegen Werbung zu betreiben (zB durch Errichtung und Ausnutzung von Anschlagstellen), es sei denn, Nutzungsüberlassung vorhandener, im Eigentum der Körperschaft des öffentlichen Rechts stehender Anschlagstellen kommt hinzu (BFH v. 20.11.1969 – I R 204/67, BStBl. II 1970, 151; v. 2.3.1983 – I R 100/79, BStBl. II 1983, 386).

Religionsgemeinschaften des öffentlichen Rechts (s. auch „Kindergarten“): Fortbildungs- und Tagungsstätten der öffentlich-rechtl. Religionsgemeinschaften sind dem Hoheitsbereich zuzuordnen, soweit sie nach dem kirchlichen Selbstverständnis dazu dienen, den Verkündigungsauftrag der Kirche wahrzunehmen, zB bei Durchführung von Besinnungstagen, Exerzitien, Seminaren, Schulungen. BgA dann, wenn die Angebote und Leistungen ihren spezifischen kirchlichen Charakter verlieren. Kein BgA durch Betrieb von Fortbildungs- und Tagungsstätten, Alten- und Pflegeheimen, Krankenhäusern, Mahlzeitendiensten und Sozialstationen (OFD Chemnitz v. 5.7.2004 – S 2706 -91/29 – St 21, nv.). Zur Zuordnung der Religionsgemeinschaften als Träger von Ersatzschulen, die staatlich anerkannt sind, vgl. BFH v. 16.5.1975 – III R 54/74, BStBl. II 1975, 746. BgA hinsichtlich solcher Tätigkeiten der Religionsgemeinschaften, die in keinem besonderen Verhältnis zum kirchlichen Verkündigungsauftrag stehen (zB Basare, Kantinenbetriebe, Personal-Verpflegung, Schrotverkauf, Cafeterien, Kioske, Krankenhauswäschereien, Kegelbahnen, Reiseveranstaltungen, Altkleiderverwertung, Erholungs- und Ferienheime, Krankenhausapotheken), vgl. OFD Hannover v. 19.2.2004, StEK KStG 1977 § 4 Nr. 65. Zur Erbeinsetzung einer Kirchengemeinde vgl. BFH v. 19.2.1998 – IV R 38/97, BStBl. II 1998, 509.

Rettungswachen/-dienste (s. auch „Krankenbeförderung“): Notfall- und Krankentransporte durch Kommunen erfolgen hoheitlich (OFD Koblenz v. 14.9.1998, StEd. 1998, 809).

Röntgeneinrichtungen-Überprüfung: Hoheitliche Tätigkeit der nach § 17a RöV für die Qualitätssicherung bei Röntgeneinrichtungen zur Untersuchung oder zur Behandlung von Menschen (§§ 16 und 17 RöV) zuständigen ärztlichen und zahnärztlichen Stellen (zB Kassenärztliche Vereinigungen, Ärztekammer), vgl. OFD Hannover v. 10.12.1998, StEK KStG 1977 § 4 Nr. 47.

Rundfunk- und Fernsehanstalten: Hoheitliche Tätigkeit bei Wahrnehmung der den Rundfunkanstalten (Anstalten des öffentlichen Rechts) nach Staatsvertrag, Rundfunkgesetz oder Satzung übertragenen Aufgabe der Veranstaltung und Vermittlung von Sendungen in Wort, Ton und Bild, nicht mehr bei Verfolgung wirtschaftlicher Ziele (BVerfG v. 27.7.1971 – 2 BvF 1/68 und 2 BvR 702/68, BStBl. II 1971, 567; v. 28.10.1998 – 2 BvR 341/93, NJW 1999, 709). Danach gehört die Ausstrahlung, Gestaltung und Beschaffung des Programms einschließlich der eigenen Programmproduktion ebenso zum Hoheitsbereich wie das Zusammenwirken verschiedener öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalten untereinander bei der Programmherstellung und der technischen Sendetätigkeit,

zB durch gegenseitige Überlassung von Einrichtungsgegenständen/Fahrzeugen und Gestellung von Arbeitskräften oder Bereitstellung der Fernsehstudios, selbst wenn dies gegen Auslagenersatz erfolgt. BgA (Hilfsgeschäft unternehmerischer Art) bei entgeltlicher Überlassung von Sendungen einschließlich Personal und technischen Einrichtungen an ausländ. Rundfunkanstalten (BFH v. 6.7.1967 – V 76/64, BStBl. III 1967, 582). Zur BgA-Eigenschaft von Rundfunkanstalten vgl. auch BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391 (Verpachtung einer Aufzugesanlage in einem Fernsehturm, der Aussichtsterrasse und am Fuß des Turmes befindlicher Räume); FG München v. 2.12.1969, EFG 1970, 189, rkr. (Veranstaltung von Werbesendungen). Dem BgA-Bereich unterfallen auch das Sponsoring, die Durchführung von Konzertveranstaltungen, der Verkauf von Schallplatten oder CDs durch das Rundfunkorchester sowie die Erlöse aus der Programmverwertung, aus der Einspeisung der Programme in Kabelnetze und der Vermarktung der Titel von Fernsehsendungen oder von Figuren/Fanartikeln (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 142).

Schlachthöfe: Hoheitsbetriebe (R 9 Abs. 1 KStR 2004) hinsichtlich gemeindeeigenen Schlachthöfen mit Schlachtzwang. BgA, wenn Schlachten auch außerhalb des gemeindeeigenen Schlachthofs zulässig ist (FinMin. Ba.-Württ. v. 10.6.1992, StEK KStG 1977 § 4 Nr. 28).

Schulen: Hoheitlich durch Betrieb von Schulen, die der Erziehung und Bildung der Jugend dienen, und durch Universitäten sowie ähnliche Einrichtungen (BFH v. 11.1.1979 – V R 26/74, BStBl. II 1979, 746). BgA, wenn Schul- oder Universitätseinrichtungen gegen Entgelt der Öffentlichkeit angeboten werden (zB Öffnung einer Schwimmhalle zu unterrichtsfreien Zeiten), BFH v. 11.1.1979 – V R 26/74, BStBl. II 1979, 746; aA Nds. FG v. 30.11.1973, EFG 1974, 450, rkr. Fachschulen von Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nur dann Hoheitsbetrieb, wenn sie in den Aufgabenbereich der Körperschaft des öffentlichen Rechts fallen, zB Priesterseminar der Kirchen oder Meisterschulen der Handwerkskammern (STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 75; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 260).

Schulschwimmhalle (s. auch „Schulen“): Hoheitsbetrieb bzgl. Schulschwimmen, selbständige wirtschaftliche Nutzung (BgA) hinsichtlich der entgeltlichen (Mit-)Benutzung durch Dritte (öffentlicher Badeverkehr), unabhängig davon, welche Nutzung überwiegt (BFH v. 11.1.1979 – V R 26/74, BStBl. II 1979, 746; v. 28.11.1991 – V R 95/86, BStBl. II 1992, 569; R 10 Abs. 5 iVm. R 6 Abs. 4 und 5 KStR 2004).

Schulverpflegung: BgA, falls entgeltlich (STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 75; BFH v. 18.7.2002 – V B 112/01, BStBl. II 2003, 675). Zur Gesamtproblematik vgl. BALDAUF, ZKF 2008, 248.

Schülerheime: Hoheitsbetrieb, sofern Betrieb der Erfüllung öffentlich-rechtl. Aufgaben (Erziehung und Unterricht) dient (R 10 Abs. 2 KStR 2004).

Schuttablageplatz: Kein BgA durch Gestattung des Abladens von Schutt auf Gemeindegrund gegen Entgelt (BFH v. 14.11.1968 – V 217/64, BStBl. II 1969, 274).

Schwimmbäder: BgA bei Betrieb eines gemeindeeigenen Schwimmbads zur entgeltlichen Nutzung durch die Öffentlichkeit (FG Nürnberg v. 24.1.1984, EFG 1984, 415, rkr.; FG Düss. v. 29.9.1999, UVR 2000, 262, rkr.). Zur Verpachtung von Leerräumen in gemeindlichen Hallenbädern an Dritte zum Betrieb von Gaststätten als gewillkürtes BV des BgA vgl. OFD Frankfurt v. 28.3.2000, Stollfuß KStHA 2005 H 8 und BMF v. 5.12.1988, DB 1988, 2602. Zu den stl. Kon-

sequenzen bei Verpachtung von Schwimmbädern an Vereine/Bürgerinitiativen sowie private Betreiber und bei der Ausgabe ermäßigter oder kostenloser Eintrittskarten an Schulklassen bzw. Empfänger von Sozialleistungen vgl. KASPER, DSStZ 2006, 321, und Nds. FG v. 13.11.2008, ZKF 2009, 61, rkr.

Skilift: BgA (FG Nürnberg v. 24.1.1984, EFG 1984, 416, rkr.).

Solequelle: BgA (Hess. FG v. 6.11.2000, EFG 2001, 591, rkr.).

Sozialversicherung: Zur Sozialversicherung gehören die gesetzliche Kranken-, Pflege-, Unfall- und Rentenversicherung. Die einzelnen Sozialversicherungsträger sind als rechtsfähige Körperschaften des öffentlichen Rechts mit Selbstverwaltung (§ 12 SGB I) Hoheitsbetriebe (H 10 „Träger der Sozialversicherung“ KStH 2006; BFH v. 4.2.1976 – I R 200/73, BStBl. II 1976, 355; FG München v. 25.1.2006, EFG 2006, 1542, rkr.). Hoheitliche Tätigkeit bei der Behandlung der Mitglieder eines Trägers der Sozialversicherung in eigenen Rehabilitationseinrichtungen, auch bei der Übernahme durch anderen Sozialversicherungsträger (BFH v. 2.7.1965 – III 136/61 U, BStBl. III 1965, 571; R 10 Abs. 1 Sätze 1 und 2 KStR 2004), ebenso wie bei der Behandlung von Mitgliedern anderer Sozialversicherungsträger (Amtshilfe). BgA, wenn ein Sozialversicherungsträger in seinen Rehabilitationseinrichtungen gegen Entgelt auch Mitglieder privater Versicherungen oder Privatpersonen behandelt. Von der Prüfung dieser Frage kann jedoch abgesehen werden, wenn die Anzahl der behandelten dieser Personen 5 % der insgesamt behandelten Fälle nicht übersteigt (R 10 Abs. 1 Sätze 3 und 4 KStR 2004). BgA auch im Hinblick auf die Entgeltzahlung an die gesetzlichen Krankenkassen für die Vermittlung von Abschlüssen privater Zusatzversicherungsverträge (zB Wahlarztbehandlung im Krankenhaus, Ein- oder Zweibettzuschlag im Krankenhaus) zwischen ihren Versicherten und privaten Krankenversicherungsunternehmen gem. § 194 Abs. 1a SGB V (OFD Frankfurt v. 19.12.2007, DSr 2008, 407).

Sparkassen (s. auch „Kreditinstitut“): BgA gem. Abs. 2 (BFH v. 20.1.1993 – I R 115/91, BStBl. II 1993, 373).

Sparkassen- und Giroverbände: Grundsätzlich hoheitliche Tätigkeit (BFH v. 27.2.1976 – VI R 97/72, BStBl. II 1976, 418), auch bzgl. des Haltens der Beteiligung an einer Landesbank, selbst bei 100%iger Beteiligung (Vermögensverwaltung). Annahme eines BgA ausschließlich aufgrund Einzelfallprüfung (FinMin. Nds. v. 28.11.1978, KStHA 2005 H 10; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 266), zB Durchführung des Prämiensparens, entgeltlicher Beratungsdienst des Sparkassen- und Giroverbands gegenüber den Mitgliedssparkassen oder Dritten sowie Kreditaufnahme durch den Sparkassen- und Giroverband und Weitergabe dieser Kredite an die Mitgliedssparkassen.

Sponsoring: s. „Werbung“. Zur ertragsteuerlichen Behandlung des Sponsoring vgl. BMF v. 18.2.1998, BStBl. I 1998, 212 und MAHLOW, KStZ 2008, 161.

Sportpark: BgA durch entgeltliche Überlassung eines Sportparks (Rasenspielfeld und Sandplatz, Tennis-, Squashplatz, Sauna, Kleinspielfeld, leichtathletische Anlagen, Umkleieräume, Duschen und Festplatz) an Vereine und andere Interessenten (FG Ba.-Württ. v. 23.10.2003, EFG 2005, 235, rkr.; ebenso BFH v. 31.5.2001 – V R 97/98, BStBl. II 2001, 658).

Sportstätten: Hoheitlich, soweit Sportstätte einer Schule in eigener Trägerschaft oder einer Schule einer anderen Kommune im Wege der Amtshilfe überlassen wird (BFH v. 28.11.1991 – V R 95/86, BStBl. II 1992, 569; BFH v. 11.1.1979 – V R 76/74, BStBl. II 1979, 746). BgA, wenn Sportstätten an sehr viele kurzfristig wechselnde Nutzer (Vereine oder sonstige Dritte) überlassen und zusätzliche

Leistungen (zB Bühnen- und Tribünenauf- und -abbau, Reinigung, Security) erbracht werden, eine eigenständige Organisationseinheit mit der Tätigkeit betraut wird und der Jahresumsatz nachhaltig 30678 € übersteigt, wobei die Überlassung an Schulen und andere Einrichtungen der juristischen Person des öffentlichen Rechts nicht zum Umsatz rechnet; allein durch die Überlassung an verschiedene Vereine wird hingegen die Grenze zu einer gewerblichen Vermietungstätigkeit noch nicht überschritten (Vermögensverwaltung). Unterhält eine juristische Person des öffentlichen Rechts eine Vielzahl von Sportstätten und erfüllt nur der Betrieb *einzelner* Sportstätten die Merkmale für das Vorliegen gewerblicher Einkünfte, bilden nur diese Sportstätten einen BgA „Betrieb von Sportstätten“ und können wegen Gleichartigkeit zu einem BgA zusammengefasst werden. Hinsichtlich der Zurechnung zum BgA und zur Abgrenzung bzgl. der Vermögensverwaltung vgl. OFD Münster (KurzInfo KSt 2/2007) v. 2.3.2007, DB 2007, 604; OFD Münster (aktualisierte Fassung der KurzInfo KSt 2/2007) v. 3.2.2009, nv.; zur Überlassung von Wasser- und Landflächen für Sportboothäfen vgl. OFD Hannover v. 1.2.2007, KSt-Kartei § 4 Karte A 1. Zur Gesamtproblematik vgl. KLOSTERMANN, KStZ 2004, 167.

Stadthalle: BgA hinsichtlich der Durchführung von kulturellen Veranstaltungen, Tagungen, Kongressen bestimmter Berufsgruppen (zB Juristen, Ärzte), BFH v. 19.6.1974 – I R 14/72, BStBl. II 1974, 664; vgl. auch OFD Koblenz v. 15.4.2005 – S 2223 A – St 33–1, nv.

Statistische Landesämter/Statistisches Bundesamt: Hoheitlich, soweit Standardveröffentlichungen oder Sonderveröffentlichungen für den Hoheitsbereich anderer Körperschaften des öffentlichen Rechts. BgA bei Sonderveröffentlichungen auf Grund von Einzelaufträgen gegen Entgelt für Dritte oder für BgA von juristischen Personen des öffentlichen Rechts.

Steuerberaterkammern: s. „Innungen, Handwerkskammern, Kreishandwerkerschäften“: entsprechende Anwendung.

Steuerberatung durch Körperschaften des öffentlichen Rechts ist BgA (BFH v. 30.11.1989 – I R 19/87, BStBl. II 1990, 246).

Strandkorbvermietung: BgA (STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 75).

Strandpromenade: BgA, wenn nicht dem öffentlichen Verkehr gewidmet (Schl.-Holst. FG v. 7.3.1978, EFG 1978, 353, rkr.), Hoheitsbereich bei Widmung zum öffentlichen Verkehr (BFH v. 11.6.1997 – XI R 65/95, BStBl. II 1999, 420).

Strafvollzugsanstalten: s. „Arbeitsbetriebe von Strafvollzugsanstalten“.

Straßenbaulast: Hoheitsbetrieb bei Bau einer Straße im Rahmen einer öffentlich-rechtl. Straßenbaulast, BgA, wenn öffentlich-rechtl. Verkehrsweg Funktion einer Betriebsvorrichtung zu einem (bestehenden) BgA zukommt (FG München v. 10.3.1982, EFG 1982, 588, rkr.).

Straßenbeleuchtung: Hoheitlich (BFH v. 7.5.1975 – V R 144/72, BStBl. II 1975, 751).

Straßenreinigung: Hoheitlich (R 9 Abs. 1 KStR 2004).

Studentenwerk (s. auch „Mensabetriebe“): BgA hinsichtlich der Mensa- und Cafeteria-Betriebe eines Studentenwerks (OFD Erfurt v. 1.8.1995, BB 1995, 2568), evtl. StBefreiung gem. § 5 Abs. 1 Nr. 9 iVm. § 66 AO (BFH v. 11.5.1988 – V R 76/83, BStBl. II 1988, 908; v. 15.6.1988 – V R 77/83, BFH/NV 1989, 265; FinMin. NRW v. 8.4.1991, DB 1991, 933). Ebenso BgA bei Betrieb eines Studentenwohnheims oder kurzfristiger Vermietung von Räumlichkeiten an

Nicht-Studenten, zB an Gast-Wissenschaftler (vgl. BFH v. 19.5.2005 – V R 32/03, BStBl. II 2005, 900). Hoheitlich bei der Wahrnehmung von Aufgaben der Ämter für Ausbildungsförderung (OFD Hannover v. 22.10.2004, DB 2004, 2782). Zur ustl. Behandlung der Vermietung von Wohnraum und der Ausgabe von Mahlzeiten an Studenten durch ein Studentenwerk vgl. BFH v. 28.9.2006 – V R 57/05, BB 2007, 202; BMF v. 27.9.2007, DStR 2007, 1821.

Studienfonds: Betrieb durch eine Anstalt des öffentlichen Rechts. Die Tätigkeit der Anstalt (Deckung der Ausfälle bei Banken, die diese bei der Rückzahlung von Darlehen zur Finanzierung von Studiengebühren erleiden) ist hoheitlich (OFD Frankfurt v. 15.8.2006, FR 2006, 999).

Swap-Geschäfte: Kein BgA, da Einnahmen hieraus ihrer Art nach unter die privaten Veräußerungsgeschäfte iSd. § 23 Abs. 1 Nr. 4 EStG und damit nicht unter die gewerblichen Einkünfte fallen (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 44).

Telefon- und Internetnutzung, Fernsehernutzung: BgA durch Überlassung von Fernsehern und Fernsprechanlagen oder Nutzung des Internets (zB in Krankenhäusern, Behörden). Zur Überlassung von Fernsprecheinrichtungen und Fernsehgeräten durch ein Krankenhaus gegen Entgelt an Patienten vgl. FinMin. NRW v. 9.3.2005, DB 2005, 582; FG Köln v. 1.2.2001 – 13 K 6633/00, nv., rkr.

Tennisplatz, Vermietung: Gewerbliche Tätigkeit (BFH v. 25.10.1988 – VIII R 262/80, BStBl. II 1989, 291).

Tiefgaragen: s. „Parkhäuser, Tiefgaragen“.

Tiergarten (s. auch „Zoologischer Garten“): BgA (RFH v. 25.2.1938, RStBl. 1938, 459).

Tiergesundheitsdienst: Zur Einordnung des Tiergesundheitsdiensts einer öffentlich-rechtl. Tierseuchenkasse vgl. FG Ba.-Württ. v. 15.6.1998, EFG 1999, 408, rkr.; BFH v. 28.6.2000 – V R 55/98, BStBl. II 2001, 31. Zur ustl. Behandlung der Leistungen nach dem Tierische Nebenprodukte-Beseitigungsgesetz (TierNebG) v. 25.1.2004 (BGBl. I 2004, 82) – Tierkörperbeseitigung – vgl. OFD Karlsruhe v. 11.4.2006, DB 2006, 1465 (hoheitlich).

Tierkliniken: BgA bei ambulanter oder stationärer Behandlung von Tieren, zB in Tierkliniken von Universitäten (FinMin. NRW v. 16.11.1981, KStHA 1995 H 4/10).

Toxikologische Untersuchungen: BgA (BFH v. 21.9.1989 – V R 89/85, BStBl. II 1990, 95).

Ufermauer: Kein BgA, wenn Anlege- und Verladeeinrichtungen nicht von der Körperschaft des öffentlichen Rechts mitverpachtet werden (FG Rhld.-Pf. v. 7.12.1955, EFG 1956, 83, rkr.; ERNST & YOUNG/BOTT, § 4 Rn. 273).

Unfallverhütung: Kein BgA (BFH v. 20.10.1959 – V 281/57 U, BStBl. III 1959, 490).

Universitäten: Hoheitlich, soweit Verkauf und Herausgabe von wissenschaftlichen Fachzeitschriften. Bzgl. entgeltlicher Studien- und Weiterbildungsmaßnahmen hoheitlich bei Verleihung des Abschlusses ausschließlich durch staatlichen Akt, BgA bei Beendigung mit einem nicht staatlichen Abschluss, zB Zertifikat, eventuell aber stbegünstigter Zweckbetrieb; vgl. zur Gesamtproblematik REGIERER/BECKER, DStR 2006, 1494.

Universitätsbälle: BgA (FG München v. 7.11.1996, UVR 1997, 174, rkr.; vgl. auch Hess. FinMin. v. 26.7.1991, StEK AO 1977 § 52 Nr. 63).

Universitätskliniken: s. „Hochschulkliniken“.

Untersuchungstätigkeit: BgA (Schl.-Holst. FG v. 9.12.2004, EFG 2005, 643, rkr., ebenso BFH v. 13.4.1961 – V 120/59 U, BStBl. III 1961, 298 zur Untersuchungs-, Beratungs- und Begutachtungstätigkeit auf dem Gebiet des Brennelei- und Keltereiwesens).

Urnensand (s. auch „Krematorien“): Hoheitliche Tätigkeit (BFH v. 14.11.1968 – V 217/64, BStBl. II 1969, 274), aA DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 142.

Veranstaltungen: BgA bei einmaligen Veranstaltungen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts. Zum Kriterium der Nachhaltigkeit bei Ausrichtung auch nur einmaliger Veranstaltungen (zB eines großen Fests) vgl. BFH v. 21.8.1985 – I R 60/80, BStBl. II 1986, 88.

Verkauf von Landkarten und anderen Veröffentlichungen durch die Landesvermessungsämter und Landesämter für Bodenforschung: s. „Vermessungs- und Katasterämter“.

Verlag: BgA (RFH v. 16.12.1939, RStBl. 1941, 158).

Vermessungs- und Katasterämter: Die Abgrenzung zwischen hoheitlicher und wirtschaftlicher Tätigkeit ist nach dem jeweiligen Landesrecht zu entscheiden: In NRW liegt insoweit eine hoheitliche Tätigkeit vor, da diese der öffentlichen Hand eigentümlich und vorbehalten ist (FG Düss. v. 5.6.2003, EFG 2003, 1333, rkr.; BFH v. 25.1.2005 – I R 63/03, BStBl. II 2005, 501). In Thüringen ist die Erteilung von Auskünften und Auszügen aus dem Liegenschaftskataster den Katasterbehörden nicht mehr vorbehalten, so dass sie einen BgA begründen können (OFD Erfurt v. 16.6.2005, ZKF 2006, 13). Ebenfalls BgA bzgl. des Verkaufs von Karten, die nicht den Katasterkarten oder den amtlichen topographischen Karten zuzurechnen sind (zB Straßenkarten, Wanderkarten und historische Karten), an private Abnehmer und Wiederveräußerer; Abgabe von Karten an juristische Personen des öffentlichen Rechts ist dagegen hoheitlich (Amtshilfe), FinMin. Rhld.-Pf. v. 28.10.1980, KStHA 1995 H 4/7. Zur ustl. Behandlung der entgeltlichen Erteilung von Auszügen aus dem Liegenschaftskataster vgl. BMF v. 28.1.2008, BStBl. I 2008, 382, und Landesfinanzdirektion Thüringen v. 12.2.2008, ZKF 2009, 35.

Vermietung von Räumen: IdR Vermögensverwaltung, wenn nicht besondere Umstände hinzutreten (zB zusätzliche Leistungserbringung des Vermieters über das Maß der üblichen Vermietungstätigkeit hinaus). Entscheidendes Merkmal ist, dass die bloße Vermögensnutzung hinter der Bereitstellung einer einheitlichen gewerblichen Organisation zurücktritt (BFH v. 21.8.1990 – VIII R 271/84, BStBl. II 1991, 126; H 15.7 Abs. 2 „Gewerblicher Charakter der Vermietungstätigkeit“ EStH 2005); vgl. auch BFH v. 17.12.1957 – I 182/55 U, BStBl. III 1958, 96; STRAHL, FR 1998, 761 (766). Sonderleistungen des Vermieters in Gestalt der Übernahme der Reinigung des Gebäudes oder der Gestellung eines Hausmeisters sind keine Leistungen, die zu einer gewerblichen Vermietung führen (FG Düss. v. 21.9.2005, EFG 2006, 605, rkr.).

Verpachtung eines Eigenjagdbezirks: Gewerbliche Tätigkeit (BFH v. 22.9.2005 – V R 28/03, ZKF 2006, 38).

Versicherungsanstalten (s. auch „Sozialversicherung“): Ist für die Tätigkeit nicht ein privatwirtschaftliches Interesse an Gewinnerzielung, sondern das öffentliche Interesse an der Erhaltung der versicherten Sachen maßgebend, liegt hoheitliche Tätigkeit vor (BFH v. 18.2.1970 – I R 157/67, BStBl. II 1970, 519; FG Münster v. 14.12.2004, EFG 2005, 815, rkr.). Zur Zuordnung öffentlich-rechtl. Gebäudeversicherungen als Hoheitsbetrieb s. BFH v. 27.11.1995 – I B

134/94, BFH/NV 1996, 366. Aufgrund Gesetzesänderungen Mitte der 1990er Jahre auf Länderebene ist bei Beibehaltung der öffentlich-rechtl. Organisationsform Gebäudeversicherung als wirtschaftliche Tätigkeit im Rahmen eines BgA anzusehen (DJPW/KRÄMER, § 4 Rn. 142).

Versicherungsvermittlung: BgA (BFH v. 27.6.1990 – I R 166/85, BFH/NV 1991, 628; FG Münster v. 23.5.1985, EFG 1986, 37 [Ärztammer]; OFD Frankfurt v. 19.12.2007, DStR 2008, 407 [Gesetzliche Krankenkasse]).

Versorgungseinrichtungen freier Berufe: BgA, die aber nach § 5 Abs. 1 Nr. 8 von der KSt. befreit sein können (BFH v. 9.5.1974 – IV R 160/71, BStBl. II 1974, 631; v. 4.2.1976 – I R 200/73, BStBl. II 1976, 355).

Versteigerungen: BgA hinsichtlich der Versteigerung gefundener, an die Polizei abgelieferter und später in das Eigentum der Körperschaft des öffentlichen Rechts übergegangener Sachen (RFH v. 28.6.1940, RStBl. 1940, 866).

Volkshochschule: BgA, falls freiwillig betrieben (BFH v. 25.7.2002 – I B 52/02, BFH/NV 2002, 1341; ebenso § 68 Nr. 8 AO), hoheitlich, falls aufgrund gesetzlicher Verpflichtung (STRECK/ALVERMANN VII. § 4 Rn. 75). Zur stl. Behandlung der Leistungen einer Volkshochschule vgl. OFD Rheinland v. 6.2.2006, DB 2006, 362.

Wachdienst: BgA bei Übernahme von Bewachungsaufgaben im Auftrag privater Unternehmen durch Körperschaft des öffentlichen Rechts (BFH v. 25.4.1968 – V 120/64, BStBl. II 1969, 94).

Wasserbeschaffung, Wasserversorgung (s. auch „Abwasserbeseitigung“): *Wasserbeschaffung* ist eine hoheitliche Tätigkeit, *Wasserversorgung* gem. Abs. 3 ein BgA (H 10 „Wasserbeschaffung, Wasserversorgung“ KStH 2006; BFH v. 15.3.1972 – I R 232/71, BStBl. II 1972, 500; v. 28.1.1988 – V R 112/86, BStBl. II 1988, 473; v. 27.4.2000 – I R 12/98, BFH/NV 2000, 1365). Falls beide Aufgaben durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts in einer Hand wahrgenommen werden, bilden Wasserbeschaffung und Wasserversorgung eine Betriebseinheit und damit insgesamt einen BgA (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). Zur Wasserversorgung von Binnenschiffen aus eigenen Wasserbooten einer öffentlich-rechtl. Berufsgenossenschaft als BgA s. BFH v. 20.10.1959 – V 281/57 U, BStBl. III 1959, 490. Zur Zusammenlegung von Abwasserbeseitigung und Wasserversorgung in einer KapGes. in den neuen Bundesländern vgl. BMF v. 7.5.1992, DB 1992, 1555. Bzgl. der ustl. Behandlung eines Zweckverbands zur Wasserlieferung (BgA) vgl. FG Nürnberg. v. 17.4.2007, ZKF 2008, 14, nrkr., Rev. Az. BFH XI R 65/07; FG München v. 24.1.2008, ZKF 2008, 254, nrkr., Rev. Az. BFH XI B 25/08; zur ustl. Behandlung der Leistungen kommunaler Wasserversorgungsunternehmen vgl. OFD Hannover v. 14.12.2007, ZKF 2008, 108.

Werbesendungen: BgA (offen gelassen in BFH v. 28.4.2004 – I R 24/03, BFH/NV 2004, 1671).

Werbung: Hoheitliche Tätigkeit durch entgeltliche Übertragung des Rechts, Werbung an Fahrzeugen des Fuhrparks einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zu betreiben (R 10 Abs. 8 Satz 1 KStR 2004). Eigenständiger BgA, wenn im Einzelfall die Tätigkeit über die bloße Zurverfügungstellung der Werbeflächen hinausgeht (R 10 Abs. 8 Satz 3 KStR 2004). BgA, wenn Werbeflächen gegen Entgelt an Fahrzeugen eines Eigenbetriebs überlassen werden, der stl. als BgA zu behandeln ist (R 10 Abs. 8 Satz 2 KStR 2004; OFD Rostock v. 19.3.

1997, StEK KStG 1977 § 4 Nr. 43; OFD Frankfurt v. 16.1.1997, KSt-Kartei § 4 Karte A 18).

Wertpapiere: kein BgA durch das Halten von Wertpapieren (BFH v. 20.12.2000 – X R 1/97, BStBl. II 2001, 706; s. auch BFH v. 30.7.2003 – X R 7/99, BStBl. II 2004, 408).

Wetterwarten: Hoheitsbetriebe (R 9 Abs. 1 KStR 2004).

Zeltplatz: s. „Campingplatz“.

Zoologischer Garten (s. auch „Tiergarten“): BgA (BFH v. 13.4.1961 – V 287/58, HFR 1962, 64).