

§ 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), zuletzt 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.

Autor: Jochen *Bürstinghaus*, Regierungsrat, Bergisch Gladbach
Mitherausgeber: Dr. Sven-Christian *Witt*, Richter am BFH, München

Anm. |

Anm.

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 4

I. Grundinformation zu § 4	1	3. Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art	5
II. Rechtentwicklung des § 4	2	4. Vereinbarkeit des § 4 mit Unionsrecht	6
III. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Vereinbarkeit des § 4 mit Unionsrecht		IV. Geltungsbereich des § 4	
1. Wirtschaftliche Bedeutung	3	1. Sachlicher Geltungsbereich	7
2. Rechtliche Bedeutung	4	2. Persönlicher Geltungsbereich	8

	Anm.		Anm.
V. Verhältnis des § 4 zu anderen Vorschriften		c) Gewinne und verdeckte Gewinnausschüttungen von Betrieben gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG	12
1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG	9	3. Verhältnis zu Vorschriften des UStG	13
2. Verhältnis zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG (Kapitalertragsteuer)		4. Verhältnis zu Vorschriften des GewStG	14
a) Leistungen und Gewinne von Betrieben gewerblicher Art als Einkünfte aus Kapitalvermögen	10	VI. Verfahrensfragen zu § 4	15
b) Leistungen von Betrieben gewerblicher Art mit eigener Rechtspersönlichkeit nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG	11		

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

I. Begriff des Betriebs gewerblicher Art (Abs. 1 Satz 1)		b) Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft	30
1. Der Betrieb gewerblicher Art in Abgrenzung zu hoheitlicher Tätigkeit und Vermögensverwaltung	20	c) Beteiligung an einer Personengesellschaft mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft	31
2. Gesetzliche Tatbestandsmerkmale des Betriebs gewerblicher Art		d) Beteiligung an einer Personengesellschaft ohne Einkunftszielungsabsicht	32
a) Betrieb von juristischer Person des öffentlichen Rechts	21	e) Beteiligung an einer Personengesellschaft mit „hoheitlichen“ Tätigkeiten	33
b) Einrichtung	22	f) Beteiligung an einer Organträger-Mitunternehmerschaft	34
c) Nachhaltige Tätigkeit	23	g) Stellungnahme	35
d) Wirtschaftliche Tätigkeit	24	h) Verfahrensrechtliche Aspekte bei Beteiligungen an Personengesellschaften	36
e) Erzielung von Einnahmen	25	i) Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft	37
f) Keine Land- und Forstwirtschaft	26	II. Abgrenzung zum Begriff Gewerbebetrieb (Abs. 1 Satz 2)	
g) Wirtschaftliches Herausheben innerhalb der Gesamtbetätigung	27	1. Gewerbliche Tätigkeit ohne Gewinnerzielungsabsicht	41
3. Abgrenzung zur Vermögensverwaltung	28	2. Gewerbliche Tätigkeit ohne Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr	42
4. Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Personen- oder Kapitalgesellschaft			
a) Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft	29		

C. Erläuterungen zu Abs. 2: Betrieb gewerblicher Art als juristische Person des öffentlichen Rechts 46

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

I. Versorgungsbetriebe im weiteren Sinne	50	III. Verkehrsbetriebe	52
II. Versorgungsbetriebe im engeren Sinne	51	IV. Hafengebiete	53

Anm. |

Anm.

**E. Erläuterungen zu Abs. 4: Verpachtung und Veräußerung/
Aufgabe eines Betriebs gewerblicher Art**

I. Verpachtung von Betrieben gewerblicher Art		f) Verpachtung eines Hoheitsbetriebs	62
1. Verpachtung des gesamten Betriebs gewerblicher Art		2. Verpachtung einzelner Wirtschaftsgüter	63
a) Regelungsinhalt des § 4 Abs. 4	57	II. Veräußerung und Aufgabe von Betrieben gewerblicher Art	
b) Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung	58	1. Veräußerung eines Betriebs gewerblicher Art	67
c) Abgrenzung zur Betriebsaufspaltung	59	2. Aufgabe eines Betriebs gewerblicher Art	68
d) Verpachtung eines Gewerbebetriebs	60		
e) Verpachtung eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs	61		

F. Erläuterungen zu Abs. 5: Hoheitsbetriebe

I. Begriff Hoheitsbetrieb (Abs. 5 Satz 1)		c) Besonderheiten der Amtshilfe/Beistandsleistung	76
1. Grundsätzliche Abgrenzungsfragen	72	II. Zwangs- und Monopolrechte (Abs. 5 Satz 2)	77
2. Tatbestandsmerkmale		III. Wichtige Einzelfälle zur Abgrenzung von Hoheitsbetrieben und den Betrieben gewerblicher Art	78
a) Ausübung öffentlicher Gewalt			
aa) Begriff	73		
bb) Auslegung	74		
b) Überwiegend hoheitliche Zweckbestimmung	75		

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

I. Grundlagen der Zusammenfassung	82	schaftlicher Verflechtung (Abs. 6 Satz 1 Nr. 2)	85
II. Rechtsfolgen der Zusammenfassung	83	3. Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art iSd. Abs. 3 (Abs. 6 Satz 1 Nr. 3)	86
III. Möglichkeiten der Zusammenfassung (Abs. 6 Satz 1)		IV. Trennung zusammengefasster Betriebe gewerblicher Art	87
1. Zusammenfassung von gleichartigen Betrieben gewerblicher Art (Abs. 6 Satz 1 Nr. 1)	84	V. Besonderheiten bei verpachteten Betrieben gewerblicher Art	88
2. Zusammenfassung von verschiedenartigen Betrieben aufgrund enger wechselseitiger technisch-wirtschaftlicher Verflechtung (Abs. 6 Satz 1 Nr. 2)		VI. Keine Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art mit Hoheitsbetrieben (Abs. 6 Satz 2)	89

H. Anhang: Einkommensermittlung bei Betrieben gewerblicher Art

I. Grundlagen der Einkommensermittlung bei Betrieben gewerblicher Art		3. Gewinnermittlungsmethoden/ Buchführungspflichten	
1. Gesonderte Einkommensermittlung	100	a) Gewinnermittlungsmethoden	102
2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb	101	b) Buchführungspflicht nach § 140 AO	103

	Anm.		Anm.
c) Buchführungspflicht nach § 141 AO	104	4. Einlagen	118
4. Umfang des Betriebsvermögens	105	5. Zuschüsse der öffentlichen Hand	119
5. Betriebseinnahmen/Betriebsausgaben	106	6. § 6b-Rücklage	120
6. Berücksichtigung von vertraglichen Vereinbarungen zwischen Trägerkörperschaft und dem Betrieb gewerblicher Art	107	7. Spenden	121
II. Besonderheiten der Einkommensermittlung		8. Aufwendungen aus der Unterhaltung des Betriebs gewerblicher Art	122
1. Eigenkapitalausstattung	115	9. Miet- und Pachtverträge	123
2. Verdeckte Gewinnausschüttungen	116	10. Darlehensverträge	124
3. Entnahmen	117	11. Verlustabzug	125
		12. Konzessionsabgaben	126
		13. Rücklagenbildung	127

A. Allgemeine Erläuterungen zu § 4

Schrifttum: *Seer*, Inhalt und Funktion des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ für die Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 1992, 1751; *Hoffmeister*, Zur Ertragsbesteuerung inländischer juristischer Personen des öffentlichen Rechts mit mehreren BgA, in *Raupach/Uelner* (Hrsg.), Ertragsbesteuerung, FS Ludwig Schmidt, München 1993, 691; *Jorde*, Transferbegleitung auf dem Weg in die Private Public Partnership – Schwerpunkte aus zivil- und steuerrechtlicher Sicht, BB 1999, 2162; *Hey*, Die Steuerbegünstigung der gemeinnützigen Tätigkeit der öffentlichen Hand, StuW 2000, 467; *Hüttemann*, Die Besteuerung öffentlicher Unternehmen, in *Ipsen* (Hrsg.), Bad Iburger Gespräche zum Kommunalrecht, 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; *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; *Kußmaul/Blasius*, Körperschaftsteuerlich relevante Betätigungsfelder der öffentlichen Hand, Information StW 2002, 682; *Schönwald*, Die Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, SteuStud. 2002, 250; *Watrin*, Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform 2001 auf öffentliche Unternehmen, NVwZ 2002, 140; *Desens*, Die Kapitalertragsteuer bei der Fiskusbesteuerung – eine systemwidrige Steuervergünstigung, DStZ 2003, 654; *Gastl*, Die Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts – eine kritische Bestandsaufnahme, DStZ 2003, 99; *Hölzer*, Kapitalertragsteuer auf Gewinne aus der Einbringung nicht mehrheitsvermittelnder verstrickter Anteile durch BgA in Kapitalgesellschaften, Der Gemeindehaushalt 2003, 57; *Kußmaul/Blasius*, Körperschaftsteuerlich relevante Betätigungsfelder der öffentlichen Hand, Information StW 2003, 21; *Ramakers*, Wohl doch kein handwerklicher Fehler des Gesetzgebers, IStR 2003, 383; *Schiffers*, Kapitalertragsteuer bei Betrieben gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit, BB 2003, 398; *Storg/Vierbach*, Eine kritische Bestandsaufnahme zur Besteuerung der öffentlichen Hand bei Organisationsprivatisierungen, BB 2003, 2098; *Thieme/Dorenkamp*, Auswirkungen des Gemeinnützigkeitsrechts auf die öffentliche Hand im Hinblick auf das Subjekt der Gemeinnützigkeit und die Zulässigkeit eines Ergebnisausgleichs, FR 2003, 693; *Wassermeyer*, Die Fol-

gen eines handwerklichen Fehlers des Gesetzgebers, IStR 2003, 94; *Wolf*, Steuerliche Privilegien staatlicher Wirtschaftstätigkeit, DB 2003, 849; *Häck*, Die öffentliche Hand im Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerrecht, Stuttgart 2004; *Kessler/Fritz/Gastl*, Ertragsbesteuerung der öffentlichen Hand – Auswirkungen aktueller Gesetzesänderungen, BB 2004, 2325; *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; *Beiser*, Verluste zum Wohl der Allgemeinheit („bonum commune“) im Ertragsteuerrecht, DB 2005, 2598; *Damas*, Grund und Grenzen der Selbstständigkeitsfunktion bei Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, DStZ 2005, 866; *Dötsch/Pinkos*, Körperschaftsteuerrichtlinien 2004 / Körperschaftsteuer – Handbuch 2004, DB 2005, 125; *Kiontke/Liedtke/Creutzinger*, Die Körperschaftsteuerrichtlinien 2004, NWB 2005, F. 4, 4995; *Leippe*, Besteuerung der öffentlichen Hand – Ein Tagungsbericht, ZKF 2005, 78 und 102; *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; *Streck*, Liebhaberei – Spenden – Gemeinnützigkeit – öffentliches Interesse – Non-profit – GmbH, in *Gockel/Goschl/Lang* (Hrsg.), Körperschaftsteuer, Internationales Steuerrecht, Doppelbesteuerung, FS Franz Wassermeyer, München 2005, 103; *Kasper*, Steuerliche Aspekte beim Betrieb von Schwimmbädern, DStZ 2006, 321; *Schiffers*, Aktuelle Fragen zur Besteuerung der öffentlichen Hand, GmbH-StB 2006, 325; *Heidler*, Besteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und privaten gemeinnützigen Körperschaften – Eine Analyse am Beispiel der Hochschulen, Baden-Baden 2007; *Hüttemann*, Einkünfte von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Betrieben gewerblicher Art ohne Gewinnerzielungsabsicht, FR 2007, 326; *Schiffers*, Aktuelle Fragen zur Besteuerung der öffentlichen Hand – Probleme bei Betrieben gewerblicher Art und kommunalen GmbH, GmbH-StB 2007, 325; *Baldauf*, Auswirkungen des Unternehmenssteuerreformgesetzes 2008 auf kommunale Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, ZKF 2008, 123; *Fiand*, Grundlegendes zur Zinsschranke nach § 4h EStG i.V.m. § 8a KStG und ihre Auswirkungen auf die Kommunen, KStZ 2008, 181; *Hölzer/Niefner*, Das BMF-Schreiben zur Zinsschranke, FR 2008, 849; *Klingebiel*, Verluste versus Kapitalertragsteuer bei Körperschaften des öffentlichen Rechts, NWB 2008, F. 4, 5427; *Thormann*, Die Gestaltung der kommunalen Eröffnungsbilanz im Hinblick auf den doppelten Haushaltsausgleich und eventuelle spätere Vermögensveräußerungen, Der Gemeindehaushalt 2008, 10; *Bott*, Betriebe gewerblicher Art und Kapitalertragsteuer – Eine Bestandsaufnahme, DStZ 2009, 710; *Brockmann/Hörster*, JStG 2009/Steuerbürokratieabbaugesetz – Änderungen bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer, NWB 2009, 448; *Heger*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand – Ein Überblick über die Rechtsprechung des BFH, FR 2009, 301; *Heurung/Seidel*, Organschaftsbesteuerung der öffentlichen Hand, BB 2009, 1786; *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, FR 2009, 308; *Melchior*, Das Jahressteuergesetz 2009 im Überblick, DStR 2009, 4; *Müller-Gatermann*, Die Besteuerung der Kommunen – eine Bestandsaufnahme, FR 2009, 314; *von Krahn*, Die ersten Urteile des Bundesfinanzhofs zur Kapitalertragsteuer bei Betrieben gewerblicher Art – Licht und Schatten, ZKF 2009, 25 und 53; *Bracksiek*, Brennpunkte der Besteuerung der Kommunen und ihrer Einrichtungen, FR 2010, 859; *Kronawitter*, Die Unternehmereigenschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, KStZ 2010, 181; *Prechtl/Westermann*, Erweiterte Steuerverrechnungsmöglichkeiten für Kommunen durch Betriebe gewerblicher Art als „Organträger“, Der Gemeindehaushalt 2010, 162; *Schiffers*, Betriebe gewerblicher Art und Kapitalertragsteuer: Bemessungsgrundlage der Kapitalertragsteuer bei Investitionen, DStZ 2010, 378; *Sterzinger*, Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand, DStR 2010, 2217; *Bürstinghaus*, Betriebe gewerblicher Art und Kapitalertragsteuer, DStZ 2011, 345; *Strahl*, Update zur Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts im Allgemeinen und staatlicher Hochschulen im Besonderen, KÖSDI 2011, 17546; *Belcke/Westermann*, Praxisrelevante Hinweise zu Zweifelsfragen bei der Besteuerung öffentlicher Unternehmen, BB 2012, 2473; *Bott/Gastl*, Betriebe gewerblicher Art und Kapitalertragsteuer: Neue Ausrichtung nach alten Maßstäben, DStZ 2012, 570; *Eversberg*, Steuerwirksame Verrechnung von Gewinnen und Verlusten der Städte und Gemeinden durch Betriebe gewerblicher Art als Organträger,

DStZ 2012, 278; *Bott/Schiffers*, Betrieb gewerblicher Art und Kapitalertragsteuer: Fiktiver Gewinntransfer i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG, DStZ 2013, 886; *Gohlke/Rudert*, Erweiterte Steuerpflicht der öffentlichen Hand? Beistandsleistungen auf dem Prüfstand, Der Gemeindehaushalt 2013, 85; *Kronawitter*, Betriebe gewerblicher Art in ertragsteuerlichen Organschaften, ZKF 2013, 8 und 29; *Kronawitter*, Besteuerung von Gewinnausschüttungen bei Gemeinden nach Einführung der Steuerpflicht von Streubesitzdividenden, ZKF 2013, 247; *Leippe*, Beginn, Ende und Umstrukturierung von Betrieben gewerblicher Art, DStZ 2014, 607; *Schüttler/Spielmann*, Ausschüttungsfiktion und steuerliches Einlagekonto bei Regiebetrieben, DStR 2014, 1365; *Strahl*, Neue Gestaltungschancen für gemeinnützige und juristische Personen des öffentlichen Rechts, KÖSDI 2014, 18857; *Belcke/Westermann*, Die Besteuerung öffentlicher Unternehmen – Aktuelle Praxishinweise, BB 2015, 1500; *Bott*, Kapitalertragsteuer bei Leistungen eines Betriebs gewerblicher Art: Fiktiver Gewinntransfer i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG, DStZ 2015, 112; *Blumenberg/Kring*, Anmerkung zu KStR-E 2015, DB 2015, 1435; *Schiffers*, Betrieb gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit und Kapitalertragsteuer: Konsequenzen des aktualisierten BMF-Schreibens vom 9.1.2015 in der Praxis, DStZ 2015, 144; *Strahl*, Kapitalertragsteuer aufgrund wirtschaftlicher Tätigkeit der öffentlichen Hand, NWB 12/2015, 827; *Suchanek/Rüsch*, Zu den KStR-E 2015: Wesentliche unternehmenssteuerliche Aspekte, DStZ 2015, 628; *Hidien/Jürgens*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, München 2017; *Bott/Gastl*, Ausschüttungsfiktion iSd § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG und Rücklagenbildung bei Regiebetrieben, DStZ 2018, 491; *Hidien/Versin*, Körperschaftsteuerrechtliche Organschaft- Besonderheiten bei der Beteiligung öffentlicher Unternehmen, SteuStud. 2018, 676; *Bott*, Ausschüttungsfiktion iSd § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG und Rücklagenbildung bei Regiebetrieben, DStZ 2019, 220; *Strahl*, Neue Vorgaben zur Rücklagenbildung bei der öffentlichen Hand – Handlungsempfehlungen, KÖSDI 2019, 21169.

1 I. Grundinformation zu § 4

§ 4 grenzt den BgA von anderen nicht stpfl. Tätigkeiten der jPöR ab. Während der Gesetzgeber in § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 die der unbeschränkten KStPflcht unterliegenden Rechtsformen des privaten Rechts im Einzelnen auflistet, beschränkt er sich für die Umschreibung der Steuersubjektfähigkeit von jPöR in § 1 Abs. 1 Nr. 6 auf den insoweit unbestimmten Rechtsbegriff (BFH v. 11.1.1979 – V R 26/74, BStBl. II 1979, 746; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 1 [1/2018]) bzw. „Typus-Begriff“ (*Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 10; *Seer*, DStR 1992, 1751) des BgA; trotz dieser unterschiedlichen Begriffs-Würdigung kommen beide Ansätze zu demselben Erg., denn letztendlich ist stets von einer teleologischen Interpretation des stl. Anknüpfungspunktes BgA aufgrund einer Vielzahl von typischen Merkmalen, die das Gesamtbild prägen, auszugehen und eine Entsch. über die stl. Einordnung zu treffen (*Musil in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 36). Die steuerrelevanten Tatbestandsmerkmale dieses Begriffs werden erst durch die ergänzende Vorschrift des § 4 konkretisiert.

2 II. Rechtsentwicklung des § 4

KStG 1920 v. 30.3.1920 (RGL. I 1920, 393) und **KStG 1922 v. 8.4./2.5.1922** (RGL. I 1922, 351, 472): JPöR unterlagen der unbeschränkten StPflcht, waren jedoch durch persönliche und sachliche Befreiungen weitgehend von der KSt freigestellt.

KStG 1925 v. 10.8.1925 (RGL. I 1925, 208): Gemäß § 2 Nr. 3 erstmalige Besteuerung der wirtschaftlichen Aktivitäten der öffentlichen Hand, es sei denn, die Be-

triebe dienen der Ausübung öffentlicher Gewalt, gemeinnützigen, kirchlichen bzw. mildtätigen Zwecken oder es handelt sich um Versorgungsbetriebe.

KStG 1934 v. 16.10.1934 (RGBL. I 1934, 1031): Die aus Wettbewerbsgründen zur KSt herangezogene wirtschaftliche Betätigung der jPöR 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): Erstmalige Einfügung der Vorschrift des § 4 in das KStG mit Wirkung vom 1.1.1977. Die gesetzliche Regelung ersetzte ohne inhaltliche Änderung die bislang in § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG 1975 v. 18.7.1975 (BGBl. I 1975, 1933) bzw. §§ 1–5 KStDV 1968 v. 26.3.1969 (BGBl. I 1969, 270) enthaltenen Bestimmungen. Eine materielle Änderung gegenüber der früheren Rechtslage ist auch nicht insoweit eingetreten, als der Gesetzgeber hinsichtlich der §§ 1–5 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): 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 durch das JStG 2009 erfolgt. Im Rahmen des § 4 wurde die Möglichkeiten der Zusammenfassung von BgA durch Einfügung eines neuen Abs. 6 erstmals kodifiziert.

III. Bedeutung, Verfassungsmäßigkeit und Vereinbarkeit des § 4 mit Unionsrecht

1. Wirtschaftliche Bedeutung

3

Wettbewerbsneutrale Besteuerung der öffentlichen Hand: Während jPöR 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 jPöR ergeben würden (*Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 3 [8/2019]); 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; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 2 [12/2010]; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 1; *Musil in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 16). Daher werden nicht sämtliche Einkünfte, die die öffentliche Hand erzielt, der Besteuerung unterworfen, sondern nur solche, die wettbewerbsrelevant sind. Mangels eigener Rechtsfähigkeit des Besteuerungsob-

jekts BgA wird das Verhältnis zwischen Trägerkörperschaft und BgA im Wege einer Fiktion der Beziehung zwischen Kapitalgesellschaft und deren Gesellschafter angeglichen (grundlegend BFH v. 14.3.1984 – I R 223/80, BStBl. II 1984, 496).

Eigenbetrieb/Regiebetrieb: Die aus dem Kommunalrecht stammende Unterscheidung trennt die BgA nach ihrer vermögensmäßigen Verselbständigung von den übrigen Betätigungen der jPöR. Während Regiebetriebe Teil der allgemeinen Haushaltsrechnung der Trägerkörperschaft sind, zeichnen sich Eigenbetriebe durch eine vermögensmäßige Verselbständigung und ggf. eigenständige Satzung aus. Beide sind jedoch weiterhin Vermögen der Trägerkörperschaft. Bedeutung hat die Unterscheidung hinsichtlich der Entstehung der Kapitalertragsteuer und des Zeitpunkts des Verlustausgleichs (vgl. Anm. 12).

4 2. Rechtliche Bedeutung

Drittschützender Charakter: Die § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 haben drittschützenden Charakter (BFH v. 15.10.1997 – I R 10/92, BStBl. II 1998, 64; BFH v. 18.9.2007 – I R 30/06, BFHE 219, 184; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 13; *Erhard* in *Blü-mich*, § 4 Rz. 2 [1/2018]; krit. *Hidien* in *Hidien/Jürgens*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2017, § 4 Rz. 35). Die Geltendmachung der Rechtsverletzung durch den Wettbewerber, gestützt auf das Rechtsstaatsprinzip iVm. Art. 12, 19 Abs. 4 GG, hat in Form der Verpflichtungsklage (Konkurrentenklage), gerichtet auf die Besteuerung des BgA, zu erfolgen (BFH v. 5.10.2006 – VII R 24/03, BStBl. II 2007, 243, im Anschluss an EuGH v. 8.6.2006 – C-430/04, DVBl. 2006, 1104, der eine Berufung auf die vergleichbare Norm des Art. 13 MwStSystRL (vgl. Anm. 13) bejaht; BFH v. 18.9.2007 – I R 30/06, BStBl. II 2009, 126; zu den Auswirkungen auf die Besteuerung öffentlicher Einrichtungen: *Küffner*, DStR 2006, 1120; *Kronthaler*, DStR 2007, 227). Nicht geklärt ist bisher, ob sich auch die jPöR auf eine etwaige Wettbewerbsbeeinträchtigung ihres BgA berufen kann.

Verhältnis Betrieb gewerblicher Art/juristische Person des öffentlichen Rechts: Steuersubjekt iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 6 iVm. § 4 ist nicht der jeweilige BgA selbst, sondern die ihn tragende jPöR wegen jedes einzelnen BgA, sodass 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; BFH v. 4.12.1992 – I R 74/89, BStBl. II 1992, 432; BFH v. 3.2.1993 – I R 61/91, BStBl. II 1993, 459; BFH v. 17.4.2000 – I R 50/98, BStBl. II 2001, 558; BFH v. 4.9.2002 – I R 42/01, BFH/NV 2003, 511; BFH v. 9.7.2003 – I R 48/02, BStBl. II 2004, 425; BFH v. 12.1.2011 – I R 112/09, BFH/NV 2011, 1194; BFH v. 27.11.2012 – IV B 64/12, BFH/NV 2013, 514; H 4.1 „Allgemeines“ KStH 2015; krit. *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 28; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 20 [8/2019]; *Gastl*, Betriebe gewerblicher Art im Körperschaftsteuerrecht, 2002, 59 ff., 183 ff.; *Hüttemann*, DB 2007, 1603, mwN; einschränkend *Seer/Wendt*, DStR 2001, 825; *Seer*, DStR 1992, 1751 [1790]; *Hey* in *Tipke/Lang*, 23. Aufl. 2018, § 11 Rz. 29; *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 42, die der jPöR unter Hinweis auf § 1 Abs. 1 Nr. 6 nur eine partielle subjektive KSt-Pflicht zuerkennen; aA *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 5: Ermittlung eines einheitlichen Einkommens; aA *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. *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 3 (12/2010); *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 22 (8/2019).

Für die jPöR besteht jedoch unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit, mehrere BgA zu einem einheitlichen (neuen) BgA zusammenzufassen (vgl. § 4 Abs. 6). Dies basiert auf ihrer grundsätzlichen Befugnis, im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften die organisatorischen Maßnahmen hinsichtlich ihrer BgA zu treffen zu können, wie sie es für zweckmäßig hält, es sei denn, die Zusammenfassung, dh. die organisatorische Vereinigung in einem Betrieb, erfolgt ausschließlich oder überwiegend zum Zwecke der Steuervermeidung (BFH v. 14.7.2004 – I R 9/03, BFH/NV 2004, 1689).

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 jPöR 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 4.1 Abs. 7 KStR 2015; BFH v. 2.2.1994 – I R 78/92, BStBl. II 1994, 479; *Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 2; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 24 [3/2018]; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 63). Ein BgA ist jedoch dann selbst Subjekt der KSt, wenn er eine eigenständige jPöR iSd. § 4 Abs. 2 (vgl. hierzu Anm. 40) ist (*Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 26 [8/2019]).

Eigengesellschaft: Der nicht gesetzlich definierte Begriff der Eigengesellschaft bezeichnet in der Besteuerungspraxis eine das gesamte Nennkapital umfassende Beteiligung der jPöR an der privatwirtschaftlich tätigen KapGes. (AG, GmbH, SE). Häufig wird zur Abgrenzung eine Gesellschaft mit nicht vollständiger Anteilseignerschaft einer jPöR als *Beteiligungsgesellschaft* bezeichnet.

3. Verfassungsmäßigkeit der Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art 5

Die StPflcht des BgA verstößt nicht gegen das GG (BFH v. 27.6.1990 – I R 166/85, BFH/NV 1991, 628; krit. *Wolf*, DB 2003, 849). Die Selbstbesteuerung der öffentlichen Hand führt zwar allenfalls zur Umverteilung des Steueraufkommens. Sie kann jedoch auch nach Auffassung des BVerfG (BVerfG v. 6.4.1973 – 1 BvR 103/71, HFR 1973, 306) erforderlich sein, um im Fall der Konkurrenz mit der privaten Hand eine gleichmäßige Besteuerung zu gewährleisten (zur verfassungsrechtlichen Kritik vgl. *Hidien in Hidien/Jürgens*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2017, § 4 Rz. 1381 ff.).

Wettbewerbsrelevanz: Die Besteuerung zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen betrifft nur die im Rahmen von BgA unterhaltenen Tätigkeiten. Die Vermögensverwaltung, auch im Rahmen von Beteiligungen an gewerblich geprägten vermögensverwaltenden PersGes., sieht der BFH (BFH v. 29.11.2017 – I R 83/15, BStBl. II 2018, 495) als nicht wettbewerbsrelevant und damit nicht steuerungsbedürftig an (aA *Storg*, DStZ 2011, 784).

4. Vereinbarkeit des § 4 mit Unionsrecht 6

Kein unionsrechtliches Besteuerungsgebot: Das europäische Primärrecht enthält weder ein Besteuerungsgebot noch ein Besteuerungsverbot. Bezogen auf die direkten Steuern ist dies Ausfluss der weitgehenden Steuersouveränität der Mitgliedstaaten (vgl. *Hidien in Hidien/Jürgens*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2017, § 2 Rz. 401). Für den Bereich der indirekten Steuern führt die im Primär-

recht angelegte Verwirklichung des Binnenmarkts (Art. 110 ff. AEUV) zu einer Besteuerungserfordernis, um die notwendige Wettbewerbsneutralität zu erreichen. Im besonderen Maße ausgeprägt ist dies im Mehrwertsteuerrecht (Art. 13 MwStSystRL). Zur Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand vgl. Anm. 14. § 4 KStG ist daher im Grundsatz unionsrechtlich unbedenklich.

Beihilfeproblematik: Die durch das JStG 2009 eingefügte Regelung des Abs. 6 wird jedoch in Teilen als unionsrechtlich unzulässige Beihilfe iSd. Art. 107 AEUV angesehen, soweit sie die Saldierung von Dauerverlusten mit Gewinnmöglichkeiten zulässt (vgl. *Heger*, FR 2009, 301). Dabei wird insbes. vorgebracht, dass die in § 4 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 StRechts widerspreche. Unterschiedliche Ansichten werden in diesem Kontext zu dem Aspekt vertreten, ob es sich im Falle der Bejahung einer Beihilfe um eine „neue“ (so wohl *Heger*, FR 2009, 301) oder „alte“ Beihilfe handelt (so *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 264; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 141.3 [8/2019]; *Weitemeyer*, FR 2009, 1; *Müller-Gatermann*, FR 2009, 314; *Paetsch* in *Rödler/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 122; wohl auch *Hüttemann*, DB 2007, 2508; *Hüttemann*, FR 2009, 308; FG Köln v. 9.3.2010 – 13 K 3181/05, EFG 2010, 1345, rkr.). Die Tatsache, dass die bisherige Verwaltungspraxis nicht geändert, sondern durch den Gesetzgeber bestätigt wird, insbes. bezüglich der Ergebnisverrechnung im Rahmen des stl. Querverbunds, spricht – bei Annahme einer Europarechtswidrigkeit – für das Vorliegen einer „Bestands- = Altbeihilfe“, die kein Durchführungsverbot auslöst (so auch *Hüttemann*, DB 2009, 2629; *Leippe*, DStZ 2010, 106; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 141.3 [8/2019]; *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 264; zweifelnd *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 101 [1/2018]).

Mit Beschl. v. 13.3.2019 (BFH v. 13.3.2019 – I R 18/19, BFH/NV 2019, 1440) hat der BFH die für die Ergebnissaldierung notwendige Vorfrage, ob der nach § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 vorgesehene Ausschluss von Dauerverlusten aus einem Bäderbetrieb von den Rechtsfolgen einer vGA bei einer KapGes. eine unzulässige Neubeihilfe darstellt, dem EuGH zur Prüfung vorgelegt. In dem Vorlagebeschl. hat der BFH die unzulässige Beihilfe bejaht, weil vor dem 1.1.1958 weder eine gesetzliche Regelung noch Rspr. oder Verwaltungsanweisungen zur Saldierung von Bäderverlusten mit anderen Gewinnmöglichkeiten bei einer KapGes. vorgelegen haben. Die erstmals durch das JStG 2009 kodifizierte Saldierungsmöglichkeit begünstige bestimmte Dauerverluste der öffentlichen Hand, indem die körperschaftsteuerlichen Folgen des Ansatzes einer vGA bei aus Gesellschafterinteresse unterhaltenen Dauerverlusttätigkeiten als Referenzsystem beim Vorliegen bestimmter politischer Gründe suspendiert werden. Diese Begünstigung gegenüber anderen KStpfl. mit Dauerverlusten stelle eine neue Beihilfe dar, die mangels vorheriger Genehmigung durch die EU-Kommission der Anwendungssperre des Art. 108 Abs. 1 AEUV unterliege. Mit Beschl. v. 29.1.2020 (I R 4/20) hat der BFH das dem Vorlagebeschl. zugrunde liegende Revisionsverfahren eingestellt, nachdem die Klägerin die Revision zurückgenommen und das beklagte FA dem zugestimmt hat. Das Recht der EU-Kommission, von sich aus die Vereinbarkeit der Steuerbegünstigung mit dem Binnenmarkt zu prüfen, bleibt davon unberührt (vgl. BFH-Pressemitteilung 8/20 v. 6.2.2020).

Stellungnahme: Der Auffassung des BFH ist uE nicht uneingeschränkt zu folgen. Zunächst berücksichtigt der BFH im Rahmen seiner rechtl. Prüfung nicht die Tatsache, dass die Rechtsfolgen einer vGA nicht das stl. Grundsystem darstellen, son-

dern vielmehr sämtliche Tätigkeiten einer KapGes. als betrieblich veranlasst gelten und damit die Verluste im Rahmen der Einkommensermittlung grds. zu berücksichtigen sind. Hiervon sieht § 8 Abs. 3 Satz 2 als Ausnahme im Fall gesellschaftsrechtl. veranlasster Verluste die Einkommenskorrektur durch vGA vor. Als Rückausnahme wiederum ermöglicht § 8 Abs. 7 KStG die Verlustberücksichtigung unter bestimmten Voraussetzungen und stellt damit im Erg. die Grundsystematik des KStG wieder her. Die Berücksichtigung der Ausnahmeregelung als Grundfall hat bereits im Rahmen des EuGH-Urt. zu § 8c Abs. 1a (EuGH v. 28.6.2018 – C-203/16 P – Heitkamp Bauholding, DB 2018, 1639) zur Nichtigkeit des Beschl. der EU-Kommission v. 26.1.2011 (ABl. EU 2011 Nr. L 235, 26) geführt, wonach die Sanierungsklausel eine unzulässige Beihilfe sei. Auch in diesem Beschl. war die Kommission davon ausgegangen, dass der Verlustuntergang nach § 8c das Referenzsystem sei, von dem die Sanierungsklausel selektive Ausnahmen gewährt. Nach Auffassung des EuGH stellt § 8c Abs. 1a das Grundsystem jedoch wieder her, sodass eine Beihilfe mangels selektiver Ausnahme gar nicht vorliegt. Übertragen auf den Fall des § 8 Abs. 7 gilt uE Entsprechendes. Zudem kann die Ausnahme von der Berücksichtigung einer vGA für bestimmte Verluste der Daseinsvorsorge uE den Wettbewerb zwischen den Mitgliedstaaten nicht tatsächlich beeinflussen. Nach Auffassung des BFH wird sowohl der potenzielle Wettbewerber um den Betrieb einer Schwimmhalle durch den Ausschluss der Rechtsfolgen einer vGA behindert, als auch der Versorgungsbereich durch die Zulässigkeit der Verlustsaldierung gestärkt. Demzufolge sei es unerheblich, ob der Betrieb einer Schwimmhalle eine rein lokale Wirtschaftstätigkeit ohne Gefährdung des Binnenwettbewerbs darstelle (BFH v. 13.3.2019 – I R 18/19, BFH/NV 2019, 1440, Rz. 59).

- ▶ *Wettbewerb hinsichtlich des Bäderbetriebs:* Die Unterhaltung eines dauerdefizitären Schwimmbades im Inland durch einen europäischen Wettbewerber löst nicht die Rechtsfolgen einer vGA aus, da es insoweit an der gesellschaftsrechtl. Veranlassung fehlt. Als Folge sind die Verluste mit den Versorgungsgewinnen vollumfänglich verrechenbar. Für von inländ. jPöR bzw. von deren Eigengesellschaften betriebene Schwimmbäder hingegen stellt sich die Frage der gesellschaftsrechtl. Veranlassung gerade wegen der den jPöR zuzuordnenden „Aufgabe“ der Daseinsvorsorge. Daher lässt sich mit guten Gründen vertreten, dass § 8 Abs. 7 eine Wettbewerbsbeeinträchtigung gerade beseitigt. Darüber hinaus ist zu berücksichtigen, dass der potenzielle Wettbewerb nicht nur rein theoretisch vorliegen muss. Unseres Erachtens ist es fraglich, ob ein potenzieller Wettbewerber ein dauerdefizitäres Schwimmbad tatsächlich unter gleichen Bedingungen, also ohne Kostendeckungsanspruch, unterhalten würde.
- ▶ *Wettbewerb hinsichtlich des Versorgungsbetriebs:* Ob die Saldierung von Versorgungsgewinnen mit Bäderverlusten den Wettbewerb beeinträchtigt, ist ebenfalls nicht eindeutig zu beantworten. Ein europäischer Wettbewerber mit inländischem Versorgungsbetrieb unterliegt einer gewinnabhängigen Steuerbelastung. Fällt der Gewinn durch die Saldierung mit Bäderverlusten geringer aus, reduziert dies die Steuerbelastung. Für diese Entlastung ist die Ursache der Verluste jedoch unerheblich, da uE beim Wettbewerber eine vGA aus inländ. Bäderverlusten zu verneinen ist. Unterhält er keinen Bäderbetrieb, ist die Steuerbelastung der Gewinne insoweit höher, was aber lediglich an den mangels Ergebnissaldierung höheren Gewinnen liegt.
- ▶ *JStG 2009 schreibt nicht nur den Status-quo fest:* Andererseits ist dem BFH jedoch zuzustimmen, dass der Wortlaut der Gesetzesregelung des § 8 Abs. 7

(Ausschluss der Rechtsfolgen einer vGA auch für Jahre vor 2009) und des § 8 Abs. 9 (Spartenrechnung ab 2009) im Klagefall dazu führt, dass Verluste aus einem Bäderbetrieb mit Gewinnen aus Versorgungstätigkeiten verrechnet werden konnten, was über den bisherigen Status-quo der Saldierung nur im Fall der technisch-wirtschaftlichen Verflechtung hinausgeht. Zudem fehlt es an der für die Qualifikation als „Altbeihilfe“ maßgeblichen Rspr. des BFH vor dem Inkrafttreten des EG-Vertrags am 1.1.1958, da das Merkmal der technisch-wirtschaftlichen Verflechtung erst durch die Entsch. des GrS v. 16.1.1967 (BFH v. 16.1.1967 – GrS 4/66, BStBl. III 1967, 240) geprägt wurde (vgl. *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 117–119 [12/2010]).

IV. Geltungsbereich des § 4

7 1. Sachlicher Geltungsbereich

§ 4 regelt den Umfang der nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG angeordneten unbeschränkten StPflcht von jPöR durch positive Tatbestandsmerkmale (Abs. 1 und 4), klarstellende Erwähnungen (Abs. 2 und 3) und Negativabgrenzungen (Abs. 5). Auch wenn der Gesetzgeber zunächst eine Mantelfunktion beabsichtigt haben sollte, grenzt die Vorschrift letztlich nur die wirtschaftlichen Tätigkeiten von den anderen, nicht stbaren Tätigkeiten ab (vgl. *Hidien* in *Hidien/Jürgens*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2017, § 4 Rz. 10, 16). Der durch das JStG 2009 eingefügte Abs. 6 regelt hingegen, wann von dem Grundsatz der Einzelbesteuerung der jPöR mit jedem ihrer BgA abgewichen werden kann.

8 2. Persönlicher Geltungsbereich

Juristische Personen des öffentlichen Rechts unterliegen lediglich mit den von ihnen unterhaltenen BgA mit der Aufnahme der wirtschaftlichen Tätigkeit der unbeschränkten KStPflcht iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 6 iVm. § 4 (R 1.1 Abs. 4 Satz 6 KStR 2015). Hingegen besitzen sie im Rahmen ihrer hoheitlichen Betätigung und der Vermögensverwaltung keine kstl. Subjektsfähigkeit, wobei die hoheitliche Betätigung der öffentlichen Hand bereits von vornherein im Rahmen der StPflcht ausgenommen bleibt.

Die Bestimmungen in §§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 erlangen lediglich für jPöR mit Sitz oder Geschäftsleitung im Inland Bedeutung (R 1.1 Abs. 3 Satz 1 KStR 2015; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 18 [8/2019]; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 4), außerhalb des BgA trifft die inländ. jPöR die beschränkte StPflcht gem. § 2 Nr. 2, wobei nur solche Einkünfte erfasst werden, die dem StAbzug unterliegen (*Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 52). Betriebe gewerblicher Art von ausländ. jPöR fallen ausschließlich unter § 2 Nr. 1 (R 1.1 Abs. 3 Satz 2 KStR 2015; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 7; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 11 [1/2018]), mit der Folge, dass die ausländ. jPöR beschränkt kstpfl. ist, sofern sie inländ. Einkünfte aus § 49 EStG erzielt (R 2 Abs. 1 Satz 1 KStR 2015; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 23 [1/2018]; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 9 [12/2010]).

V. Verhältnis des § 4 zu anderen Vorschriften

1. Verhältnis zu anderen Vorschriften des KStG

9

Verhältnis zu § 2 Nr. 2: Neben einer unbeschränkten StPflcht nach §§ 1 Abs. 1 Nr. 6, 4 sieht der Gesetzgeber für jPöR 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 (*Krämer in DPM*, § 4 Rz. 6 [12/2010]; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 4). Entgelte, die die öffentliche Hand aus Geschäften der Wertpapierleihe im weiteren Sinne als Substitut für eine Gewinnausschüttung erhält, unterliegen ebenfalls der beschränkten KStPflcht (*Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 10 [8/2019]). Zu den Auswirkungen des Halbeinkünfteverfahrens und der Erfassung von Kapitalerträgen bei der Trägerkörperschaft im Rahmen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG vgl. Anm. 10–12.

Verhältnis zu § 5 Abs. 1: Betriebe gewerblicher Art können grds. gemeinnützig errichtet werden, sodass die nach §§ 1 Abs. 1 Nr. 6, 4 unbeschränkt stpfl. jPöR auch eine StBefreiung nach § 5 Abs. 1, insbes. Nr. 2 und 9, in Anspruch nehmen kann, wenn sie mit dem BgA die tatbestandlichen Voraussetzungen einer Befreiungsnorm erfüllt (BFH v. 31.10.1984 – I R 21/81, BStBl. II 1985, 162; BFH v. 9.2.2011 – I R 47/09, BStBl. II 2012, 601; BFH v. 12.7.2012 – I R 106/10, BStBl. II 2012, 837; BFH v. 27.11.2013 – I R 17/12, BFH/NV 2014, 984; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 13 [1/2018]; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 81). Dies entspricht auch der Auffassung der FinVerw. (vgl. OFD Düss. v. 29.4.2005, DB 2005, 1030; OFD Frankfurt v. 19.4.2005, DStZ 2005, 495). Grundlegende Darlegungen zum gemeinnützigem BgA finden sich bei *Strahl*, NWB 2008, F. 4, 5293, und *Eversberg/Baldauf*, DStZ 2011, 597).

Körperschaften des öffentlichen Rechts können mit ihren BgA nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 von der KSt befreit sein, insbes. 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. *Hey*, StuW 2000, 467). Die StBefreiung kommt nicht in Betracht, soweit 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 (*Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 81). Selbst für solche stbegünstigten 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; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 13 [12/2012]); *Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 5), dh., der Ausgleich eines Gewinn-BgA mit einem Verlust-BgA derselben jPöR – 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; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 13 [12/2012]). Werden aber in einem einheitlichen BgA, der nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 von der KSt befreit ist, mehrere stpfl. Aktivitäten betrieben, handelt es sich bei Letzteren nicht um einen „BgA im BgA“, sondern um stpfl. wirtschaftliche Geschäftsbetriebe des ansonsten stbefreiten BgA, die gem. § 64 Abs. 2 AO als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt werden (*Krämer in DPM*, § 4 Rz. 13 [12/2012]; *Eversberg/Baldauf*, DStZ 2011, 597).

Verhältnis zu § 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 in der Literatur (*Seer*, DStR 1992, 1790; *Wenk/Stein*, FR 1999, 573, *Hüttemann*, DStR 2006, 1603) wurde zuvor 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).

- ▶ *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 Satz 2.
- ▶ *Abs. 8:* Die aufgrund des JStG 2009 neu gebildete Vorschrift sieht als Grundregel bei einem zusammen gefassten BgA den Ausgleich der bis zur Zusammenfassung entstandenen Verlustvorträge vor. Durch eine entsprechende Anwendung von § 10d EStG soll sichergestellt werden, dass die Verlustverrechnung nur im erlaubten Umfang stattfindet, was eine Einschränkung des grds. 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.
- ▶ *Abs. 9:* Diese neu durch das JStG 2009 eingefügte Regelung erlaubt bei KapGes. eine Verlustverrechnung nur für die Sparten, deren Tätigkeiten auch bei BgA zusammengefasst werden dürfen.

Verhältnis zu § 8a Abs. 1 (§ 4h EStG): § 4h EStG führt eine generelle Zinsschranke ein, die nach § 8a grds. 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 Nr. 1b 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 im Sinne der Zinsschranke (BMF v. 4.7.2008 – IV C 7 - S 2742 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Rz. 91). Werden Beteiligungen innerhalb eines BgA gehalten, kann somit ein Konzern im Sinne der Zinsschranke vorliegen (*Fiand*, KStZ 2008, 181 [185]; aA *Hölzer/Nießner*, FR 2008, 849, die ausführen, dass zwar Eigen- und Beteiligungsgesellschaften von KdöR Teil eines Konzerns sein können, eine KdöR mit ihren BgA und ihren Beteiligungen an anderen Unternehmen aber generell keinen Konzern im Sinne der Zinsschranke bilden kann).

Unklar ist auch das Bestehen eines Konzerns im Sinne der Zinsschranke, soweit Beteiligungen BV eines durch Betriebsaufspaltung entstandenen BgA sind (BMF v. 4.7.2008 – IV C 7 - S 2742 - a/07/10001, BStBl. I 2008, 718, Rz. 63, wonach gerade kein Konzern im Sinne der Zinsschranke vorliegt, wenn sich die Gewerblichkeit eines Besitzunternehmens nur aufgrund einer personellen und sachlichen Verflechtung mit dem Betriebsunternehmen (Betriebsaufspaltung) ergibt).

Verhältnis zu § 9 Abs. 1 Satz 2: Der in dieser Norm vorgesehene Spendenabzug kommt auch für Zuwendungen des BgA an die Trägerkörperschaft oder den Gewährträger in Betracht, sofern es sich nicht um vGA handelt.

Verhältnis zu § 15 Abs. 1 Nr. 4 und 5: Hiernach wird die Möglichkeit der Verlustverrechnung in der Weise auf die Organschaft übertragen, dass die Neuregelungen der §§ 8 Abs. 7 und Abs. 9 nicht auf der Ebene der OG, sondern erst auf der Ebene des OT anzuwenden sind (vgl. *Hidien/Versin*, *SteuStud.* 2018, 676).

Verhältnis zu § 24: Der Freibetrag des § 24 gilt für (jeden) BgA (*Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 7a, 24; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 13 [12/2012]; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 24 [8/2019]). Zur Geltung des § 24 bei jPöR mit ihren BgA vgl. R 24 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 KStR 2015.

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

a) Leistungen und Gewinne von Betrieben gewerblicher Art als Einkünfte aus Kapitalvermögen 10

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

Zu Kapitaleinkünften der Trägerkörperschaft werden qualifiziert (vgl. BMF v. 28.1.2019 – IV C 2 - S 2706 - a/15/10001, BStBl. I 2019, 97) nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG Leistungen eines nicht von der KSt befreiten BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit und nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG:

- der durch BV-Vergleich ermittelte Gewinn eines nicht von der KSt befreiten BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit (soweit der Gewinn nicht den Rücklagen zugeführt wird),
- der nicht den Rücklagen zugeführte Gewinn eines nicht bilanzierenden, nicht von der KSt befreiten BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit, der die in § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG genannte Umsatz- oder Gewinngrenze überschreitet,
- verdeckte Gewinnausschüttungen,
- die Auflösung von Rücklagen des BgA zu Zwecken außerhalb des BgA,
- die Gewinne iSd. § 22 Abs. 4 UmwStG und
- die Gewinne aus Werbesendungen durch inländische öffentlich-rechtl. Rundfunkanstalten.

b) Leistungen von Betrieben gewerblicher Art mit eigener Rechtspersönlichkeit nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG 11

Leistungen eines BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit (zB Anstalten des öffentlichen Rechts und Zweckverbände), 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 iHv. 15 %. Bei BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit findet mithin ein tatsächlicher Leistungstransfer statt.

12 c) **Gewinne und verdeckte Gewinnausschüttungen von Betrieben gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG**

Nicht den Rücklagen zugeführte 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 jPöR. Diese unterliegen gem. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c iVm. § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG einer endgültigen KapErtrSt iHv. 15 %.

Ausschüttungsfiktion: Im Gegensatz zu BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit unterliegen die Gewinne aus der wirtschaftlichen Betätigung des BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit bei Vorliegen eines Regiebetriebs einer gesetzlichen Ausschüttungsfiktion; sie gelten als unmittelbar an die Trägerkörperschaft ausgeschüttet (BFH v. 11.7.2007 – I R 105/05, BStBl. II 2007, 841; BFH v. 23.1.2008 – I R 18/07, DStR 2008, 1040; BFH v. 11.9.2013 – I R 77/11, BStBl. II 2015, 161; BFH v. 30.1.2018 – VIII R 42/15, BStBl. II 2019, 96; BFH v. 30.1.2018 – VIII R 15/16, BStBl. II 2019, 101). 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 – 15 K 457/05 F, EFG 2007, 212, rkr.). Der verwendungsfähige Gewinn iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 10b 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, BStBl. II 2008, 573; BMF v. 28.1.2019 – IV C 2 - S 2706 - a/15/10001, BStBl. I 2019, 97, Rz. 25 ff. mit Einzelheiten zur Gewinnermittlung iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG). Die Ausschüttungsfunktion gilt nicht bei Vorliegen eines BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit in Form eines Eigenbetriebs bzw. eigenbetriebsähnlichen Einrichtung, da es sich hierbei aufgrund landesgesetzlicher Regelungen um organisatorisch und haushaltsmäßig verselbständigte Einrichtungen handelt (sog. finanzwirtschaftliches Sondervermögen der Trägerkörperschaft, BFH v. 16.11.2011 – I R 108/09, BStBl. II 2013, 328). Hierbei bedarf es analog zu den BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit eines einschlägigen Gewinnverwendungsbeschlusses.

Rücklagenbildung: Eine den Gewinn iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG mindernde Zuführung zu den Rücklagen ist bei Regiebetrieben anzuerkennen, wenn das „Stehenlassen“ der handelsrechtl. Gewinne als Eigenkapital anhand objektiver Umstände nachvollzogen und überprüft werden kann (BFH v. 30.1.2018 – VIII R 42/15, BStBl. II 2019, 96; BFH v. 30.1.2018 – VIII R 15/16, BStBl. II 2019, 101; BMF v. 28.1.2019 – IV C 2 - S 2706 - a/15/10001, BStBl. I 2019, 97; vgl. *Bott/Gastl*, DStZ 2018, 491). Die Auflösung zulässigerweise gebildeter Rücklagen für Zwecke außerhalb des BgA führen ebenfalls zu Einkünften aus Kapitalvermögen.

Einlagenrückgewähr: 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 0,00 € auszugehen (BMF v. 4.6.2003 – IV A 2 - S 2836 - 2/03, BStBl. I 2003, 366, Rz. 5; offen gelassen in BFH v. 9.4.2008 – I R 68-70/06, GmbHR 2008, 1111). 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. 21.8.2007 – I R 78/06, BStBl. II 2008, 317; BFH v. 9.4.2008 – I R 68-70/06, GmbHR 2008, 1111). Zur Vermeidung unbilliger Härten sind nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 28.1.2019 – IV C 2 - S 2706 - a/15/10001, BStBl. I 2019, 97, Rz. 43 ff.) alle im Zeitpunkt des Systemwechsels zum Halbeinkünfteverfahren vorhandenen Eigenkapitalanteile, die das Nennkapital des BgA übersteigen, dem stl. Einlagekonto als Anfangsbestand zuzurechnen, weil diese Teile des Eigenkapitals nur aus noch vorhandenen früheren Einlagen oder den in der Vergangenheit dem besonderen KStSatz unterliegenden Gewinnen stammen können.

Bescheinigungspflicht: Ob die Einlagenrückgewähr durch BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit der Bescheinigungspflicht nach § 27 Abs. 6 und damit ab 2006 der Verwendungsfestschreibung nach § 27 Abs. 5 unterliegt, ist höchststrich-terlich bisher nicht geklärt (krit. *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 459.9.3 [8/2019]; *Bott*, DStZ 2015, 112; *Bott/Schiffers*, DStZ 2013, 886; *Krämer* in *DPM*, § 27 Rz. 100c [2/2019]). Die FinVerw. geht für alle Fälle nach dem 31.12.2013 von einer Bescheinigungspflicht aus (*Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 459.9.1 [8/2019]).

Die Beteiligung von jPöR an Mitunternehmenschaften (vgl. Anm. 29) wird als BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit behandelt und insoweit Buchst. b zugeordnet (BFH v. 26.6.2019 – VIII R 43/15, BFH/NV 2019, 1414, Rz. 20; BMF v. 28.1.2019 – IV C 2 - S 2706 - a/15/10001, BStBl. I 2019, 97, Rz. 30; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 293b [2/2019]; aA *Storg*, DStZ 2011, 784; Zuordnung zu Buchst. a).

3. Verhältnis zu Vorschriften des UStG

13

Verhältnis zu Art. 13 MwSt-Systemrichtlinie (MwStSystRL) (ABL. EU 2006 Nr. L 347, 1): 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 zum 1.1.2007 in Kraft getretenen Bestimmungen der MwStSystRL (*Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 4 [8/2019]; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 9). Danach erfährt der Unternehmerbegriff iSd. Art. 9 MwStSystRL dahingehend eine Einschränkung, dass öffentliche Einrichtungen (Staaten, Länder, Gemeinden und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts) im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt kein Unternehmer sein können, selbst wenn sie mit diesen Tätigkeiten oder Umsätzen Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erheben. Demgegenüber enthält Art. 13 Abs. 1 UA 2 MwStSystRL 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-Steuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (vgl. auch BFH v. 11.6.1997 – XI R 33/94, BStBl. II 1997, 420; BFH v. 27.2.2003 – V R 78/01, BStBl. II 2004, 431; BFH v. 10.11.2011 – V R 41/10, BFH/NV 2012, 670; BFH v. 1.12.2011 – V R 1/11, BFH/NV 2012, 534). Eine weitere Regelung zur Begr. einer StPflicht im Bereich der öffentlichen Aufgabenerledigung ergibt sich aus Art. 13 Abs. 1 UA 3 MwStSystRL für spezielle im Anhang I zu dieser Richtlinie aufgeführte Tätigkeiten (zB Telekommunikation, Güter- und Personenbeförderung) bei einem nicht unbedeutenden Umfang. Eine unternehmerische Tätigkeit der jPöR besteht daher grds. nur im Rahmen ihres BgA, es sei denn, eine Behandlung als Nichtunternehmer würde zu erheblichen Wettbewerbsverzerrungen nicht nur zulasten ihrer privaten Wettbewerber führen, sondern auch dann,

wenn derartige Verzerrungen zu ihren eigenen Lasten die Folge wären (EuGH v. 4.6.2009 – C-102/08, Slg 2009, I-4629). Ergänzend können die Mitgliedsstaaten gemäß Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL Tätigkeiten der Einrichtungen des öffentlichen Rechts als solche behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen (EuGH v. 4.6.2009 – C-102/08, DStR 2009, 1196; BFH v. 20.8.2009 – V R 70/05, DB 2009, 2471).

Grundsätzlich ist hinsichtlich des Begriffs „Ausübung öffentlicher Gewalt“ nach der MwStSystRL auf die erforderliche öffentlich-rechtl. Handlungsform und damit auf die Ausübungsmodalität der Tätigkeit abzustellen, sodass bei Fehlen entsprechender öffentlich-rechtl. Sonderregelungen eine StPflicht der öffentlichen Hand gem. Art. 9 MwStSystRL und keine Ausnahmeregelung nach Art. 13 MwStSystRL anzunehmen ist (EuGH v. 16.9.2009 – C-288/07, Slg 2008, I-7203-7244; BFH v. 15.4.2010 – V R 10/09, BFH/NV 2010, 1574; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 77.2 [8/2019]). Der Begriff „führen würde“ umfasst nicht nur den gegenwärtigen, sondern auch den potenziellen Wettbewerb (*Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 108 [4/2017]), 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 potenziellen Wettbewerbsverzerrungen mehr als unbedeutend (vgl. Art. 13 Abs. 1 Satz 3 MwStSystRL) sein müssen (EuGH v. 16.9.2008 – C-288/07, DB 2008, 24079). Erhebliche oder außergewöhnliche Wettbewerbsverzerrungen sind nicht erforderlich (BFH v. 1.12.2011 – V R 1/11, BFH/NV 2012, 534). Private Unternehmer, die zu Einrichtungen der öffentlichen Hand in Wettbewerb stehen, können sich auf der Grundlage des Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL auf die Wettbewerbsgleichheit berufen (EuGH v. 8.6.2006 – C 430/04, Slg 2006, I-4999-5014; BFH v. 5.10.2006 – VII R 24/03, BStBl. II 2007; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 77.5 [8/2019]); zur Konkurrentenklage wegen Wettbewerbsrelevanz im UStRecht vgl. *Kolhepp*, DStR 2011, 145.

Verhältnis zu § 2 Abs. 3 UStG: Das UStG sah eine ähnliche Regelung wie die §§ 1 Abs. 1 Nr. 6, 4 vor, indem es in § 2 Abs. 3 UStG für die Unternehmereigenschaft der jPöR auf die vorgenannten Vorschriften des KStG verweist. Damit knüpfte diese Norm nicht – wie Art. 13 MwStSystRL – an die Handlungsform, sondern an Gegenstand und Zielsetzung der Tätigkeit an (*Seer/Wendt*, DStR 2001, 825; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 77.2 [8/2019]; zu den weiteren Unterschieden zwischen den EU-rechtl. Vorgaben und den kstl. Kriterien vgl. *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 108 [4/2017]). In diesem Zusammenhang wurde diskutiert, ob § 2 Abs. 3 UStG den Art. 13 MwStSystRL richtig umsetzt bzw. einer richtlinienkonformen Auslegung zugänglich ist 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 und zum Meinungsstand allg.: *Hüttemann*, FR 2009, 308; *Hüttemann*, Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, 167; *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 67; *Ismer/Keyser*, UR 2011, 81; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 1). Grundlegend und überzeugend weist *Sterzinger* (DStR 2010, 2217) die Abweichung der unionsrechtl. Vorschrift von der nationalen Regelung nach und spricht sich für eine Änderung des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG aus. Im Erg. führen die Vorgaben des Art. 13 MwStSystRL und die nationalen Regelungen in § 2 Abs. 3 UStG iVm. §§ 1 Abs. 1 Nr. 6, 4 in der Praxis weitgehend zu übereinstimmenden Ergebnissen und damit auch zu einer richtlinienkonformen Umsetzung (Beispiele für richtlinienkonforme Auslegung der nationalen Vorgaben finden sich bei *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 77.4 [8/2019]).

Im Gegensatz zum KStRecht unterliegen jedoch ustl. auch die Umsätze aus dem Bereich der LuF der StPflcht (so ausdrücklich § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG). Darüber hinaus umfasst das ustl. Unternehmen der jPöR die Gesamtheit aller BgA (BFH v. 1.11.1979 – V R 26/74, BStBl. II 1979, 746; BFH 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 ustpfl. 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).

- ▶ *Unionsrechtskonforme Auslegung des § 2 Abs. 3 UStG*: Aufgrund neuerer Rspr. des BFH (BFH v. 17.3.2010 – XI R 17/08, BStBl. II 2010, 828; BFH v. 2.9.2010 – V R 23/09, BFH/NV 2010, 458; BFH v. 2.3.2011 – XI R 65/07, BStBl. II 2011, 831) ist eine zunehmende Abtrennung der bisher gleichlautenden Annahmen für die Besteuerung der öffentlichen Hand aus umsatz- und ertragstl. Sicht zu konstatieren (vgl. *Seer/Klemke*, BB 2010, 2015): So werden sowohl die Vermögensverwaltung (BFH v. 15.4.2010 – V R 10/09, BStBl. II 2010, 863) als auch Beistandsleistungen (BFH v. 10.11.2011 – V R 41/10, BStBl. II 2011, 869) als umsatzsteuerbar angesehen. Darüber hinaus sollen in Richtlinien konformer Auslegung (BFH v. 2.9.2010 – V R 23/09, BFH/NV 2010, 458; BFH v. 14.3.2012 – XI R 8/10, BFH/NV 2012, 1667; BFH v. 13.2.2014 – V R 5/13, BStBl. II 2014, 846) auch hoheitliche Tätigkeiten ustl. relevant sein können, wenn sie sich in einem potenziellen Wettbewerbsverhältnis vollziehen, dh., das Wettbewerbskriterium wird ustl. deutlich weiter ausgelegt als bisher (BFH v. 1.12.2011 – V R 1/11, BStBl. II 2011, 834). Die auf der zuvor skizzierten Rspr. basierende Entwicklung, bei der Besteuerung der öffentlichen Hand zwischen Umsatz- und Ertragsteuerrecht zu differenzieren, hat nicht nur zu einer großen Verunsicherung bei den jPöR und der FinVerw. hinsichtlich der bei der Umsatzbesteuerung anzuwendenden Grundsätze geführt (s. Beschluss der Innenministerkonferenz v. 1.6.2012, ZKF 2012, 209), sondern widerspricht auch eindeutig den Bemühungen zur Vereinfachung des Steuerrechts und der Intention der einheitlichen Handhabung gleicher stl. Sachverhalte. Angesichts der zunehmenden Wettbewerbsrelevanz von Einrichtungen der öffentlichen Hand ist es allerdings auch nicht überraschend, dass Forderungen auf Ausweitung über den USt-Bereich hinaus in die Ertragsbesteuerung erhoben werden. Dennoch ist die im Wesentlichen durch EU-Recht geprägte ustl. Rspr. nicht ohne Weiteres auf das Ertragsteuerrecht zu übertragen (so auch *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 1).

Neuregelung durch § 2b UStG: Mit dem StÄndG 2015 v. 2.11.2015 (BGBl. I 2015, 1834; BStBl. I 2015, 846) ist ein neuer § 2b UStG eingefügt worden, der als Reaktion auf die neuere BFH-Rspr. (vgl. Anm. 12) anzusehen ist und eine Anpassung der Vorgaben in Art. 13 MwStSystRL beinhaltet. Diese neue Vorschrift ist vom Grundgedanken gekennzeichnet, dass die Tätigkeit der öffentlichen Hand, die dieser im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegt, idR nicht unternehmerisch ist (§ 2b Abs. 1 Satz 1 UStG), es sei denn, die Behandlung als Nichtunternehmer würde zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen (§ 2b Abs. 1 Satz 2 UStG). Eine nicht abschließende Aufzählung von Fällen, in denen auch bei einer an sich wirtschaftlichen Betätigung keine größeren Wettbewerbsverzerrungen vorliegen sollen, enthält § 2b Abs. 2 UStG: Die fehlende Wettbewerbsrelevanz wird zum einen unwiderlegbar unterstellt, wenn der voraussichtliche Jahresumsatz der jPöR

aus gleichartigen Tätigkeiten den Betrag von 17 500 € nicht übersteigt (Nr. 1). Ein Ausschluss von größeren Wettbewerbsverzerrungen wird darüber hinaus angenommen für den Fall, dass vergleichbare, auf privatrechtl. Grundlage erbrachte Leistungen ohne Recht auf Verzicht iSd. § 9 UStG aufgrund einer StBefreiung nicht mit USt belastet werden (Nr. 2). Weitere Fallgruppen, in denen größere Wettbewerbsverzerrungen nicht vorliegen sollen, sind in § 2b Abs. 3 UStG aufgeführt. Es muss sich um eine Leistung handeln, die an eine andere jPöR ausgeführt wird und bei der die Leistungen aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von jPöR erbracht werden dürfen (Nr. 1) oder die Zusammenarbeit durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 UStG). Letzteres beurteilt sich nach in § 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. a–d UStG enumerativ aufgeführten und kumulativ zu erfüllenden Kriterien (zB langfristige öffentlich-rechtl. Vereinbarungen bzw. Leistungserbringung gegen Kostenerstattung). Des Weiteren werden die im bisherigen § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG enthaltenen Ausnahmetatbestände, bei denen stets von einer Unternehmereigenschaft der jPöR auszugehen ist, in § 2b Abs. 4 Nr. 1–4 UStG übernommen und um eine neue Nr. 5 ergänzt, die auf Anhang I der MwStSystRL verweist, der ein Verzeichnis von Tätigkeiten enthält, die nach den verbindlichen Vorgaben des Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL stets einer Besteuerung unterliegen, sofern der Umfang der Tätigkeit nicht unbedeutend ist.

Da die Neuregelung des § 2b UStG eine Zäsur bei der Umsatzbesteuerung öffentlicher Leistungen bedeutet, soll den Betroffenen ein geordneter Wechsel in das neue Besteuerungssystem ermöglicht werden. Aus diesem Grund sieht § 27 Abs. 22 UStG eine Übergangsregelung vor, wonach die bisherige Rechtslage während eines Fünfjahreszeitraums ab Gesetzesbeschluss fortgeführt werden kann. Im Einzelnen enthält die vorgenannte Norm die Regelung, dass der bisherige § 2 Abs. 3 UStG zum 1.1.2016 formell aufgehoben wird, aber im Kj. 2016 weiterhin angewandt werden kann (Satz 1). Auf Umsätze, die nach dem 31.12.2016 ausgeführt werden, ist der neue § 2b UStG in der ab 1.1.2016 geltenden Fassung anzuwenden (Satz 2). Die jPöR kann dem FA gegenüber einmalig bis zum 31.12.2016 formlos erklären, dass sie § 2 Abs. 3 UStG für sämtliche nach dem 31.12.2016 und vor dem 1.1.2021 ausgeführten Leistungen weiterhin anwendet (Satz 3), wobei sich diese Erklärung nur auf die Gesamttätigkeit beziehen kann. Entscheidet sich eine jPöR später für die Anwendung der Neuregelungen, ist eine Rückkehr zur Anwendung des bisherigen Rechts nicht möglich.

- *Mögliche Verlängerung der Übergangsfrist:* Wegen der mit der Einf. des § 2b UStG verbundenen Umstellungsmaßnahmen und der vorhandenen Zweifelsfragen gibt es Bestrebungen vor allem von kommunaler Seite, die Option auf Weiteranwendung des § 2 Abs. 3 UStG um zwei weitere Jahre bis zum 31.12.2022 zu verlängern (BRat v. 20.12.2019, BRDrucks. 492/19 (B)).

14 4. Verhältnis zu Vorschriften des GewStG

§ 2 Abs. 1 GewStG: Gewstpfl. 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; BFH v. 30.11.1989 – I R 79-80/86, BStBl. II 1990, 452; BFH v. 27.6.1990 – I R 166/85, BFH/NV 1991, 628; BFH v. 17.3.2005 – I B 245/04, BFH/NV 2005, 1135; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 10). Ein wei-

terer Unterschied besteht darin, dass abweichend von § 4 Abs. 4 verpachtete Betriebe nicht der GewStPflcht unterliegen (vgl. BFH v. 11.7.1990 – II R 33/86, BStBl. II 1990, 1100). Eine StBefreiung kann nach § 3 GewStG in Betracht kommen (BFH v. 9.2.2011 – I R 47/09, BStBl. II 2012, 601).

§ 7 Satz 5 GewStG: Diese Norm 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 Satz 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 Satz 9 GewStG: Durch diese mit dem JStG 2009 eingefügte Vorschrift werden die Grundsätze der Spartenrechnung aus § 8 Abs. 9 und die entsprechenden 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, sodass insoweit eine folgerichtige Gleichstellung von KSt und GewSt ermöglicht wird.

VI. Verfahrensfragen zu § 4

15

Besteuerung des einzelnen Betriebs gewerblicher Art: Abweichend vom Wortlaut des § 1 Abs. 1 Nr. 6 ist Steuersubjekt die jPÖR mit jedem ihrer BgA (stRspr. seit BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391). KStBescheide für einen BgA sind nicht an diesen zu richten, sondern der jPÖR als Steuerrechtssubjekt bekannt zu geben (BFH v. 3.12.2010 – V B 35/10, BFH/NV 2011, 462; BFH v. 27.11.2012 – IV B 64/12, BFH/NV 2013, 514; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 23), 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; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 11 [12/2010]; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 25 [8/2019]). Ein gegen den BgA erlassener StBescheid ist grds. nichtig, sofern er nicht im Wege der Auslegung als gegen die jPÖR gerichtet angesehen werden kann (BFH v. 9.7.1996 – VII R 136/95, BFH/NV 1997, 10; BFH v. 3.12.2010 – V B 35/10, BFH/NV 2011, 462). Zu den Rechtsfolgen einer fehlerhaften Adressierung des StBescheids vgl. FG Ba.-Württ. (FG Ba.-Württ. v. 16.2.2009 – 6 K 179/05, juris, rkr.) zur Korrekturmöglichkeit gem. § 174 Abs. 4 AO bei irriger Beurteilung der Steuersubjekteigenschaft der öffentlichen Hand vgl. BFH v. 28.2.2001 (BFH v. 28.2.2001 – I R 29/99, BFH/NV 2001, 1099). Rechtsmittel gegen die KStBescheide können nur durch die KdÖR als Inhaltsadressatin eingelegt werden; Einspruch und Klage durch den BgA sind daher unzulässig, sofern nicht eine Auslegung als Rechtsmittel der Trägerkörperschaft möglich ist (FG Nürnberg. v. 4.4.2006 – I 365/2004, EFG 2007, 432, rkr.; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 90).

Beteiligung an Personengesellschaften: Zu den verfahrensrechtl. Fragen im Zusammenhang mit PersGes.-Beteiligungen vgl. Anm. 36.

Einstweilen frei.

16–19

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

Schrifttum: *Strahl*, Steuerliche Chancen und Risiken bei Beteiligung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts an Tochtergesellschaften, FR 2002, 916; *Bauschatz/Strahl*, Steuerliche Behandlung von Vermögensübertragungen innerhalb von Körperschaften des öffentlichen Rechts, DStR 2004, 489; *Orth*, Einbringung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder eines Betriebs gewerblicher Art in eine Kapitalgesellschaft nach dem UmwStG i.d.F. des SE-StEG, DB 2007, 419; *Schiffers*, Unternehmenssteuerreform 2008 – Gestaltungserwägungen bei Beteiligungen der öffentlichen Hand, DStZ 2007, 710; *Strahl*, Betriebe gewerblicher Art und Gemeinnützigkeit, NWB 2008, F. 4, 5293; *Kronawitter*, Die Beteiligung an einer GmbH & Co. KG aus der Sicht der Gemeinde als Steuerschuldnerin der Körperschaftsteuer, DStZ 2010, 370; *Eversberg/Baldauf*, Der gemeinnützige Betrieb gewerblicher Art als steuerbegünstigter wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (Zweckbetrieb) einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, DStZ 2011, 597; *Lock*, Ist der Begriff der „Einrichtung“ des § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG noch zeitgemäß?, ZKF 2011, 247 und 273; *Storg*, Die Beteiligung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts an Personengesellschaften, DStZ 2011, 784; *Kronawitter*, Land- und forstwirtschaftliche Betriebe einer juristischen Person des öffentlichen Rechts im Steuerrecht, KStZ 2012, 81 und 108; *Leippe*, Die Anstalt öffentlichen Rechts, DStZ 2013, 183; *Schiffers*, Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft: Besteuerung als BgA, Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Körperschaftsteuer und die Kapitalertragsteuer, DStZ 2014, 675; *Schiffers*, Besteuerung von Beteiligungen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft – Bestandsaufnahme auf Basis der aktuellen Rechtsprechung und der fehlenden Positionierung der Finanzverwaltung, DStZ 2016, 535; *Fiand*, Das neue BMF-Schreiben zur Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft, KStZ 2017, 228; *Gohlke/Lindt*, Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft, DB 2017, 1927; *Schiffers*, BMF-Schreiben vom 21.6.2017 zur Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft, DStZ 2017, 600; *Fiand*, Das BMF-Schreiben vom 21.6.2017 zur Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (jPöR) an einer Mitunternehmerschaft im Spiegel der praktischen Anwendung, DStZ 2018, 181; *Belcke/Westermann*, Die Besteuerung öffentlicher Unternehmen: Praxisrelevante Hinweise zu Organschaftsgestaltungen, Breitbandausbau, Konzessionsabgaben sowie zu § 2b UStG und Kapitalertragsteuer, BB 2019, 1885; *Schiffers*, Aktuelle Fragen zur Besteuerung der öffentlichen Hand – Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter im steuerlichen Querverbund, Breitbandausbau, Beteiligungen an PersGes und Kapitalertragsteuer bei Regiebetrieben, DStZ 2019, 79.

I. Begriff des Betriebs gewerblicher Art (Abs. 1 Satz 1)

20 1. Der Betrieb gewerblicher Art in Abgrenzung zu hoheitlicher Tätigkeit und Vermögensverwaltung

BgA werden nach der Legaldefinition des § 4 Abs. 1 durch Einrichtungen begründet, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen – außerhalb der LuF – dienen, sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Personen wirtschaftlich herausheben und keine Hoheitsbetriebe iSd. § 4 Abs. 5 darstellen (vgl. zur Legaldefinition BTDrucks. 7/1470, 325). Eine Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind gem. § 4 Abs. 1 Satz 2 hingegen nicht erforderlich. Es müssen daher nicht alle Voraussetzungen für die Annahme eines Gewerbebetriebs erfüllt sein, sondern es sollen alle Einrichtungen der öffentlichen Hand, die das äußere Bild eines Gewerbebetriebs haben, der KSt unterworfen werden (H 4.1 „Allgemeines“ KStH 2015; BFH v. 22.9.1976 – I R 102/74, BStBl. II 1976, 793; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl.

2018, § 4 Rz. 11; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 28). Insoweit erfasst § 4 nicht sämtliche Betriebe der jPöR, 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; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 35). Beide Bereiche werden bereits durch die Regelung des § 1 Abs. 1 Nr. 6 abgegrenzt, sodass 4 Abs. 5 Satz 1 insoweit deklaratorischen Charakter erlangt (*Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 33 [8/2019]). Bei gemischtem Tätigkeitsbild bildet § 4 Abs. 5 Satz 1 hingegen eine konstitutive Abgrenzungsvorschrift, da dem Kriterium des Hoheitsbetriebs in diesen Fällen die Bedeutung eines negativen Tatbestandsmerkmals des Begriffs „Betrieb gewerblicher Art“ iSd. § 4 Abs. 1 zukommt. Zum Aspekt, auf welcher Ebene das Vorliegen eines BgA zu prüfen ist, wenn mehrere gleichartige, jedoch räumlich voneinander getrennte Dienststellen einer jPöR wirtschaftlich gleichartige Tätigkeiten erbringen, vgl. *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 25 (3/2018).

2. Gesetzliche Tatbestandsmerkmale des Betriebs gewerblicher Art

a) Betrieb von juristischer Person des öffentlichen Rechts

21

Hauptgruppe der jPöR sind zum einen rechtsfähige Körperschaften, die ihre Rechtsfähigkeit und ihre rechtl. Gestaltung auf der Grundlage des öffentlichen Rechts durch Gesetz, Verordnung bzw. eine andere Form der Verleihung durch Hoheitsakt erlangt haben, und zwar hergeleitet aus Bundes- oder Landesrecht (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; *Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 6; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 14 [8/2019]). Die Körperschaft kann ihre Eigenschaft aber auch durch Verwaltungsübung bzw. Gewohnheitsrecht erhalten (BFH v. 8.7.1971 – V R 1/68, BStBl. II 1972, 70; *Musil in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 26).

Vorhandensein einer eigenen Rechtspersönlichkeit: Der in § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 verwendete Begriff der jPöR ist aber weiter gefasst und umfasst darüber hinaus alle Gebilde, die aufgrund öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestattet sind (*Krämer in DPM*, § 4 Rz. 14 [12/2012]). Finden sich keine Bestimmungen im Landesrecht, ist nach allgemeinen Grundsätzen zu entscheiden (RFH v. 7.5.1931, RStBl. 1931, 392; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 21 [1/2018]). Hierbei ist von Bedeutung, ob nach Satzung und tatsächlicher Geschäftsführung eine Eingliederung in den staatlichen Organismus und die Erfüllung öffentlicher Aufgaben gegeben ist (*Krämer in DPM*, § 4 Rz. 14 [12/2012]; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 15 [8/2019]); kraft Gesetzes, im Wege der Verleihung durch staatlichen Hoheitsakt oder JPöR können sein: Bund, Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände, Kreise, rechtsfähige Anstalten (vgl. hierzu *Leippe*, DStZ 2013, 183), Zweckverbände, Landschaftsverbände (NRW), Stiftungen, Genossenschaften (zB Deichgenossenschaften), Realgemeinden iSd. § 3 Abs. 2 (BFH v. 8.2.1995 – I R 73/94, BStBl. II 1995, 552; OFD Hannover v. 9.8.1995, FR 1995, 758; FG Bremen v. 16.3.2004 – I K 413/02 (1), EFG 2004, 1551, rkr.), Rundfunk- und Fernsehanstalten (BFH v. 6.7.1967 – V 76/64, BStBl. III 1967, 582; BFH 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 4.1 „Kirchliche Orden“ KStH 2015; 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; BFH v. 20.1.1993 – I R 115/91, BStBl. II 1993, 373), Bundesbank und Landeszentralbanken, Universitäten, Studentenwerke (vgl. zur Aufzählung: R 4.1 Abs. 1 KStR 2015; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 6; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 15 [8/2014]). Für die Zuordnung als KdöR kommt im Zweifelsfall der Bescheinigung staatlicher Aufsichtsbehörden indizielle Bedeutung zu (BFH v. 1.3.1951 – I 52/50 U, BStBl. III 1951, 120; BFH v. 8.2.1995 – I R 73/94, BStBl. II 1995, 552; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 15 [8/2019]; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 29). Die Entsch. der FinBeh. zur Einordnung einer jPöR ist im Finanzrechtsweg anfechtbar (BFH v. 8.7.1971 – V R 1/68, BStBl. II 1972, 70; BFH 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. Anm. 70–75).

22 b) Einrichtung

Während im stl. Schrifttum keine einheitliche Bestimmung des Begriffs der Einrichtung festzustellen ist (vgl. zu den unterschiedlichen Ansätzen die Übersicht bei *Lock*, ZKF 2011, 247), ist nach der gefestigten Rspr. des BFH 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, also wettbewerbsrelevant ist (BFH v. 22.9.1976 – I R 102/74, BStBl. II 1976, 793; BFH v. 14.4.1983 – V R 3/79, BStBl. II 1983, 491; BFH v. 27.6.1990 – I R 166/85, BFH/NV 1991, 628; *Seer/Wendt*, DStR 2001, 825; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 44 [8/2019]).

Eine organisatorische Verselbständigung ist nicht Voraussetzung, kann jedoch die funktionale selbständige Eigenschaft der wirtschaftlichen Betätigung verstärken. Eine Einrichtung kann somit auch dann gegeben sein, wenn nicht organisatorisch-gegenständliche, sondern andere Merkmale vorliegen, die die wirtschaftliche Selbständigkeit verdeutlichen (H 4.1 „Einrichtung“ KStH 2015; BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391; BFH v. 3.2.2010 – I R 8/09, BStBl. II 2010, 502; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 12; *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 86).

Eine funktionelle Einheit kann sich insbes. aus einer besonderen (einheitlichen) 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 4.1 Abs. 4 Satz 3 KStR 2015; H 4.1 „Einrichtung“ KStH 2015; BFH v. 26.5.1977 – V R 15/74, BStBl. II 1977, 813; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 40 [8/2019]). Als weitere Kriterien kommen in Betracht:

- die eindeutige zeitliche Abgrenzbarkeit des Einsatzes von Personal und Betriebsmitteln im hoheitlichen und wirtschaftlichen Bereich (R 4.1 Abs. 4 Satz 1 KStR 2015; FG Ba.-Württ. v. 7.2.1992 – 9 K 342/89, EFG 1992, 422, rkr.; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 27 [3/2018]; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 28 [1/2018]),
- die gesonderte Abrechnung verschiedener Leistungen sowie sonstige planerische bzw. organisatorische Maßnahmen, zB zur Pflege und Übermittlung eines Datenbestands (*Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 40 [8/2019]) oder

- die Zusammenfassung der Einnahmen und Ausgaben der zu beurteilenden Tätigkeit unter einem bestimmten Unterabschnitt bzw. Titel des Haushaltsplans (*Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 27 [3/2018]; vgl. auch *Strahl*, FR 1998, 761).

Mitbenutzung hoheitlichen Vermögens: 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; BFH v. 27.6.1990 – I R 166/85, BFH/NV 1991, 628; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 37; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 28 [1/2018]), ist aber als Indiz für einen BgA zu würdigen (BFH v. 11.1.1979 – V R 26/74, BStBl. II 1979, 746; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 12); die Einrichtung erfordert ebenfalls keine gesonderte Buchführung und auch kein vorhandenes BV (*Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 27 [3/2018]; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 38 [8/2019]). 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 (R 4.1 Abs. 2 Satz 1 KStR 2015; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 38 [8/2019]; BFH v. 28.1.2004 – I R 87/02, BFH/NV 2004, 736; BFH v. 3.4.2012 – I R 22/11, BFH/NV 2012, 1334). Daher schließt die Einbeziehung einer wirtschaftlichen Tätigkeit in eine überwiegend mit hoheitlichen Aufgaben betraute organisatorische Einheit es nicht aus, die einbezogene wirtschaftliche Tätigkeit gesondert zu beurteilen und rechtl. als eigenständige funktionelle Einheit von dem sie organisatorisch tragenden Hoheitsbetrieb zu unterscheiden (H 4.1 „Einrichtung“ KStH 2015; BFH v. 27.6.1990 – I R 166/85, BFH/NV 1991, 628; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 26 [1/2018]); Voraussetzung hierfür ist, dass sich die wirtschaftliche Tätigkeit als organisatorisch abgegrenzter Teilbereich darstellt, der wirtschaftlich zusammenhängt. Diese organisatorische Abgrenzung kann sich insbes. aus den getroffenen organisatorischen Vorkehrungen, zB eigenständiges Personal oder gesonderte Aufzeichnung von Entgelten (BFH v. 26.5.1977 – V R 15/74, BStBl. II 1977, 813; BFH v. 2.3.1983 – I R 100/79, BStBl. II 1983, 386; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 37), ergeben, während nicht entscheidend ist, ob die wirtschaftliche Tätigkeit auch durch eine vermögensmäßige Trennung des ihr gewidmeten Vermögens von dem übrigen der öffentlichen Hand oder in einer besonderen Buchführung äußerlich sichtbar geworden ist (BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391; BFH v. 11.1.1979 – V R 26/74, BStBl. II 1979, 746; *Lock*, ZKF 2011, 247). 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 (*Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 27 [3/2018]).

Einrichtung kraft abgrenzbarer Leistung: Eine Einrichtung kann auch bestehen, wenn gebührensmäßig klar abgrenzbare Leistungen vorliegen (BFH v. 14.4.1983 – V R 3/79, BStBl. II 1983, 491; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 27 [3/2018]).

Zum Abgrenzungserfordernis bei Eigenbetrieben vgl. FG Düss. v. 16.11.2010 – 6 K 3643/09 F, nv., juris, rkr. Bei wirtschaftlichen Aktivitäten verschiedener Verwaltungseinheiten (Ämter) einer Stadt ist von verschiedenen Einrichtungen auf der Ebene des jeweiligen Amtes auszugehen (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 2; *Pinkos*, DStZ 2010, 96); mehrere Einrichtungen sind auch bei identischen wirtschaftlichen Tätigkeiten von verschiedenen Dienststellen des Bundes und der Länder an-

zunehmen (*Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 38.1 [8/2019]; OFD Hannover v. 1.8.2000, KSt-Kartei ND § 4 KStG Karte D 1).

Einrichtung allein kraft Umsatzhöhe: Eine Einrichtung kann insbes. auch gegeben sein, wenn der Jahresumsatz iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG aus der wirtschaftlichen Tätigkeit beträchtlich ist (H 4.1 „Einrichtung“ KStH 2015); in einem Jahresumsatz iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG (Nettoeinnahmen ohne USt, vgl. § 10 Abs. 1 UStG) von mehr als 130 000 € sieht die FinVerw. ein wichtiges Merkmal für eine wirtschaftliche Betätigung im Rahmen einer selbständigen Einrichtung (R 4.1 Abs. 4 Satz 2 KStR 2015). Sinn der Festlegung dieser Umsatzgröße ist es, eine gleichmäßige Behandlung der Stpfl. zu gewährleisten (BTDrucks. 8/2449, 3; krit. zu dieser Umsatzgrenze: *Gastl*, DStZ 2003, 99). Bei Ermittlung der Umsatzschwelle sind alle Umsätze zu berücksichtigen, die aus derselben wirtschaftlichen Tätigkeit stammen und die nach der Verkehrsauffassung zu einer Einheit zusammenzufassen sind (R 4.1 Abs. 3 Satz 3 KStR 2015). Da die Voraussetzungen für die Annahme einer Einrichtung aufgrund organisatorischer Vorkehrungen sehr gering sind, hat die Annahme eines BgA allein wegen Überschreitung eines Jahresumsatzes von 130 000 € kaum praktische Relevanz (vgl. Anm. 25). Zu den Auswirkungen der unterschiedlichen Umsatzgrenzen der (damaligen) R 6 Abs. 5 KStR 2004 (30 678 €) und R 6 Abs. 4 KStR 2004 (130 000 €) auf das Vorliegen einer „Einrichtung“, vgl. *Lock*, ZKF 2011, 247.

23 c) Nachhaltige Tätigkeit

Wiederholungsabsicht: Der Begriff der „Nachhaltigkeit“ entspricht demjenigen in § 15 Abs. 2 EStG, § 14 AO 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; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 62 [8/2019]). Auf die Dauer der Einnahmeerzielung kommt es hingegen nicht an, 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; BFH v. 30.11.1989 – I R 19/87, BStBl. II 1990, 246; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 29 [1/2018]; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 37). Wiederholende Tätigkeiten liegen auch 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; BFH v. 30.11.1989 – I R 19/87, BStBl. II 1990, 246; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 19), selbst wenn die wiederholenden Einzeltätigkeiten unselbständige Teile einer in organisatorischer, technischer und finanzieller Hinsicht aufeinander abgestimmten Gesamttätigkeit waren, wie dies zB bei großen Festveranstaltungen der Fall ist (OFD Magdeburg v. 21.12.2011, ZKF 2012, 181; OFD Magdeburg v. 26.3.2012 – S 2706 - 167 - St 217, juris). 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; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 62 [8/2019]; *Musil in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 102). Einmalige Verkäufe ohne Wiederholungsabsicht führen hingegen nicht zur Nachhaltigkeit (*Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 11; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 19). 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; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 39 [3/2018]; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 62 [8/2019]).

d) Wirtschaftliche Tätigkeit

24

Letztlich ist maßgeblich, ob die Körperschaft sich erwerbswirtschaftlich betätigt, dh. einer wettbewerbsrelevanten Tätigkeit nachgeht, nicht hingegen, in welchen organisatorischen Formen (zB Eigen- oder Regiebetrieb) diese Betätigung stattfindet. Anderenfalls hätte es die jPöR in der Hand, durch mangelnde organisatorische Abgrenzung ihrer erwerbswirtschaftlichen von ihrer hoheitlichen Tätigkeit Wettbewerbsvorteile gegenüber privaten Wettbewerbern zu erlangen (*Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 38). Der funktionale Einrichtungsbegriff geht daher im Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit auf, sodass die Entsch., ob ein BgA vorliegt, vorrangig nach wirtschaftlichen Grundsätzen vorzunehmen ist (*Hidien* in *Hidien/Jürgens*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2017, § 4 Rz. 114, 135).

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 (*Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 50 [8/2019]).

Verschiedene wirtschaftliche Tätigkeiten sind als Einheit zu behandeln, wenn dies der Verkehrsauffassung entspricht (R 4.1 Abs. 3 Satz 3 KStR 2015). Lässt sich eine Tätigkeit nicht eindeutig dem hoheitlichen oder dem wirtschaftlichen Bereich zuordnen, ist nach § 4 Abs. 5 auf die überwiegende Zweckbestimmung der Tätigkeit abzustellen (R 4.1 Abs. 3 Satz 2 KStR 2015); vgl. Anm. 75.

e) Erzielung von Einnahmen

25

Ausreichend, aber auch erforderlich ist, dass die wirtschaftliche Betätigung auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet ist (BFH v. 15.4.2010 – V R 10/09, BFHE 229, 416; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 36 [1/2018]); einer Gewinnerzielungsabsicht bedarf es aufgrund der ausdrücklichen Regelungen in § 4 Abs. 1 Satz 2 (vgl. Anm. 41) und § 8 Abs. 1 Satz 2 nicht. Die Erzielung von Einnahmen kann auch bloßer Neben Zweck sein (BFH v. 3.2.2010 – I R 8/09, BStBl. II 2010, 502; *Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 20). Auch Tätigkeiten, die auf Dauer nur Verluste erwirtschaften können, sind Gegenstand der Besteuerung. Der Begriff der „Einnahmen“ bestimmt sich grds. nach § 8 Abs. 1 EStG, sodass ihm auch geldwerte Vorteile als andere wirtschaftliche Vorteile unterfallen (*Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 40 [3/2018]). Voraussetzung ist, dass die Bezüge zu den Einkünften iSd. § 2 EStG führen können (BFH v. 30.11.1989 – I R 19/87, BStBl. II 1990, 246; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 54 [12/2012]). Auch Gebühren, die die öffentliche Hand im Rahmen einer privatunternehmerischen Tätigkeit erhebt, zählen zu den Einnahmen, selbst wenn diese aufgrund eines Gesetzes, einer VO oder einer öffentlich-rechtl. Satzung erhoben (BFH v. 26.5.1977 – V R 15/74, BStBl. II 1977, 813; BFH v. 14.4.1983 – V R 3/79, BStBl. II 1983, 491; BFH v. 18.8.1988 – V R 18/83, BStBl. II 1988, 971; BFH 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; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 40 [3/2018]). Eine Einnahmeerzielungsabsicht ist auch dann zu bejahen, wenn die Einnahmen aus der wirtschaftli-

chen Tätigkeit lediglich die Selbstkosten decken (*Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 40 [3/2018]; *Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 20). „Einnahmen“ setzt den Zufluss in Geld oder Geldeswert von Dritter Seite voraus (*Hidien* in *Hidien/Jürgens*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2017, § 4 Rz. 190). Allein eine interne Leistungsverrechnung mit anderen (Fach-)Bereichen derselben Körperschaft erfüllt dieses Tatbestandsmerkmal nicht (vgl. Anm. 42; ebenso *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 55 [8/2019]).

Beispiel:

Eine Kommune unterhält ein Lehrschwimmbecken, das nur von eigenen Schulen genutzt wird. Im Rahmen des doppischen Haushalts werden durch interne Leistungsverrechnung dem Schulamt die anteiligen Kosten in Rechnung gestellt und als Erlös im Produkt „Lehrschwimmbecken“ erfasst. Mangels Einnahmeerzielung liegt kein BgA vor.

26 f) Keine Land- und Forstwirtschaft

Einrichtungen der LuF können kraft ausdrücklicher gesetzlicher Bestimmung in § 4 Abs. 1 Satz 1 kein BgA sein (vgl. auch R 4.1 Abs. 6 Satz 1 KStR 2015) und sind daher, sofern sie von einer jPöR betrieben werden, nicht stpfl. (krit. zu dieser Privilegierung speziell gegenüber § 5 Abs. 1 Nr. 9, der nur die Forstwirtschaft stbefreit: *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 49; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 17; *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 161). Mit umfasst sind stl. Nebenbetriebe sowie verpachtete LuF-Betriebe (R 4.1 Abs. 6 Sätze 2 und 3 KStR 2015; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 49; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 60 [8/2019]). Die Jagdverpachtung durch eine jPöR (zur estl. Erfassung vgl. § 13 Abs. 1 Nr. 3 EStG) begründet grds. ebenso wenig einen BgA wie diejenige durch eine Jagdgenossenschaft (*Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 46 [3/2018]; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 60 [8/2019]). 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). Zur Verpachtung von Fischereirechten im Rahmen eines LuF-Betriebs vgl. *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 47 (3/2018).

Die Abgrenzung eines LuF-Betriebs von einem gewerblichen Betrieb ist anhand der Kriterien der R 15.5 EStR 2012 vorzunehmen (H 4.1 „Land- und forstwirtschaftliche Betriebe“ KStH 2015; Gleichlautender Erlass der obersten Finanzbehörden der Länder Ba.-Württ., Bayern, Berlin, Bremen, Hamb., Hess., Nds., NRW, Rhld.-Pfalz, Saarl. und Schl.-Holst. v. 15.12.2011, BStBl. I 2011, 1213; BMF v. 19.12.2011 – IV D 4 - S 2230/11/10001, BStBl. I 2011, 1249; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 17; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 44 [3/2018]). Zur Übertragung eines LuF-Betriebs auf eine jPöR durch Verfügung von Todes wegen vgl. BFH v. 19.2.1998 – IV R 38/97, BStBl. II 1998, 509. Zur Grundstücksveräußerung im Rahmen eines LuF-Betriebs vgl. BFH v. 8.11.2007 – IV R 35/06, BStBl. II 2008, 359; BFH v. 24.11.2011 – IV B 147/10, BFH/NV 2012, 432. Vgl. im Übrigen § 13 EStG Anm. 15 ff.

Einkünfte aus LuF, die im Rahmen eines BgA anfallen, ohne einen eigenen LuF-Betrieb zu bilden, sind hingegen stpfl. (R 4.1 Abs. 6 Satz 4 KStR 2015); daher sollen Tätigkeiten, mit denen entsprechende Einkünfte erzielt werden, in einen eigenen Betrieb ausgegliedert und dort gebündelt werden (so auch *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 49; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 17; *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 164, die allerdings auch zur Vorsicht wegen

einer möglichen Gewinnrealisierung und Aufdeckung stiller Reserven mahnen). 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 – IV C 2 - S 2236 - 10/05, BStBl. I 2006, 248; BMF v. 29.6.2006 – IV C 2 - S 2236 - 10/06, BStBl. I 2006, 417. Eine umfassende Darstellung der Besteuerung der land- und forstw. Betriebe der öffentlichen Hand findet sich bei *Kronawitter*, KStZ 2012, 81 und 108.

g) Wirtschaftliches Herausheben innerhalb der Gesamtbetätigung

27

Wirtschaftliche Bedeutsamkeit: Weiterhin setzt die Annahme eines BgA voraus, dass sich die Einrichtungen innerhalb der Gesamtbetätigung der jPÖR wirtschaftlich herausheben, dh., es muss sich um eine Tätigkeit von einigem wirtschaftlichem Gewicht handeln (H 4.1 „Wirtschaftliches Gewicht“ KStH 2015). Die erwerbswirtschaftliche Tätigkeit der öffentlichen Hand soll daher nur erfasst werden, wenn sie die Wettbewerbsneutralität beeinträchtigen kann, ihr also Wettbewerbsrelevanz zukommt (*Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 42; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 27 [1/2018]; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 64 [8/2019]).

Meinungsstand in Rechtsprechung und Finanzverwaltung: Der BFH hat unterschiedliche Maßstäbe bei der Beurteilung der wirtschaftlichen Bedeutsamkeit zugrunde gelegt, denen aber gemeinsam ist, dass fest bestimmte Umsatz- oder Gewinnzahlen abgelehnt werden. Insgesamt ist die Rspr. als nicht einheitlich zu würdigen: Während er im Ur. v. 11.1.1979 (BFH v. 11.1.1979 – V R 26/74, BStBl. II 1979, 746) auf eine vergleichbare Betrachtung der Einnahmen aus der wirtschaftlichen Tätigkeit zum Gesamthaushalt der jPÖR abstellte und die festgelegten Gewinn- und Umsatzzahlen nicht allein maßgeblich sein sollten, hat er in seiner Entsch. v. 2.3.1983 (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 Erg. der wirtschaftlichen Tätigkeit niederschläge. Nach dem Ur. v. 14.4.1983 (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. Entsprechende Verweise auf diese Rspr. finden sich auch in BFH v. 2.7.1986 – I R 38/90, BFH/NV 1987, 810; BFH v. 30.11.1989 – I R 19/87, BStBl. II 1990, 246.

Diese Sichtweise wird von der FinVerw. nicht geteilt (R 4.1 Abs. 5 Satz 3 KStR 2015). 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 4.1 Abs. 5 Satz 1 und 2 KStR 2015 die wirtschaftliche Bedeutsamkeit idR bei einem nachhaltigen Jahresumsatz von mehr als 35 000 € vorliegen soll. Nach R 6 Abs. 5 Satz 1 KStR 2004 lag die Grenze noch bei 30 678 €. Da durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007 (BGBl. I 2007, 2332) – 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 30 678 € auf 35 000 € im Jahr erfolgt ist, und Entsprechendes für die Umsatzgrenze des § 23a Abs. 2 UStG gelten soll, ist es folgerichtig, dass nunmehr in den KStR 2015 eine Anpassung der Grenze in R 6 Abs. 5 Satz 1 KStR 2015 auf denselben Betrag durch die FinVerw. vorgenommen wurde (so zum Anpassungserfordernis bereits *Alvermann in Streck*, 9. Aufl.

2018, § 4 Rz. 13; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 22). Mit der Neubestimmung der Grenze ist keine Realisierung von stillen Reserven verbunden (zur Nichtaufdeckung stiller Reserven im Rahmen der Anpassung der Umsatzgrenzen durch die KStR 1977 vgl. BMF v. 5.8.1975 – IV B 7 - S 2706 - 35/75, BStBl. I 1975, 934 [zur Bereinigung der Normenflut aufgehoben durch BMF v. 7.6.2005 – IV C 6 - O 1000 - 86/05, BStBl. I 2005, 717, ohne Änderung der Verwaltungsauffassung hierzu]). Zur Bedeutung dieser Umsatzgrenze für VersorgungsbgA iSd. § 4 Abs. 3 vgl. *Kronawitter*, KStZ 2011, 181.

Nachdem der BFH (BFH v. 11.1.1979 – V R 26/74, BStBl. II 1979, 746; BFH v. 25.10.1989 – V R 111/85, BStBl. II 1990, 868; BFH v. 1.12.2011 – V R 1/11, BFH/NV 2012, 534) eine feste Umsatzgrenze als mit dem Begriff des BgA unvereinbar angesehen hatte (so auch FG München v. 5.7.1978 – III 46/78 U, EFG 1978, 628, rkr.; FG Nürnberg v. 24.1.1984 – II 15/80, EFG 1984, 415, rkr.), wird diese Grenze „nur“ noch als wichtiger Anhaltspunkt angesehen (BMF v. 20.11.1979 – IV B 7 - S 2706 - 54/79, BStBl. I 1979, 684; R 4.1 Abs. 5 Satz 1 KStR 2015), die zugleich auch Praktikabilitätsabwägungen und der Rechtssicherheit Rechnung trägt (FG Ba.-Württ. v. 25.10.1979 – III 106/78, EFG 1980, 150, rkr.). Das FG München (FG München v. 30.1.2008 – 14 K 161/07, EFG 2008, 1071, rkr., bestätigt durch BFH v. 17.3.2010 – XI R 17/08, BFH/NV 2010, 2359) nimmt auch dann eine unternehmerische Tätigkeit der jPöR an, wenn die Umsatzgrenze von 30 678 € (zu R 6 Abs. 5 KStR 2004) nicht erreicht wird; es hält die Verwaltungsauffassung für überholt, weil sie dem Gemeinschaftsrecht widerspreche (zur Unbeachtlichkeit der Umsatzgrenze aus gemeinschaftsrechtl. Sicht vgl. BFH v. 1.12.2011 – V R 1/11, BFH/NV 2012, 534). Auch das Nds. FG (Nds. FG v. 22.3.2010 – 16 K 11189/08, ZKF 2010, 237, rkr.) hat sich dieser Ansicht hinsichtlich der Stromerzeugung mittels einer Photovoltaikanlage durch eine KdöR angeschlossen.

Jahresumsatz ist der Umsatz iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG, dh. die Nettoeinnahmen ohne USt (BMF v. 23.8.1979 – IV B 7 - S 2706 - 45/79, DB 1979, 2458; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 28 [3/2018]; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 69 [8/2019]), die Tatbestände des § 3 Abs. 1b UStG und § 3 Abs. 9a UStG zählen nicht mit (*Krämer in DPM*, § 4 Rz. 36 [3/2018]). Einzubeziehen sind nur Einnahmen von externen Dritten, nicht hingegen interne Verrechnungen, zB mit einem BgA derselben jPöR (OFD Hannover v. 6.9.2002, BB 2002, 2322; *Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 13). Bei Selbstversorgungsbetrieben (vgl. Anm. 43) ist nach hM neben den Drittumsätzen auch auf die Innenumsätze mit der Trägerkörperschaft und den Eigenverbrauch abzustellen (*Krämer in DPM*, § 4 Rz. 41 [3/2018]; *Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 13; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 43 [1/2018]; aA *Musil in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 172). Die FinVerw. hingegen nimmt einen BgA bei Selbstversorgungsbetrieben nur an, wenn die Drittumsätze die Grenzen aus R 4.1 Abs. 5 KStR 2015 übersteigen (Abschn. 2.11 Abs. 16 UStAE). Zur Berücksichtigung erst künftig feststehender Umsatzzahlen vgl. BFH v. 28.11.1991 – V R 95/86, BStBl. II 1992, 569.

Stellungnahme: Damit scheint die FinVerw. unterschiedliche Grenzen für die wirtschaftliche Bedeutsamkeit einerseits und für die Frage, ob die wirtschaftliche Betätigung im Rahmen einer selbständigen Einrichtung – ab einem Jahresumsatz von 130 000 € – ausgeübt wird (vgl. Anm. 22), andererseits aufzustellen. Nach R 4.1 Abs. 4 Satz 2 KStR 2015 ist die Überschreitung des Jahresumsatzes von 130 000 € jedoch nur ein wichtiges Merkmal für die Annahme einer Einrichtung, denn nach R 4.1 Abs. 2 Satz 1 KStR 2015 ist die Miterledigung im Rahmen des all-

gemeinen Betriebs gerade unschädlich für diese Annahme. Damit genügt im Grunde die Einrichtung einer Kostenstelle für die Einnahmeerfassung oder die Zuweisung der Verwaltungskompetenz für die Einnahmen an eine bestimmte Person schon für die Begr. einer Einrichtung, zumal die Tatbestandsmerkmale der „Einrichtung“ und der „wirtschaftlichen Herausgehobenheit“ eng miteinander verknüpft sind und als unbestimmte Rechtsbegriffe eine notwendige Trennschärfe vermissen lassen (*Gastl*, DStZ 2003, 99); *Musil* (in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 87) sieht den Begriff der „Einrichtung“ als funktionslos und entbehrlich an und spricht sich für dessen Streichung aus (ähnlich *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, 50). Darüber hinaus kommt absoluten Umsatzgrenzen auch nur indizielle Bedeutung zu. Letztendlich dürfte mit der Festlegung auf die Jahresumsatzgröße von 35 000 € Praktikabilitätsabwägungen Rechnung und dem Stpfl. ein gewisses Maß an Rechtssicherheit durch diese betragliche Konkretisierung geboten werden (*Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 75 [8/2019]; *Regierer/Becker*, DStR 2006, 1494). Ob diese genannten Aspekte ausreichen, um das Merkmal des „wirtschaftlichen Heraushebens“ als entbehrlich anzusehen und durch eine tätigkeitsbezogene Betrachtung zu ersetzen (so *Seer/Wendt*, DStR 2001, 825; *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2002, 50; krit. *Stalleiken*, FR 2010, 929), kann dahinstehen. Unseres Erachtens dürfte im Erg. der Auffassung von *Märtens* (in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 43; ebenso *Dötsch/Pinkos*, DB 2005, 125; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 70 [8/2019]; *Paetsch* in *Rödler/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 22) zu folgen sein, der diesen Betrag nicht als starre Grenzlinie, sondern als Aufgriffsgrenze verstanden wissen möchten. Im Übrigen ist zu bedenken, dass er aufgrund seiner Fixierung in R 4.1 Abs. 5 Satz 1 KStR 2015 grds. nur die FinVerw. bindet, sodass der Stpfl. bei Darlegung besonderer Gründe (vgl. R 4.1 Abs. 5 Satz 4 KStR 2015) auch bei Unterschreiten dieser Umsatzgrenze die Behandlung als BgA beantragen kann (so auch *Baldauf*, DStZ 2011, 35; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 43 [1/2018]). Dementsprechend kann die jPöR auch für den Fall, dass ein nachhaltiger Jahresumsatz von 35 000 € im Einzelfall nicht erzielt wird, die Behandlung einer Tätigkeit als BgA erreichen und sich damit zu ihren Gunsten (zB zur Erlangung des Vorsteuerabzugs bei der USt) auf die StPflcht berufen, wenn sie eine unmittelbare Wettbewerbssituation zu anderen Unternehmen vorträgt (R 4.1 Abs. 5 Satz 5 KStR 2015; BFH v. 25.10.1989 – V R 111/85, BStBl. II 1990, 868; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 13; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 34 [3/2018]; *Paetsch* in *Rödler/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 22); praktisch wird der öffentlichen Hand damit ein Wahlrecht eingeräumt (*Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 123). Die Umsatzgröße von 130 000 € wird als Anhaltspunkt für das Vorliegen einer wirtschaftlichen Bedeutsamkeit gewertet werden können (BMF v. 20.11.1979 – IV B 7 - S 2706 - 54/79, BStBl. I 1979, 684; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 35 [3/2018]; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 70 [8/2019]). Bei Selbstversorgungsbetrieben ist der Auffassung der FinVerw. zuzustimmen, dass nur die Drittumsätze in die Beurteilung einzubeziehen sind, denn reine Selbstversorgungsbetriebe können mangels Erzielung von Einnahmen im Sinne eines Entgelts von Dritter Seite nicht den Grundtatbestand des § 4 Abs. 1 Satz 1 erfüllen (vgl. Anm. 36).

Strittig kann demnach nur die Fallgruppe sein, in denen der Umsatz nachhaltig zwischen 35 000 € und 130 000 € liegt und das Vorhandensein jeglicher Organisationsmaßnahme verneint werden kann. Hier ist nach den Umständen des Einzelfalls uE tätigkeitsbezogen zu entscheiden.

Beispiel:

Ein kleiner Landkreis gibt im Rahmen des Straßenverkehrsamtes auch Umweltplaketten gegen Gebühr von 5,50 € aus. Zumeist erfolgt die Ausgabe zusammen mit dem hoheitlichen Zulassungsvorgang. Teilweise werden die Umweltplaketten jedoch auch einzeln ausgegeben. Die Einnahmen aus der Abgabe aller Umweltplaketten belaufen sich auf jährlich 85000 €. Eine getrennte Aufzeichnung der Entgelte erfolgt nicht. Andere organisatorische Maßnahmen (besondere Leitung, personelle Zuständigkeitsregelungen, etc.) wurden ebenfalls nicht getroffen. Die Tätigkeit allein ist separierbar, wird ebenfalls von zahlreichen privaten Wettbewerbern angeboten und führt daher zur Annahme eines BgA.

Liegt der Umsatz jährlich unter 35000 € und wird die Grenze von 130000 € nur durch die Veräußerung des Betriebs oder eines Anlageguts überschritten, ist nicht von einem BgA auszugehen (*Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 13).

Betriebsverpachtung: Hierbei ist darauf abzustellen, ob sie bei der jPöR als Verpächter ein BgA wäre (R 4.1 Abs. 5 Satz 6 KStR 2015); die wirtschaftliche Bedeutsamkeit bestimmt sich dabei nicht nach der Verpachtungstätigkeit und den daraus zufließenden Erlösen (Umsätze des Pachtvertrags (so BFH v. 2.3.1983 – I R 100/79, BStBl. II 1983, 386; BFH v. 25.10.1989 – V R 111/85, BStBl. II 1990, 868), sondern nach dem Umfang bzw. dem Gegenstand des verpachteten Betriebs und damit nach den Umsätzen des Pächters (R 4.1 Abs. 5 Satz 7 KStR 2015; *Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 34; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 106, 111; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 23). Entscheidend ist, ob es durch die Verpachtung dem Pächter ermöglicht wird, in einer üblicherweise von Privaten besetzten Branche erwerbswirtschaftlich tätig zu werden (*Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 92; BFH v. 11.7.1990 – II R 33/86, BStBl. II 1990, 1100).

Kriterium „Gewinn“: Die Höhe des Gewinns ist unerheblich (*Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 43 [1/2018]; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 32 [3/2018]; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 45). Der BFH (BFH v. 24.10.1961 – I 105/60 U, BStBl. III 1961, 552; BFH 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 (zB 2000,- DM!) abgestellt, angesichts der Tatsache, dass die Gewinnerzielungsabsicht kein Kriterium eines BgA ist, dürfte die Anknüpfung an eine Umsatzgrenze systematisch richtiger und diejenige an den Gewinn nicht mehr systemgerecht sein (so auch *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 45, 68; *Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 13), zumindest aber müsste dieser (Gewinn-)Betrag entsprechend der Inflation fortgeschrieben werden und daher heute deutlich höher liegen.

28 3. Abgrenzung zur Vermögensverwaltung

Kein BgA ist die Vermögensverwaltung, die bei natürlichen Personen zu Einkünften aus VuV oder Kapitalvermögen sowie privaten Veräußerungsgeschäften (§ 23 EStG) führt, da sie nicht wettbewerbsrelevant ist (*Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 50; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 48 [3/2018]; diese Beurteilung steht in Gegensatz zu der insbes. von der EuGH-/BFH-Rspr. geprägten ustl. Würdigung (umsatzsteuerbar ggf. ustpfl.): BFH v. 20.8.2009 – V R 70/05, BFH/NV 2009, 2077; BFH v. 15.4.2010 – V R 10/09, BFH/NV 2010, 1574; vgl. zur Auswirkung dieser Rspr. OFD Nds. v. 26.1.2011, DB 2011, 1251; OFD Nds. v. 27.7.2012, DStR 2012, 1923; vgl. auch Anm. 12).

Erzielt daher die KdöR Einkünfte aus Kapitalvermögen, privaten Veräußerungsgeschäften oder aus VuV (zB Raum, Haus oder Grund und Boden) handelt es sich nicht um kstpl. Einkünfte (BFH v. 25.10.1988 – VIII R 262/80, BStBl. II 1989, 291; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 58 [8/2019]; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 33 [1/2018]; *Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 18) mit Ausnahme von § 2 Nr. 2 (*Krämer in DPM*, § 4 Rz. 48 [3/2018]; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 50); auch die Vermietung fremden Vermögens, zB die Untervermietung gemieteter Räume, kann als Vermögensverwaltung gelten (FG Düss. v. 21.9.2005 – 5 K 5195/02 U, EFG 2006, 605, rkr.; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 48 [3/2108]). Der BFH verweist zur Begr. seiner Auffassung auf die typologische Ähnlichkeit des BgA mit dem Gewerbebetrieb (BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391; BFH 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. § 4 Abs. 1 Satz 1 vorliegt, kann nach den Grundsätzen des R 15.7 EStR 2012 zur Abgrenzung des Gewerbebetriebs gegenüber der Vermögensverwaltung unter Berücksichtigung des § 4 Abs. 1 Satz 2 beurteilt werden (*Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 50; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 58 [3/2014]; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 48 [3/2018]). Entscheidend für die Annahme der Vermögensverwaltung ist daher, ob sich die Betätigung als Vermögensnutzung im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten darstellt und die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung nicht entscheidend in den Vordergrund tritt (*Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 58 [8/2019]). Ergänzend kann auf die Vorschrift des § 13 Satz 3 AO verwiesen werden; danach ist Vermögensverwaltung idR gegeben, wenn Vermögen genutzt, zB Kapitalvermögen verzinslich angelegt wird.

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 § 4 Abs. 4 als BgA zu erfassen ist (BFH v. 6.11.1985 – I R 272/81, BFH/NV 1987, 123; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 115 [8/2019]). Zur Abgrenzung der Betriebsaufspaltung im Rahmen des § 4 Abs. 4 vgl. Anm. 59.

Private Veräußerungsgeschäfte sind idR Teil der Vermögensverwaltung, es sei denn, es handelt sich zB bei den Grundstücksgeschäften um gewerblichen Grundstückshandel (*Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 29; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 33 [1/2018]). Grundstücksgeschäfte, die dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen sind, können keinen gewerblichen Grundstückshandel begründen, vielmehr stellen sie Hilfsgeschäfte der hoheitlichen Tätigkeit dar (*Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 53); Grundstücksgeschäfte im Rahmen der Grundstücks- und Siedlungspolitik werden der hoheitlichen Tätigkeit zugerechnet (BMF v. 24.11.1980, StEK KStG 1977 § 1 Nr. 14; BMF v. 31.5.2002 – IV B 7 - S 7100 - 167/02, BStBl. I 2002, 631). 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 einer KapGes. auszulagern (*Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 53; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 29); vgl. auch Anm. 78 „Grundstücksverkäufe der Gemeinden“.

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

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

29 a) Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft

Diese Beteiligungsform im Sinne einer Mitunternehmerschaft gem. 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG, zB an einer oHG, KG, GbR, atypisch stillen Gesellschaft (BFH v. 9.5.1984 – I R 25/81, BStBl. II 1984, 726), begründet stets einen oder mehrere eigenständige BgA (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 59; BFH v. 6.4.1973 – III R 78/72, BStBl. II 1973, 616; BFH v. 27.3.2001 – I R 78/99, BStBl. II 2001, 449; BFH v. 25.3.2015 – I R 52/13, DB 2015, 2123; BFH v. 26.6.2019 – VIII R 43/15, BFH/NV 2019, 1414, Rz. 20; Schl.-Holst. FG v. 30.9.1997 – V 762/97, EFG 1998, 590, rkr.; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 51 [3/2018]; *Schiffers*, *DStZ* 2015, 144; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 57.1 [8/2019]), und zwar auch dann, wenn sie keinen Einfluss auf die Geschäftsleitung ermöglicht (*Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 59; BFH v. 16.11.2011 – I R 31/10, BFH/NV 2012, 786) oder deren Gegenstand bei der jPöR keinen BgA darstellen würde (BFH v. 25.3.2015 – I R 52/13, BStBl. II 2016, 172; *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 135). Ob hierdurch ein oder mehrere BgA entstehen, ist allein nach Maßgabe des § 4 zu beurteilen (R 4.1 Abs. 2 Satz 2 KStR 2015). Die Einordnung der PersGes. selbst als Mitunternehmerschaft iSd. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG oder als solche iSd. § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG ist für die Beurteilung der Beteiligung als BgA unmaßgeblich (R 4.1 Abs. 2 Satz 4 KStR 2015).

Einkünfte des Betriebs gewerblicher Art: Als Einkünfte des BgA ist der aus dieser Mitunternehmerschaft entnehmbare Gewinnanteil anzusehen (BFH v. 26.6.2019 – VIII R 43/15, BFH/NV 2019, 1414, Rz. 24); die von der PersGes. an den Mitunternehmer geleisteten Sondervergütungen unterliegen auf der Ebene des BgA ebenso der KSt und auf der Ebene der Trägerkörperschaft der KapErtrSt (*Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 51 [3/2018]; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 57.1 [8/2019]; FG Düss. v. 11.6.2013 – 6 K 2867/11 KE, F, EFG 2013, 1509, rkr., bestätigt durch BFH v. 25.3.2015 – I R 52/13, BStBl. II 2016, 172; BMF v. 28.1.2019 – IV C 2 - S 2706 - a/15/10001, BStBl. I 2019, 97, Rz. 31). Dabei reicht auch eine kurzfristige Beteiligung aus (Schl.-Holst. FG v. 30.9.1997 – V 762/97, EFG 1998, 590, rkr.; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 51 [3/2018]). Die Annahme eines BgA gilt auch unabhängig davon, ob der BgA nur aus der Beteiligung an der Mitunternehmerschaft besteht, oder ob die Beteiligung lediglich vermögensmäßig einem im Übrigen bestehenden BgA zuzuordnen ist (BFH v. 9.5.1984 – I R 25/81, BStBl. II 1984, 726; BFH v. 25.3.2015 – I R 52/13, BStBl. II 2016, 172; FG Düss. v. 11.6.2013 – 6 K 2867/11 KE, F, EFG 2013, 1509, rkr.; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 19; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 57.1 [8/2019]). Jede von der PersGes. ausgeübte Tätigkeit ist gesondert zu beurteilen (R 4.1 Abs. 2 Satz 3 KStR 2015), wobei sich eine Zusammenfassung der sich hiernach ergebenden BgA nach § 4 Abs. 6 bestimmt (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 59; BMF v. 21.6.2017 – IV C 2 - S 2706/14/10001, BStBl. I 2017, 880, Rz. 3). Insoweit ist es konsequent, wenn die PersGes. unterschiedliche Tätigkeiten unterhält, auch verschiedene, jeweils eigenständige BgA statt „nur“ einen einheitlichen BgA anzunehmen (so auch *Storg*, *DStZ* 2011, 784; BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 59; BMF v. 21.6.2017 – IV C 2 - S 2706/14/10001, BStBl. I 2017, 880, Rz. 3; aA *Schiffers*, *DStZ* 2014, 675; *Schiffers*, *DStZ* 2016, 535, der einen einheitlichen BgA annimmt; ebenso *Lock*, *ZKF* 2011, 125, mit dem Vorschlag der analogen Anwendung des § 8 Abs. 9 auf die PersGes.; *Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 32).

Folgen der Zusammenfassung von gewerblichen Tätigkeiten in einer Mitunternehmerschaft: Nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 21.6.2017 – IV C 2 - S 2706/14/10001, BStBl. I 2017, 880, Rz. 3 Satz 3: „sind ... zusammenzufassen“) führt die Ausübung verschiedener Tätigkeiten in einer Mitunternehmerschaft dazu, dass die hieraus entstehenden BgA im Rahmen des § 4 Abs. 6 ebenfalls zwingend zusammenzufassen sind, die gesellschaftsrechtl. Zusammenfassung der Tätigkeiten in der PersGes. mithin eine Ausübung des Wahlrechts zur Zusammenfassung auf Ebene der beteiligten jPöR vorgibt bzw. dieses ersetzt (vgl. *Schiffers*, DStZ 2017, 600; *Gohlke/Lindt*, DB 2017, 1927).

Zuordnung zu einem bestehenden Betrieb gewerblicher Art: Ob die Beteiligung an der Mitunternehmerschaft stets einen eigenständigen BgA darstellt oder ob sie auch dem BV eines anderen, bereits bestehenden BgA zugerechnet werden kann, ist aufgrund der nicht eindeutigen BFH-Rspr. (BFH v. 9.5.1984 – I R 25/81, BStBl. II 1984, 726; BFH v. 27.11.2012 – IV B 64/12, BFH/NV 2013, 514) unklar; angesichts der Tatsache, dass die ausschließliche 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. 10b EStG bei Umwandlungsfällen auslösen würde, ist es uE sachlich gerechtfertigt, die Beteiligung an der Mitunternehmerschaft auch einem bereits bestehenden BgA zurechnen zu können, ohne die Beteiligung als eigenständigen BgA zu betrachten (so auch *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 51a [3/2018] und § 4 Rz. 52e [3/2018]; *Schiffers*, DStZ 2014, 675; *Kronawitter*, DStZ 2010, 370; einschränkend *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 49 [1/2018]: Voraussetzung ist der Erwerb der Beteiligung unter Mitwirkung eines BgA und Erfüllung der Voraussetzungen für das Vorliegen von BV). Soweit in der Mitunternehmerschaft verschiedenartige Tätigkeiten zusammengefasst wurden, erfordert eine weitere Zusammenfassung mit einem BgA wiederum die Erfüllung der entsprechenden Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 Satz 1. Nach Auffassung des FG Nürnberg ist dabei die auf Ebene der Mitunternehmerschaft erfolgte Zusammenfassung vorrangig vor den weiteren in § 4 Abs. 6 genannten Zusammenfassungsmöglichkeiten zu berücksichtigen (FG Nürnberg v. 23.10.2018 – 1 K 723/18, EFG 2019, 1549, Az. BFH I R 16/19).

Grundsätzlich irrelevant ist der Umfang der Tätigkeit der Mitunternehmerschaft und die Höhe der Beteiligung der jPöR, dh., ob an der Mitunternehmerschaft nur jPöR oder auch Personen des Privatrechts beteiligt sind (*Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 212 [8/2019]; OFD Frankfurt v. 4.2.2002, DB 2002, 764).

b) Beteiligung an einer vermögensverwaltenden Personengesellschaft

30

Diese Form der Beteiligung führt nicht zu einem BgA auf der Ebene der jPöR, auch wenn sie nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägt ist (BFH v. 29.11.2017 – I R 83/15, BStBl. II 2018, 495; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 59; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 51 [8/2018]; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 57.1 [8/2019]; *Storg*, DStZ 2011, 784). Ist die vermögensverwaltende Tätigkeit nur als Hilfs- oder Nebengeschäft einer anderen gewerblichen Tätigkeit zu beurteilen, so teilt sie stl. das Schicksal der Haupttätigkeit (BMF v. 27.7.2017 – IV C 2 - S 2706/14/10001, BStBl. I 2017, 880, Rz. 4, zust. *Schiffers* in DStZ 2017, 600).

31 **c) Beteiligung an einer Personengesellschaft mit Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft**

Nach Auffassung der FinVerw. (BMF v. 21.7.2017 – IV C 2 - S 2706/14/10001, BStBl. I 2017, 880, Rz. 6) stellt die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft mit Einkünften nach § 13 EStG (auch im Fall der gewerblichen Prägung) wegen des Vorbehaltes in § 4 Abs. 1 Satz 1 keinen BgA dar (krit. *Fiand*, KStZ 2017, 228).

32 **d) Beteiligung an einer Personengesellschaft ohne Einkunftserzielungsabsicht**

Die Mitunternehmerschaft setzt eine Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht voraus (BFH v. 25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202; BFH v. 25.9.2008 – IV R 80/05, BStBl. II 2009, 266). Übt eine Mitunternehmerschaft auch Tätigkeiten ohne Gewinnerzielungsabsicht aus, sind diese nicht im Rahmen der gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte einzubeziehen (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 60; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 52h [3/2018]; *Schiffers*, DSTZ 2017, 305). Diese Tätigkeiten begründen bei der Körperschaft dennoch ein weiteren BgA (BFH-Urteil v. 26.6.2019 – VIII R 43/15, BFH/NV 2019, 1414, Rz. 20; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 50 [8/2018]; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 52h [3/2018], *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 59), weil die Gewinnerzielungsabsicht nach § 4 Abs. 1 Satz 2 entbehrlich ist (aA *Lock*, ZKF 2011, 125; stl. Liebhaberei). Dies gilt nach Verwaltungsauffassung auch dann, wenn die Dauerverlusttätigkeit im Fall der unmittelbaren Ausübung durch die jPöR hoheitlich und nach § 4 Abs. 5 nicht zu besteuern wäre. Insoweit treten jedoch keine negativen Folgen ein, weil § 8 Abs. 7 Satz 2 aus Billigkeitsgründen auf diese Dauerverlust-BgA anwendbar sein soll (BMF v. 21.6.2017 – IV C 2 - S 2706/14/10001, BStBl. I 2017, 880, Rz. 11).

33 **e) Beteiligung an einer Personengesellschaft mit „hoheitlichen“ Tätigkeiten**

Übt die Mitunternehmerschaft Tätigkeiten aus, die im Fall der Ausübung durch die jPöR als „hoheitlich“ zu qualifizieren wären, so hindert dies nicht die Annahme eines BgA (BFH v. 25.3.2015 – I R 52/13, BStBl. II 2016, 172; *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 135, für VZ vor 2008 bereits BMF v. 8.2.2016 – IV C 2 - S 2706/14/10001, BStBl. I 2016, 237). Hat die jPöR in der Vergangenheit die Auffassung vertreten, der hoheitliche Charakter der Tätigkeit führe nicht zur Annahme eines BgA, so ist dies nach Auffassung der FinVerw. für VZ vor 2018 nicht zu beanstanden (BMF v. 21.6.2017 – IV C 2 - S 2706/14/10001, BStBl. I 2017, 880, Rz. 13). Nach früherer Auffassung der FinVerw. war zwischen dem Zusammenschluss zweier jPöR zwecks Ausübung einer hoheitlichen Tätigkeit in der Rechtsform einer GbR (= kein BgA mangels Mitunternehmerschaft, vgl. R 6 Abs. 2 Satz 5 KStR 2004) und dem Zusammenschluss in einer Mitunternehmerschaft mit Gewinnerzielungsabsicht (= BgA, vgl. R 6 Abs. 5 Sätze 2–4 KStR 2004) zu unterscheiden.

34 **f) Beteiligung an einer Organträger-Mitunternehmerschaft**

Nach Verwaltungsauffassung (BFH v. 21.6.2017 – IV C 2 - S 2706/14/10001, BStBl. I 2017, 880, Rz. 5) sind die Tätigkeiten der OG der Mitunternehmerschaft als OT wie eigene Tätigkeiten zuzurechnen und führen auf Ebene der beteiligten

jPöR zur Annahme ggf. mehrerer BgA. Die setzt nach § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 eine eigene gewerbliche Betätigung der Mitunternehmerschaft mit Gewinnerzielungsabsicht voraus (vgl. BFH v. 29.11.2017 – I R 83/15, BStBl. II 2018, 495).

g) Stellungnahme

35

Die tätigkeitsbezogene Betrachtung der Beteiligung an einer PersGes. fußt auf dem Grundsatz der transparenten Besteuerung, weil nicht die Gesellschaft, sondern jeder einzelne Gesellschafter Subjekt der Einkünfteerzielung ist (vgl. BFH v. 3.7.1995 – GrS 1/93, BStBl. II 1995, 617), und ermöglicht eine größtmögliche Rechtsformneutralität. Die Beteiligung an einer PersGes. führt zur Annahme eines BgA, wenn die Tätigkeit bei unmittelbarer Ausübung auch zu einem BgA führen würde (vgl. *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 59). Soweit der BFH dies für gewerblich geprägte vermögensverwaltende Gesellschaften mangels Vorhandensein eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs iSd. § 14 AO verneint (BFH v. 29.11.2017 – I R 83/15, BStBl. II 2018, 495), erscheint die Auffassung der FinVerw. zur Nichtannahme eines BgA bei Beteiligung an (ggf. gewerblich geprägten) Mitunternehmerschaften mit land- und forstw. Einkünften fraglich. Ein Vorrang der Regelungen des § 4 als *lex specialis* gegenüber § 15 EStG besteht nicht (vgl. BFH v. 25.3.2015 – I R 52/13, BStBl. II 2016, 172, hinsichtlich der Anwendbarkeit des § 4 Abs. 5). Folge der transparenten Betrachtung und der Annahme ggf. mehrerer BgA aus der Beteiligung an einer PersGes. ist zudem, dass auf Ebene der jPöR jeweils die Voraussetzungen einer Zusammenfassung nach § 4 Abs. 6 gesondert zu prüfen sind. Würde man hingegen die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft mit mehreren mit Gewinnerzielungsabsicht unterhaltenen Tätigkeiten wegen § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG stets als einheitlichen BgA betrachten, wäre eine Zusammenfassung mit weiteren BgA der jPöR nach § 4 Abs. 6 idR nicht mehr möglich, weil der BgA „Beteiligung an der Mitunternehmerschaft“ nur stpfl. Beteiligungserträge erzielt und mangels transparenter Betrachtung die der Einkünfteerzielung zugrunde liegende Tätigkeit beim Gesellschafter stl. nicht mehr relevant wäre. Zudem führt die Zurechnung der von der PersGes. ausgeübten Dauerverlusttätigkeiten zu eigenen BgA der jPöR zur Anwendbarkeit des § 8 Abs. 7, was bei enger Auslegung des Begriffs „ausüben“ ansonsten zweifelhaft wäre (vgl. BFH v. 9.11.2016 – I R 56/15, BStBl. II 2017, 498, Rz. 26; ebenso *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 52j [3/2018]).

Gewerbsteuerlich ist die Mitunternehmerschaft Besteuerungssubjekt iSd. § 2 Abs. 2 GewStG hinsichtlich ihrer mit Gewinnerzielung unterhaltenen Tätigkeiten. Die Ausnahmen für die Nichtannahme eines BgA bei gewerblich geprägten vermögensverwaltenden oder land- und forstw. Einkünften gilt ebenso wenig wie § 2 GewStDV. Selbständige Dauerverlusttätigkeiten sind jedoch mangels Vorliegens gewerblicher Einkünfte auszuscheiden (vgl. BFH v. 25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202; ebenso *Schiffers*, DStZ 2017, 880; *Fiand*, KStZ 2018, 181).

h) Verfahrensrechtliche Aspekte bei Beteiligungen an Personengesellschaften

36

Im gesonderten Feststellungsverfahren (vgl. § 180 Abs. 1 Nr. 2a iVm. § 179 AO) wird verbindlich entschieden, dass die jPöR Mitunternehmer ist (BFH v. 9.5.1984 – I R 25/81, BStBl. II 1984, 726; BFH v. 25.5.2011 – I R 60/10, BStBl. II 2011, 858; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 59). Da Stpfl. die jPöR selbst ist, ist bei ihrer Beteiligung an einer PersGes. die KdöR und nicht ihr BgA Beteiligter des Fest-

stellungsverfahrens, während die Frage, welchem BgA die festgestellten Einkünfte zuzurechnen sind, im Besteuerungsverfahren der KdöR zu entscheiden ist (BFH v. 27.11.2012 – IV B 64/12, BFH/NV 2013, 514; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 67; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 52 [8/2018]).

Übt die Mitunternehmerschaft auch Tätigkeiten ohne Einkunftserzielungsabsicht aus, sind diese in der gesonderten und einheitlichen Feststellung zu erfassen, wenn mehrere jPöR hieran beteiligt sind (vgl. Verordnung über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 180 Abs. 2 AO v. 19.12.1986, BGBl. I 1986, 2663). Ist nur eine jPöR an dieser Tätigkeit beteiligt, erfolgt die Ermittlung der Einkünfte mangels Feststellung erst auf Ebene des BgA (BMF v. 21.6.2017 – IV C 2 - S 2706/14/10001, BStBl. I 2017, 880, Rz. 9 und 10; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 52f [3/2018]).

Gegenstand des Feststellungsbescheides sind die Höhe der Einkünfte aus den mit Gewinnerzielungsabsicht unterhaltenen Tätigkeiten. Nach Auffassung der FinVerw. führt die Beteiligung an der Mitunternehmerschaft im Fall verschiedenartiger Tätigkeiten zu mehreren BgA (vgl. BMF v. 21.6.2017 – IV C 2 - S 2706/14/10001, BStBl. I 2017, 880, Rz. 8). Insbesondere im Fall der Beteiligung mehrerer jPöR dürfte die Aufteilung der festgestellten Einkünfte auf die einzelnen BgA problematisch sein. Praxisgerecht erscheint eine enge Abstimmung zwischen den beteiligten FÄ und der die Feststellungserklärung abgebenden Mitunternehmerschaft mit nachrichtlicher Mitteilung der steuerrelevanten Angaben im Rahmen der Erläuterungen zum Feststellungsbescheid ohne formelle Bindungswirkung.

Beispiel:

Zwei jPöR sind zu gleichen Teilen an einer PersGes. in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG beteiligt. Diese betreibt mehrere Windkraftanlagen (Gewinn 200 T€) und ein Klärwerk (Gewinn 100 T€).

Die Beteiligung an der Mitunternehmerschaft führt bei jeder jPöR zur Annahme von zwei BgA. Der BgA „Beteiligung KG ‚Windkraft‘“ kann nicht mit dem BgA „Beteiligung KG ‚Klärwerk‘“ zusammengefasst werden, da keine der drei Alternativen des § 4 Abs. 6 erfüllt ist. Die Aufteilung der gesondert und einheitlich festgestellten Gewinnanteile aus der KG iHv. 150 T€ auf die einzelnen BgA muss jede jPöR selbst ermitteln und jedes FA mangels entsprechender Feststellung selbst überprüfen, sofern die Aufteilung nicht durch das Feststellungsfinanzamt ermittelt und nachrichtlich mitgeteilt wird.

Kriterium „wirtschaftliche Bedeutsamkeit“: Bei der Prüfung, ob die Tätigkeit wirtschaftliches Gewicht hat, werden unterschiedliche Ansichten vertreten: Zum Teil wird auf die anteiligen Bruttoeinnahmen abgestellt (*Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 59); *Alvermann* (in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 19) legt die typisierenden Umsatz- und Gewinnzahlen nur bei ausschließlicher Beteiligung von jPöR zugrunde, zT 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 jPöR ankommt (*Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 73 [8/2019]; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 52l [3/2018]; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 19). Die FinVerw. hat sich der zweiten Auffassung angeschlossen mit einer Übergangsfrist für VZ vor 2018 (BMF v. 21.6.2017 – IV C 2 - S 2706/14/10001, BStBl. I 2017, 880, Rz. 1 Satz 4 und Rz. 13 Satz 3).

Zur Zuordnung der mitunternehmerischen Beteiligungen der jPöR im Rahmen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG vgl. Anm. 12.

Gewerbsteuerliche Behandlung der Mitunternehmerschaft: Gewerbesteuerlich ist die Mitunternehmerschaft Besteuerungsobjekt iSd. § 2 Abs. 2 GewStG hinsichtlich ihrer mit Gewinnerzielung unterhaltenen Tätigkeiten. Die Ausnahmen für die Nichtannahme eines BgA bei gewerblich geprägten vermögensverwaltenden oder land- und forstw. Einkünften gilt ebenso wenig wie § 2 GewStDV. Selbständige Dauerverlusttätigkeiten sind jedoch mangels Vorliegens gewerblicher Einkünfte auszuschneiden (BFH v. 25.6.1996 – VIII R 28/94, BStBl. II 1997, 202; ebenso *Schiffers*, DStZ 2017, 880; *Fiand*, KStZ 2018, 181).

i) Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft

37

Grundsätzlich kein Betrieb gewerblicher Art: Die Beteiligung (Besitz und Verwaltung von Anteilen) an einer KapGes. begründet grds. keinen eigenständigen BgA (R 4.1 Abs. 2 Satz 5 KStR 2015), sondern ist regelmäßiger der Vermögensverwaltung zuzurechnen, auch wenn die jPöR alleiniger Anteilseigner ist (*Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 57 [9/2018]; BFH v. 25.8.2010 – I R 97/09, BFH/NV 2011, 312). Die Veräußerung gem. 17 EStG ist ebenfalls nicht stpfl. (RFH v. 29.3.1938, RStBl. 1938, 471; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 56 [3/2018]; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 32 [1/2018]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 31).

Ausnahmen: Ein BgA ist anzunehmen, wenn der mehrfache Erwerb und die Veräußerung von wesentlichen Beteiligungen den Rahmen einer Vermögensverwaltung sprengen (*Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 52; *Musil in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 136). Ein BgA ist auch dann anzunehmen, wenn ständig und planmäßig auf die laufende Geschäftsführung tatsächlich Einfluss genommen bzw. diese übernommen wird (R 4.1 Abs. 2 Satz 3 KStR 2015; BFH v. 25.8.2010 – I R 97/09, BFH/NV 2011, 312; *Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 18; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 55 [3/2018]; *Strahl*, FR 2002, 916; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 57 [8/2019]; aA *Schiffers*, DStZ 2016, 371 [375], der dies als kstl. nicht gerechtfertigten Durchgriff auf die KapGes. ansieht) 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; EuGH v. 10.1.2006 – C-224/04, Slg 2006, I-289; *Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 18; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 52; *Musil in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 136). Selbst eine geringfügige Beteiligung stellt einen BgA dar, wenn die jPöR zusammen mit anderen jPöR die KapGes. beherrscht und im Zusammenwirken mit diesen jPöR tatsächlich einen entscheidenden Einfluss auf die Geschäftsführung der Gesellschaft ausübt (R 4.1 Abs. 2 Satz 7 KStR 2015). Ein entsprechender Einfluss auf die Geschäftsführung liegt zB vor, wenn ein Vertreter der jPöR zugleich Geschäftsführer/Vorstand der Tochtergesellschaft ist oder die jPöR durch andere Maßnahmen sicherstellt, dass sie das wirtschaftliche Geschehen bei der Tochtergesellschaft bestimmt (*Strahl*, FR 2008, 15; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 31). Gewerbliche Einkünfte liegen auch dann vor, wenn die jPöR geldwerte Leistungen gegenüber ihrer KapGes. erbringt oder die Beteiligung, zB bei einer Betriebsaufspaltung, zum BV eines BgA gehört (*Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 52; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 57 [8/2019]). Diese Grundsätze gelten jedoch nicht, wenn die KapGes. ausschließlich Einkünfte aus Vermögensverwaltung erzielt oder selbst stbegünstigt iSd. § 51 ff. AO ist (vgl. R 4.1 Abs. 2 Satz 5 KStR 2015 und AEAO zu § 64 Nr. 3 Sätze 5–6).

Ausübung einer hoheitlichen Tätigkeit durch die Kapitalgesellschaft: Inwieweit die Beteiligung an einer KapGes., die eine hoheitliche Tätigkeit unterhält, nach den vorbenannten Grundsätzen ebenfalls einem BgA zuzuordnen ist, ist strittig.

- ▶ *Lock* (ZKF 2013, 221) lehnt die Annahme eines BgA und damit eine KStPflcht unter Hinweis darauf ab, dass diese dem Telos der Besteuerung der öffentlichen Hand widerspricht, da kein Bedürfnis nach der Herstellung einer Chancengleichheit zu äquivalenten Tätigkeiten der Privatwirtschaft bestehe, und zudem eine Besteuerung des Staates durch sich selbst sinnwidrig sei. Auch *Schiffers* (DStZ 2016, 371) begründet seine ablehnende Haltung mit dem fehlenden Anlass zur Herstellung einer Wettbewerbsneutralität.
- ▶ *Stellungnahme:* Da eine bei der jPöR hoheitliche Tätigkeit ihr Besteuerungsprivileg aus § 4 Abs. 5 KStG bereits in dem Moment verliert, in dem die Durchführung auf eine Gesellschaft übertragen wird (vgl. BFH v. 25.3.2015 – I R 52/13, BStBl. II 2016, 172, hinsichtlich der Anwendbarkeit des § 4 Abs. 5 auf Ebene einer Mitunternehmerschaft), besteht uE kein Grund für eine diesbezügliche Differenzierung. Auch der Gesetzgeber sah im Rahmen des JStG 2009 lediglich die Notwendigkeit zur Regelung für Eigengesellschaften mit hoheitlichen Dauerverlusten, ohne hoheitliche Gewinne einer stl. Sonderbehandlung zuzuführen. Soweit die Durchführung hoheitlicher Tätigkeiten im Rahmen einer KapGes. zur StPflcht führt, gilt dies auch für die o.g. Betriebsaufspaltungs- und Beherrschungssachverhalte.

38–40 Einstweilen frei.

II. Abgrenzung zum Begriff Gewerbebetrieb (Abs. 1 Satz 2)

41 1. Gewerbliche Tätigkeit ohne Gewinnerzielungsabsicht

Unmaßgeblichkeit der Gewinnerzielungsabsicht: Eine Gewinnerzielungsabsicht ist kraft ausdrücklicher gesetzlicher Regelung nicht erforderlich (§ 4 Abs. 1 Satz 2). Trotz des eindeutigen Wortlauts des § 4 Abs. 1 Satz 2 erkennt ein Teil des Schrifttums auch bei Fehlen der Gewinnerzielungsabsicht zwar eine persönliche StPflcht dieser KdöR 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, 2007, 63; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 55; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 36 [1/2018]; *Heger*, FR 2009, 301; *Gastl*, DStZ 2003, 99).

Stellungnahme: Dieser Ansatz vermag jedoch aufgrund folgender Überlegungen nicht zu überzeugen (ebenso abl. und Differenzierung als „gekünstelt“ ansehend *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 114):

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 Rah-

men der sachlichen StPflcht diese Ausdehnung wieder rückgängig zu machen? Die Tatsache, dass § 4 Abs. 1 Satz 2 ausdrücklich bestimmt, dass eine Gewinnerzielungsabsicht nicht erforderlich ist, spricht außerdem dafür, dass deren Fehlen für die Begr. der sachlichen StPflcht dieser KdöR unerheblich ist (*Hölzer*, DB 2003, 2090; *Orth*, FR 2007, 326; *Kalwarowskyj*, DB 2006, 1809).

Gesetzliche Klarstellung: 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; BFH 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 8.2 „Einkunftsart“ KStH 2015; BFH v. 30.11.1989 – I R 19/87, BStBl. II 1990, 246; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 50; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 36). Dies gilt auch für den Fall der Verpachtung eines BgA (H 8.2 „Einkunftsart“ KStH 2015; BFH v. 1.8.1979 – I R 106/76, BStBl. II 1979, 716).

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 Gesetz über steuerliche Begleitmaßnahmen zur Einführung der Europäischen Gesellschaft und zur Änderung weiterer steuerrechtlicher Vorschriften (SEStEG v. 7.12.2006, BGBl. I 2006, 2782, ber. BGBl. I 2007, 66) gilt diese Fiktion ab VZ 2006 (§ 34 Abs. 1 nF) nur noch für unbeschränkt Stpfl. iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1–3 und damit nicht mehr für BgA von jPöR gem. § 1 Abs. 1 Nr. 6.

Erzielt eine KdöR nachträgliche Einkünfte gem. § 24 Nr. 2 EStG als Rechtsnachfolger, zB als Erbe (vgl. auch Anm. 78 „Erbenschaften“), sind für die Bestimmung der Einkunftsart die Verhältnisse beim Erblasser maßgebend (BFH v. 16.5.2001 – I R 76/99, BStBl. II 2002, 487), bei einer Körperschaft als Rechtsnachfolger können sich wegen der für diese geltenden Besteuerungsmerkmale jedoch Änderungen ergeben (BFH v. 30.11.1989 – I R 19/87, BStBl. II 1990, 246). 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).

2. Gewerbliche Tätigkeit ohne Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr 42

Der Verzicht auf eine Beteiligung am wirtschaftlichen Verkehr (vgl. auch § 8 Abs. 1 Satz 2) erlangt insbes. im Fall der Leistungserbringung an nur einen Leistungsempfänger Bedeutung. Die Nichtteilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr schließt die Annahme eines BgA nicht aus.

Beispiel:

Die als Anstalt öffentlichen Rechts errichtete Zusatzversorgungskasse eines Gebietsverbandes bedient sich zur Aufgabenerledigung ausschließlich des Personals des Verbandes, der dafür der Kasse die anteiligen Personalkosten in Rechnung stellt. Vorbehaltlich der Anwendbarkeit des § 4 Abs. 5 KStG begründet der Verband mit der Personalüberlassung einen BgA, auch wenn er im Übrigen keiner dritten Person Personal entgeltlich überlässt.

Eigen- oder Selbstversorgungsbetriebe erfüllen uE hingegen nicht den Tatbestand eines BgA, wenn sie ausschließlich Lieferungen und Leistungen gegenüber der Trägerkörperschaft erbringen, zB hauseigene Tankstellen oder Druckereien, Werkstätten sowie zentrale Beschaffungsstellen. Insoweit fehlt es an der Erzielung von Einnahmen iSd. § 8 Abs. 1 EStG (ebenso *Hidien* in *Hidien/Jürgens*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2017, § 4 Rz. 228f.). Die im Schrifttum vertretene Gegenauffassung verweist auf die Gesetzesbegründung (BTDrucks. 7/1470, 336; so auch *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 16; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 46 [1/2018]; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 41 [3/2018]; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 58; *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 171), wonach die StPflcht derartiger Betriebe aus Wettbewerbsgründen vorliegt 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. Dabei ist jedoch zu berücksichtigen, dass die in der Gesetzesbegründung herangezogene frühere höchstrichterliche Rspr. von der persönlichen StPflcht des BgA ausging (vgl. RFH v. 6.5.1930 – I A 24/30, RStBl. 1930, 637; RFH v. 30.4.1940 – I 185/39, RStBl. 1940, 625; RFH v. 25.3.1941 – I 442/40, RStBl. 1940, 421). Aus der Steuersubjekteigenschaft des BgA ergab sich die Annahme eines Leistungsaustausches mit der Trägerkörperschaft als weitere juristische Person und damit die StPflcht. Seit dem Ur. v. 13.3.1974 (BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391) geht der BFH jedoch von der Steuersubjekteigenschaft der jPöR selbst aus, so dass es insoweit an der mit der Tätigkeit verbundenen Einnahmeerzielung im Sinne eines Vorteilszuflusses auf Ebene des Steuersubjekts mangelt. Auch aus der BFH-Rspr. zur Betrachtung des BgA als fiktive KapGes. ergibt sich uE nichts anderes. Wie der BFH in den Entscheidungsgründen des Ur. v. 30.1.2018 (BFH v. 30.1.2018 – VIII R 42/15, BStBl. II 2019, 96) ausführt, dient die Behandlung des BgA als virtuelle KapGes. der Schaffung einer zweiten Besteuerungsebene und der Erreichung einer Belastungsgleichheit. Die für die Bestimmung der zutreffenden Rechtsfolgen (vGA, Rücklagenbildung etc.) hinsichtlich des Verhältnisses zwischen unselbständigem BgA als Besteuerungsobjekt und Trägerkörperschaft als Besteuerungssubjekt notwendige Fiktion kann jedoch nicht die Tatbestandsmerkmale für das Vorliegen eines BgA (Einnahmeerzielung) ersetzen, weil ansonsten ein Zirkelschluss zwischen Tatbestandsmerkmal und Rechtsfolgen vorliegt. Erst wenn ein BgA kraft Einnahmeerzielung vorliegt, kann das Verhältnis zwischen BgA und Trägerkörperschaft kraft Fiktion als Betriebseinnahme, Betriebsausgabe, vGA oder verdeckte Einlage subsumiert werden. Würde man dies anders sehen wollen, würde jede hoheitliche Leistungserbringung durch eigenes Personal zur Fiktion einer entgeltlichen Personalüberlassung (des dann anzunehmenden BgA an die Trägerkörperschaft) führen (die dadurch eintretende „Sollbesteuerung“ ebenso abl. *Hidien* in *Hidien/Jürgens*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2017, § 4 Rz. 230).

Auch eine Wettbewerbsbeeinträchtigung ist bei Selbstversorgungsbetrieben nicht gegeben, da insoweit die jPöR ja gerade als Endverbraucher auftritt und nicht als Leistungsanbieter. Zudem führt die Bejahung einer StPflcht dieser Betriebe zur Annahme verdeckter Gewinnausschüttungen wegen nicht kostendeckender „Entgelte“ bzw. fremdunüblichen Verzichts auf angemessene Gewinnaufschläge (zur Sinnhaftigkeit einer so begründeten StPflcht vgl. ebenso die Kritik von *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 55 [8/2019]; *Hidien* in *Hidien/Jürgens*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2017, § 4 Rz. 305f.).

Nach fortbestehender Auffassung der FinVerw. sind reine Selbstversorgungsbetriebe (Betriebe ohne Umsätze an Dritte) nicht zu erfassen, da sie idR auf Selbstkostenbasis arbeiten und insoweit keine kstl. relevanten Überschüsse erzielen (BMF v. 7.10.1974 – IV A 2 - S 7106 - 19/74, BStBl. I 1974, 911, für Umsatzsteuerzwecke übernommen in Abschn. 2.11 Abs. 16 UStAE; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 55 [9/2018]; krit. *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 42 [3/2018]; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 16). Führen Selbstversorgungsbetriebe auch Umsätze an Dritte aus, ist das Vorliegen eines BgA nach den allgemeinen Grundsätzen des § 4 zu prüfen. Führen Selbstversorgungsbetriebe, die aufgrund ihrer Leistungen an fremde Dritte als BgA anzusehen sind, auch unentgeltliche Leistungen an die Trägerkörperschaft durch, stellen Letztere keine vGA dar (so zu Recht *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 43 [3/2018]; *Schiffers*, DStZ 2009, 819). Zur Bemessung der Umsatzgrenze von 35 000 € gem. R 4.1 Abs. 5 Satz 1 KStR 2015 bei Selbstversorgungsbetrieben vgl. Anm. 27.

Einstweilen frei.

43–45

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

46

Identität zwischen Besteuerungsobjekt und Besteuerungssubjekt: Gemäß § 4 Abs. 2 ist ein BgA auch dann unbeschränkt stpfl., wenn er selbst eine jPöR ist und damit einen Betrieb mit eigener öffentlich-rechtl. Persönlichkeit darstellt. Dieser Vorschrift kommt ausschließlich deklaratorische Bedeutung zu (BTDrucks. 7/1470, 336; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 82; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 61 [8/2018]; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 28: überflüssige Klarstellung). Bei dieser Sachlage ist die jPöR nicht nur Zuordnungssubjekt, sondern zugleich auch StSubjekt iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 6; daher betrifft § 4 Abs. 2 Fallgestaltungen, in denen der BgA ausnahmsweise selbst stpfl. ist, da StSubjekt und BgA als StObjekt identisch sind (*Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 82; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 58 [3/2018]; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 79 [8/2019]). Zur Steuersubjekteigenschaft allg. vgl. Anm. 4. Werden hingegen der jPöR andere Hoheitsrechte übertragen, entfällt insoweit die KStPflcht (*Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 28).

Kennzeichen der unter § 4 Abs. 2 fallenden jPöR ist ihr abgegrenztes Tätigkeitsfeld, welches als Hauptzweck nicht auf hoheitliche, sondern privatwirtschaftliche Betätigung gerichtet ist, die die Merkmale eines BgA erfüllt, während die übrigen jPöR vorrangig der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen und nur in Teilbereichen mit privatwirtschaftlichen Betätigungen der KSt unterliegen (RFH v. 26.11.1935, RStBl. 1936, 203; RFH v. 14.12.1937, RStBl. 1938, 333; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 82; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 80 [8/2019]). Der Betrieb bildet nicht nur eine wirtschaftlich zusammenhängende funktionelle, sondern aufgrund seiner Eigenständigkeit auch eine rechtl. Einheit.

Typische Anwendungsfälle des § 4 Abs. 2 (vgl. zur Aufzählung: *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 63 [8/2018]; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 28) sind öffentlich-rechtl. Kredit- und Versicherungsanstalten sowie Sparkassen und Landesbanken (vgl. auch Anm. 76 „Kreditinstitut, Sparkassen, Versicherungsanstalten“). Ein BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit kann darüber hinaus auch bei einer Stiftung oder einem Zweckverband vorliegen (*Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 91).

Einstweilen frei.

47–49

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

Schrifttum: *Meißner*, Bilanzierung von Baukostenzuschüssen bei Versorgungsunternehmen, DB 2003, 2080; *Eisolt*, Behandlung von Baukostenzuschüssen bei Versorgungsunternehmen, BB 2004, 1079; *Kronawitter*, Die Bedeutung der 30 678 €-Umsatzgrenze für Versorgungsbetriebe gewerblicher Art i.S.d. § 4 Abs. 3 KStG, KStZ 2011, 181; *Boos*, Besteuerung der Nutzungsüberlassung kommunaler Fahrzeugstellplätze, DStZ 2015, 214.

50 I. Versorgungsbetriebe im weiteren Sinne

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 (*Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 30; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 83; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 71 [8/2018]). Dass Versorgungsbetriebe aufgrund der Regelung des Abs. 3 immer einen BgA darstellen, auch wenn sie sich nicht innerhalb der Gesamtbetätigung der jPöR wirtschaftlich herausheben (so *Baldauf*, DStZ 2011, 374), dürfte jedoch nicht zutr. sein (*Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 59 [3/2018]; *Kronawitter*, ZKF 2011, 121). Es handelt sich idR um rechtl. unselbständige Eigen- oder Regiebetriebe von Gebietskörperschaften bzw. Zweckverbänden, die die öffentlichen Aufgaben der Daseinsvorsorge erfüllen und damit stets öffentlichen Zwecken dienen; 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; BFH v. 28.1.1988 – V R 112/86, BStBl. II 1988, 473; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 30; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 83). Auch ein bestehender Anschluss- und Benutzungszwang vermag an dieser Zuordnung nichts zu ändern (*Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 85 [8/2019]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 92; *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 201). Die Betriebe idS. § 4 Abs. 3 nehmen idR Aufgaben wahr, die in gleicher oder ähnlicher Weise von privaten Unternehmen erfüllt werden (können), sodass ihre Qualifizierung als stpfl. BgA diesem Wettbewerbsgedanken Rechnung trägt. Zur Bedeutung der (damaligen) Umsatzgrenze von 30 678 € gem. R 6 Abs. 5 KStR 2004 (heute: 35 000 € gem. R 4.1 Abs. 5 Satz 1 KStR 2015) für Versorgungsbetriebe vgl. *Kronawitter*, KStZ 2011, 181.

§ 4 Abs. 3 geht als Spezialregelung der Bestimmung des § 4 Abs. 5 vor, sodass das Vorliegen eines Versorgungs-, Verkehrs- oder Hafengebetriebs die Annahme eines Hoheitsbetriebs ausschließt (BFH v. 12.3.1975 – I R 255/72, BStBl. II 1975, 549; BFH v. 28.1.1988 – V R 112/86, BStBl. II 1988, 473; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 83; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 87 [8/2019]).

Begriff des Versorgungsbetriebs: Dieser umfasst sämtliche in § 4 Abs. 3 aufgezählten Betriebe, zu denen neben den Versorgungsbetrieben im engeren Sinne die dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafengebiete dienenden Einrichtungen zählen (BFH v. 8.11.1989 – I R 187/85, BStBl. II 1990, 242; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 83). Die Aufzählung ist nicht enumerativ, sondern nur beispielhaft (*Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 59 [3/2018]; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 71 [8/2018]; *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 202). Tankstellen gehören nicht zu den Versorgungsbetrieben (*Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 60 [3/2018]).

Öffentliche Versorgungsbetriebe: Hierzu zählen nur die entsprechenden inländischen Betriebe des Bundes, der Länder, einer Gemeinde sowie eines Gemeinde- oder Zweckverbandes, und zwar auch, wenn sie nicht nur der Versorgung der eigenen Bevölkerung der Gebietskörperschaft dienen (RFH v. 16.3.1937, RStBl. 1937, 487; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 84; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 93). Hingegen darf es sich nicht um Betriebe einer ausländ. (*Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 30) oder einer kirchlichen (RFH v. 11.7.1933, RStBl. 1933, 1038; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 72 [8/2018]) Körperschaft handeln.

- ▶ *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 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 9; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 94). Die bloße Überlassung eines gesamten Leitungsnetzes (zB Strom-, Gas- oder Wasserleitungen) durch die jPÖR an einen rechtl. selbständigen Versorger, bei der dieser auch für den Unterhalt der Leitungen verantwortlich ist, stellt grds. eine vermögensverwaltende Tätigkeit dar, die aber regelmäßig den Tatbestand des Verpachtungs-BgA iSd. § 4 Abs. 4 erfüllt (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 11; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 94); obliegt die Unterhaltsverpflichtung der KdÖR selbst, ist ein BgA gem. § 4 Abs. 3 (Transport) anzunehmen (*Fiand*, KStZ 2010, 8). Werden nur Teile eines Leitungsnetzes überlassen, liegen aber die Voraussetzungen für eine Betriebsaufspaltung vor, ist dieser Netz = Besitzbetrieb ein BgA (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 11). Damit stellen sowohl der direkte Netzbetrieb als auch ein Netzverpachtungs-BgA und ein Netzbesitz-BgA einen Versorgungsbetrieb iSd. § 4 Abs. 3 dar (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 12; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 89 [8/2019]; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 85; *Pinkos*, DStZ 2010, 96).
- ▶ *Stellungnahme:* Unseres Erachtens (ebenso *Belcke/Westermann*, BB 2012, 2473; *Leippe*, DStZ 2010, 106; differenzierend *Pinkos*, DStZ 2010, 96) werden von § 4 Abs. 3 grds. nur Tätigkeiten erfasst, die die Versorgungsbetriebe bis zur Übergabe an den Endkunden erbringen. Daher ist der Betrieb eigener Anlagen des Versorgers direkt beim Kunden (sog. echtes *Contracting*) ebenfalls darunter zu subsumieren, da in diesen Fällen nicht die Lieferung von Gas, sondern der daraus erzeugten Wärme als Kernelement der Vertragsbeziehung mit dem Kunden anzusehen ist. Soweit die FinVerw. (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 10) das *Contracting* als eigenständige Tätigkeit ansieht, bezieht sich dies auf die Wartung von Kundenanlagen (sog. unechtes *Contracting*) als Dienstleistung, die zu einem eigenständigen BgA nach § 4 Abs. 1 führt (*Fiand*, KStZ 2010, 8; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 60 [3/2018]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 94; vgl. *Pinkos*, DStZ 2010, 96 im Beispiel zu Abschnitt III). Auch die Energieberatung (Information und Beratung von Endkunden über die Wirksamkeit von Energieeffizienzmaßnahmen sowie über die für sie verfügbaren Angebote) muss von Energieversorgungsunternehmen, nach dem Energiedienstleistungsgesetz v. 4.11.2010 (BGBl. I 2010, 1483) zwar verpflichtend angeboten werden. Trotzdem stellt die entgeltliche Beratung und Erstellung von Konzepten zur Energieeinsparung eine marktgängige, von einer Vielzahl von Unternehmen angebotene Dienstleistung dar, die von der Versorgungstätigkeit getrennt zu betrachten ist. Die Einbeziehung dieser Tätigkeiten – als eigenständiger BgA nach § 4 Abs. 1 – in den Querverbund

ist nur möglich wenn es sich im Einzelfall um Neben- bzw. Hilfsgeschäfte zur Energieversorgung handelt.

51 II. Versorgungsbetriebe im engeren Sinne

Versorgungsbetriebe im engeren Sinne 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; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 84; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 89 [8/2019]), wobei dies weniger nach rechtl., sondern vielmehr nach technischen und tatsächlichen Gesichtspunkten zu entscheiden ist (*Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 60 [3/2018]). Das Kriterium der „Versorgung der Bevölkerung“ ist zudem nicht eng auszulegen, sodass es nicht auf die Belieferung einer Vielzahl von Privathaushalten ankommt, sondern auf eine solche unmittelbar gegenüber den Endverbrauchern (so auch *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 60 [3/2018]). 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 (*Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 90 [8/2019]):

Wirtschaftsgut Wasser: 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 und dem Unternehmen gehörenden Rohrleitungsnetzes (BFH v. 27.4.2000 – I R 12/98, BFH/NV 2000, 1365; BFH v. 30.11.1989 – I R 79-80/86, BStBl. II 1990, 452) umfasst (BgA gem. § 4 Abs. 3), und Wasserbeschaffung (hoheitlich) zu unterscheiden; zur ustl. Würdigung (BgA) der Wasserbeschaffung ohne Leitungskontakt zum Endverbraucher vgl. BFH v. 2.3.2011 – XI R 65/07, BFH/NV 2011, 1454; FG Nürnberg. v. 17.4.2007 – II 174/2004, DStRE 2007, 1518, rkr.). Wird die Wasserbeschaffung in einem Versorgungsbetrieb 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 4.5 „Wasserbeschaffung, Wasserversorgung“ KStH 2015; *Paetsch* in *Rödler/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 95; aA *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 85, der eine Trennung für möglich hält). Vgl. auch Anm. 78 „Wasserbeschaffung, Wasserversorgung“.

► **Wasserkraftwerke** (vgl. *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 64; BFH v. 23.4.1975 – I R 70/73, BStBl. II 1975, 618; BFH 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 „Verordnung über die steuerliche Vergünstigung von Wasserkraftwerken“ v. 26.10.1944 (RGBl. I 1944, 278, zuletzt geändert durch Gesetz v. 8.12.2010, BGBl. I 2010, 1864); diese sieht auf 20 Jahre begrenzte Vergünstigungen vor.

Wirtschaftsgut Energie: 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 4.5 Abs. 6 Satz 2 KStR 2015; ebenso Schl.-Holst. FG v. 15.1.2019 – I K 116/13,

EFG 2019, 1458, Az. BFH I R 9/19; aA – Betrieb zur Wärmeversorgung – *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 96). 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; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 85; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 90 [8/2019] für den Fall des Betriebs durch die Stadtwerke). Ebenfalls zu den Versorgungsbetrieben wird eine Müllverbrennungsanlage gezählt, deren Energie zur Erzeugung von Fernwärme genutzt wird (*Heger in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 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; FG Münster v. 16.3.2001 – 9 K 7607/98 K, G, EFG 2001, 849, rkr.; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 61 [3/2018]; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 89 [8/2019]; vgl. auch Anm. 78 („Duales System“). Der Betrieb einer Photovoltaikanlage begründet einen Versorgungsbetrieb iSd. § 4 Abs. 3 (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 14). Gleiches wird auch für sonstige Solaranlagen gelten dürfen (so auch *Fiand*, KStZ 2010, 8). Vgl. auch Anm. 78 „Abfallentsorgung, Fotovoltaikanlagen“.

Zur Beendigung der Möglichkeit von Billigkeitsmaßnahmen bei der Besteuerung von Gewinnen aus der Veräußerung gemeindeeigener Stromversorgungsanlagen vgl. BMF v. 18.6.1996, DB 1996, 1446.

Unterhalten eines öffentlichen Telekommunikationsnetzes: Diese Tätigkeit durch eine jPöR soll zwar zu einem BgA, nicht jedoch zu einem Versorgungsbetrieb gem. § 4 Abs. 3 führen (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 13). Zur Zusammenfassbarkeit mit anderen Versorgungsbetrieben vgl. Anm. 82.

- ▶ **Breitbandnetz:** Die Errichtung und Verpachtung eines kommunalen Breitbandnetzes (Leerrohre einschließlich Kupfer- / Glasfaserkabel) stellt einen (Verpachtungs-)BgA dar, auch wenn dies in verschiedenen Abschnitten erfolgt (einheitlicher BgA); hingegen ist die ausschließliche Verpachtung der Leerrohre dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzurechnen (Nds. FinMin. v. 23.6.2015, ZKF 2015, 208). Die Zuordnung für den Fall, dass lediglich Erdarbeiten durchgeführt werden, hängt von den konkreten Umständen des Einzelfalls ab. Sofern die Errichtung und Verpachtung in verschiedenen Abschnitten erfolgt, die ausnahmsweise jeweils als gesonderte und selbständige Tätigkeiten anzusehen sind, kann die Verpachtung der verschiedenen Abschnitte aufgrund der Gleichartigkeit nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 zusammengefasst werden, selbst wenn einzelne oder sämtliche Abschnitte für sich gesehen die Grenze des R 4.1 Abs. 5 KStR 2015 (35.000 €) nicht überschreiten, diese „Aufgriffsgrenze“ jedoch gemeinsam überschritten wird; wird die vorgenannte Grenze nicht erreicht, kann die Kommune entsprechend R 4.1 Abs. 5 Satz 4 und 5 KStR 2015 besondere Gründe für das Vorliegen eines BgA vortragen, zB, dass sie mit der Verpachtung des kommunalen Breitbandnetzes unmittelbar zu anderen Unternehmen in Wettbewerb tritt (Nds. FinMin. v. 23.6.2015, ZKF 2015, 208).

III. Verkehrsbetriebe

52

Begriff des öffentlichen Verkehrs: Dieser 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; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 62 [3/2018]); dabei besagt das Kriterium der „Öffentlichkeit“, dass die Verkehrsgestaltung durch staatliche Organe bzw. Einrichtungen und damit im Rahmen der öffentlichen Verkehrspolitik erfolgt (*Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 62 [3/2018]). Erfasst wird nicht nur die entgeltliche oder geschäftsmäßige Beförderung von Personen oder Gütern, zB durch Bahn, Bus, Schiff, Fähre oder Flugzeug, sondern auch der Individualverkehr auf öffentlichen Straßen und die Bereitstellung von Flächen (Parkraumbewirtschaftung), die dem ruhenden Verkehr zum Parken zur Verfügung stehen (*Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 86; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 91 [8/2019]; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 62 [3/2018]). Flughäfen sind ebenfalls Verkehrsbetriebe (*Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 86; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 74 [8/2018]; vgl. auch R 4.5 Abs. 4 Satz 2 KStR 2015). 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; BFH v. 26.6.1996 – II R 68/93, BStBl. II 1996, 495). Folgerichtig dürfte es daher sein, auch solche Betriebe als Verkehrsbetriebe gem. § 4 Abs. 3 anzusehen, die anderen Betrieben die Verkehrsinfrastruktur (Betriebshöfe, Werkstätten, Signalanlagen, Haltestellen einschließlich Personal, Fahrzeuge und ggf. Konzessionen) überlassen (so auch *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 62 [3/2018]; *Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 97). Die ausschließliche Güterbeförderung durch Busse und Bahn unterfällt hingegen nicht dem Begriff des öffentlichen Verkehrs (RFH v. 25.6.1930, RStBl. 1930, 552; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 30; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 74 [8/2018]). 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 jPöR selbst Träger der Nahverkehrskonzession ist und die Beförderungsleistungen durch einen Subunternehmer im Namen und für Rechnung des Konzessionsträgers ausführen lässt.

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). Daher „dient“ ein Unternehmen dem öffentlichen Verkehr, wenn seine Verkehrsmittel der Allgemeinheit ohne Einschränkung zur Verfügung stehen (BFH v. 10.12.1992 – V R 3/88, BStBl. II 1990, 380; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 93 [8/2019]) und die Verkehrsleistungen unmittelbar erbracht werden; hierzu zählen zB der ge-

nehmigte Linienverkehr, die Schülerbeförderung und Auftragsfahrten in diesen Bereichen, nicht hingegen der Gelegenheitsverkehr (Ausflugsfahrten, Ferienzweck- oder Mietomnibusverkehr).

Einrichtungen des ruhenden Verkehrs: Zu den Einrichtungen des ruhenden Verkehrs iSd. § 4 Abs. 3 gehört grds. die Bereitstellung von Parkplätzen, die mit Parkscheinautomaten versehen sind oder nur mit Parkscheiben benutzt werden dürfen, sowie der Betrieb von Parkhäusern und Tiefgaragen.

Parkplätze: Betriebe gewerblicher Art bezüglich gebührenpflichtiger (bewachter) Parkplätze von Gemeinden auf eigenem oder gepachtetem Grund und Boden (R 4.5 Abs. 4 Satz 1 KStR 2015; H 4.5 „Parkraumbewirtschaftung – bewachte Parkplätze –“ KStH 2015; BFH v. 22.9.1976 – I R 102/74, BStBl. II 1976, 793), auch wenn amtliche Verkehrsschilder aufgestellt oder Verkehrsregelung durch Polizei erfolgt. BgA selbst dann, wenn 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 KdöR aufgrund einer Benutzungssatzung bzw. einer Widmung zum öffentlichen Verkehr der Handlungsform des öffentlichen Rechts, zB durch Gebührenerhebung, bedient (R 4.5 Abs. 4 Satz 2. Halbs. KStR 2015; BFH v. 10.12.1992 – V R 3/88, BStBl. II 1993, 380; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 112; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 86) 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; *Musil in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331). Ein entgeltpflichtiger bewachter Kurzzeitparkplatz ist ebenfalls BgA (BFH v. 9.4.2003 – X R 21/00, BStBl. II 2003, 520). Soweit mit dem Betrieb der Parkeinrichtung keine Einnahmen oder solche geringer als 35 000 €/Jahr (vgl. R 4.1 Abs. 5 Satz 1 KStR 2015) erzielt werden, ist mangels wirtschaftlichen Heraushebens regelmäßig ein BgA zu verneinen. Hoheitliche Tätigkeit, soweit im Rahmen der StVO (zB §§ 13, 45) eingesetzt (R 4.5 Abs. 4 Satz 1 KStR 2015; BFH v. 27.2.2003 – V R 78/01, BStBl. II 2004, 431; EuGH v. 14.12.2000 – C-446/98, UR 2001, 108; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 97, 112; eher krit. und differenzierend: *Küffner*, DStR 2003, 1606; *Baldauf*, DStZ 2008, 717; *Boos*, DStZ 2015, 214); dies soll auch dann gelten, wenn zugleich verkehrsrechtl. Bedürfnissen und Anforderungen des Naturschutzes Rechnung getragen werden soll (Sächs. FG v. 6.12.2001 – 2 K 708/99, nv., rkr.; krit. *Musil in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331). Erforderlich sind eine das gebührenpflichtige Parken verfügende straßenverkehrsrechtl. Anordnung und eine Bekanntgabe durch das Aufstellen der nach der StVO vorgesehenen Beschilderung (*Krämer in DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]). 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 erfolgen (*Krämer in DPM*, § 4 Rz. 109 [12/2010]; *Boos*, DStZ 2015, 214). Unselbständige Parkplätze entlang öffentlicher Straßen, die aufgrund einer Widmung zum öffentlichen Straßenverkehr betrieben und bei denen nutzungszeitabhängige Entgelte erhoben werden, sind hoheitliche Betätigung iSd. § 4 Abs. 5 (BFH v. 27.2.2003 – V R 78/01, BStBl. II 2004, 431; *Boos*, DStZ 2015, 214). Zusammenhängende Parkflächen außerhalb öffentlicher Straßen ohne bauliche Abtrennung mit Parkscheinautomaten nach StVO (zB Strandparkplätze) führen vom äußeren Erscheinungsbild her nicht zur Annahme eines Gewerbebetriebs und damit eines steuerrelevanten BgA (*Baldauf*, ZKF 2019,

49; vgl. auch FG Ba.-Württ. v. 8.4.2016 – 10 K 1439/14, DStZ 2016, 641, rkr., aA *Seer/Klemke*, BB 2010, 2015 [2022] mit Verweis auf die Irrelevanz der rechtl. Rahmenbedingungen aus Sicht des Endverbrauchers).

Die Abgrenzung zur Vermögensverwaltung erfolgt nach R 15.7 EStR 2012 (OFD Hannover v. 26.1.1999, DB 1999, 506; *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331). Vermögensverwaltung, wenn jPöR Parkraum langfristig an ihre Bediensteten oder eine öffentlich- rechtl. Hochschule an ihre Studenten überlässt, wenn dies ohne weitere Zusatzleistungen erfolgt (R 4.5 Abs. 4 Satz 3 KStR 2015), oder 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; *Baldauf*, DStZ 2008, 717). Vermögensverwaltung ebenfalls für andere Fälle längerfristiger Vermietung von Parkflächen an feste Mieter ohne Nebenleistungen oder im Falle der Vermietung eines Abstellplatzes, wenn diese als unselbstständige Nebenleistung zu einer streifen Grundstücksvermietung zu beurteilen ist (BFH v. 28.6.2007 – V B 12/06, BFH/NV 2007, 2363); dies dürfte auch gelten, wenn sich die Zusatzleistungen als typische Nebenleistung einer Vermietungsleistung darstellen, zB bei Reinigungsleistungen oder Hausmeisterdiensten (*Boos*, DStZ 2015, 214; FG Düss. v. 21.9.2005 – 5 K 5192/02 U, EFG 2006, 605, rkr.). 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 (*Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 253 [8/2019]; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75; FG Düss. v. 5.11.1999 – 18 K 2876/96 G, EFG 2000, 504, rkr., bestätigt durch BFH v. 9.4.2003 – X R 21/00, BStBl. II 2003, 520; BFH v. 30.3.2006 – V R 52/05, BStBl. II 2006, 731).

Parkhäuser, Tiefgaragen: Betriebe gewerblicher Art als Verkehrsbetrieb iSd. § 4 Abs. 3 hinsichtlich der Unterhaltung/Bereitstellung (BFH v. 22.9.1976 – I R 102/74, BStBl. II 1976, 793; BFH v. 8.11.1989 – I R 187/85, BStBl. II 1990, 242; BFH v. 10.12.1992 – V R 3/88, BStBl. II 1993, 380; H 4.5 „Parkraumbewirtschaftung – Öffentliche Tiefgarage“ KStH 2015; R 4.5 Abs. 4 Satz 2 Halbs. 1 KStR 2015, unabhängig davon, ob bei dem Betrieb eine öffentlich- oder privatrechtl. Nutzungsform bzw. eine straßenrechtl. Widmung vorliegen (*Boos*, DStZ 2015, 214; *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331). Dies gilt auch für den Fall, dass die KdöR 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). Ein Parkhausbetrieb in einem angemieteten Gebäude ist ebenfalls als Verkehrsbetrieb iSd. § 4 Abs. 3 ein BgA (FG Köln v. 9.3.2010 – 13 K 3181/05, EFG 2010, 1345, rkr.), hingegen ein Verpachtungsbetrieb gem. § 4 Abs. 4, wenn gesamtes Parkhaus bzw. gesamte Tiefgarage einschließlich der zum Betrieb notwendigen WG und des erforderlichen Inventars verpachtet wird (H 4.3 „Inventar“ KStH 2015 iVm. BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 15; *Baldauf*, KStZ 2008, 717); Gleiches gilt für eine verpachtete Tiefgarage (FG Münster v. 16.9.2004 – 5 K 6922/97 U, juris, rkr.). Betriebe gewerblicher Art, wenn Gemeinde auf hoheitlicher Grundlage (§§ 45, 13 StVO) Stellplätze für Pkw. in einer Tiefgarage gegen Entgelt überlässt, sofern die Behandlung als Nichtsteuerpflichtiger zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (BFH v. 1.12.2011 – V R 1/11, DB 2012, 324). Zur Errichtung einer Park-and-Ride-Anlage durch eine Gemeinde (BgA) vgl.

Hess. FG v. 9.5.2006 – 6 K 2462/01, ZKF 2007, 158, rkr.; OFD Frankfurt v. 15.11.2006, ZKF 2007, 276; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]).

Zur Erfassung ständig gewinnloser Verkehrsbetriebe als BgA iSd. § 4 Abs. 3 vgl. BFH v. 28.10.1970 – I R 72/69, BStBl. II 1971, 247.

IV. Hafenbetriebe

53

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 (*Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 87; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 30; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 94 [8/2019]).

Lagerhäuser können einen unselbständigen Bestandteil eines Hafens bilden (RFH v. 8.9.1932, StuW 1932, Nr. 295). Nicht zu den Hafengebäuden zählen Betriebe, die der Unterhaltung und Versorgung der Schiffe dienen, zB den Schiffsbau oder die Schiffsreparatur (Werften, Docks) sowie das Schleppen, Bugsieren oder Tanken zum Gegenstand haben (*Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 30; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 75 [8/2018]; *Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 98). Die Zuordnung als Versorgungsbetrieb im weiteren Sinne 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, sodass sog. Werkhäfen nicht hierzu zählen (FG Rhld.-Pf. v. 7.12.1955 – I 1/55, EFG 1956, 83, rkr.; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 87; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 75 [8/2018]; vgl. auch BFH v. 6.3.1991 – II R 97/89, BStBl. II 1994, 123, zur GrSt). Zur erleichterten Zusammenfassung von Versorgungs- und Verkehrsbetrieben zu einem einheitlichen BgA vgl. Anm. 86; zur Abzugsfähigkeit von Konzessionsabgaben bei Versorgungs- und Verkehrsbetrieben vgl. Anm. 126.

Einstweilen frei.

54–56

E. Erläuterungen zu Abs. 4: Verpachtung und Veräußerung/ Aufgabe eines Betriebs gewerblicher Art

Schrifttum: *Wallenhorst*, Vermietung von Büro- und Verwaltungsgebäuden juristischer Personen des öffentlichen Rechts an ihre Betriebe gewerblicher Art, DStZ 2002, 703; *Baldauf*, Verpachtungsbetriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts – Diskurs steuerrelevanter Aspekte und Betrachtungsweisen –, DStZ 2010, 523; *Vochsen*, Ertragsteuerliche Beurteilung der Überlassung einzelner Wirtschaftsgüter durch Kommunen an Betriebe gewerblicher Art, DStZ 2011, 360; *Kronawitter*, Betriebsaufspaltung – Gefahr bei der Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen an Betriebe gewerblicher Art oder Eigengesellschaften, Versorgungswirtschaft 2015, 293; *Belcke/Westermann*, Die Besteuerung öffentlicher Unternehmen – Aktuelles zu den variablen Ausgleichszahlungen, dem Kommunalrabatt, dem Wasseranschluss sowie weitere Praxishinweise, BB 2018, 1431.

I. Verpachtung von Betrieben gewerblicher Art

1. Verpachtung des gesamten Betriebs gewerblicher Art

57 a) Regelungsinhalt des § 4 Abs. 4

Nach § 4 Abs. 4 wird die Verpachtung eines BgA im Rahmen einer gesetzlichen Fiktion („gilt“) der Unterhaltung eines BgA (§ 4 Abs. 1) gleichgestellt. Infolge dieser Gleichstellung unterliegt eine jPöR auch dann der Besteuerung, wenn sie eine wirtschaftliche Tätigkeit, die im Falle einer unmittelbaren Ausübung bei ihr die Voraussetzungen eines BgA erfüllen würde, nicht selbst ausübt, sondern im Rahmen eines Pachtverhältnisses delegiert (*Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 97 [8/2019]). Mit der Vorschrift des § 4 Abs. 4 soll daher verhindert werden, dass die jPöR 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; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 63 [3/2018]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 99; krit. *Baldauf*, DStZ 2010, 523).

Gleichstellung mit aktivem Betrieb gewerblicher Art: § 4 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; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 99 [8/2019]); 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 (H 8.2 „Einkunftsart“ KStH 2015; BFH v. 1.8.1979 – I R 106/76, BStBl. II 1979, 716; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 69 [3/2019]; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 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; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 99 [8/2019]; *Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 32; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 63 [3/2018]). 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; *Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 36; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 98). Zur Aufgabe eines Verpachtungsbetriebs vgl. Anm. 67.

58 b) Voraussetzungen einer Betriebsverpachtung

Begriff der Betriebsverpachtung: Die Anwendung des § 4 Abs. 4 setzt voraus, dass ein BgA als solcher verpachtet wird, dh., es ist auf den tätigkeitsbezogenen Begriff der Einrichtung abzustellen (*Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 100 [8/2019]; *Baldauf*, DStZ 2010, 523). 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; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 91; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 100 [8/2019]; OFD Hannover v. 23.9.2009, DB 2009, 2520). Die Verpachtung gilt als BgA, wenn sie dem Pächter eine wirtschaftliche Betätigung gestattet, die bei unmittelbarer Ausübung durch die jPöR die Voraussetzungen eines BgA erfüllen würde, wenn also die überlassenen WG die wesentlichen Grundlagen des Betriebs ausmachen, mit denen der Pächter sogleich ohne größere Vorkehrungen einen Gewerbebetrieb

ausüben kann (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 15; BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391; BFH v. 25.10.1989 – V R 111/85, BStBl. II 1990, 868; BFH v. 11.7.1990 – II R 33/86, BStBl. II 1990, 1100; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 32; weitergehend *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 63 [3/2018]). Nicht erforderlich ist hingegen, dass die Verpachtungstätigkeit selbst die Voraussetzungen einer selbständigen Einrichtung sowie die Begriffsmerkmale eines BgA iSd. § 4 Abs. 1 erfüllt (*Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 91; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 100 [8/2019]; FG München v. 5.7.1978 – III 46/78 U, EFG 1978, 628, rkr.). Die Miet- und Pachtverhältnisse iSd. § 4 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; BFH v. 2.3.1983 – I R 100/79, BStBl. II 1983, 386).

Anforderungen an die Verpachtungstätigkeit: Diese erfordert eine wirtschaftliche Bedeutsamkeit, also die Heraushebung der Verpachtungstätigkeit der jPöR innerhalb ihrer Gesamtbetätigung (*Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 66 [3/2018]; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 106 [8/2019]). Dabei richtet sich das erforderliche wirtschaftliche Gewicht der Verpachtung innerhalb der Gesamtbetätigung der KdöR nicht nach dem Umfang der Verpachtungstätigkeit, sondern nach dem Umfang bzw. dem Gegenstand des dem Pächter gestatteten Betriebs (BFH v. 11.7.1990 – II R 33/86, BStBl. II 1990, 1100; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 106 [8/2019]). Die als Anhaltspunkt für die wirtschaftliche Selbständigkeit gewertete Jahresumsatzgröße von 35 000 € (vgl. R 4.1 Abs. 5 Satz 1 KStR 2015 und Anm. 27) ist somit auf die Umsätze des Pächters und nicht auf die Pachterlöse der KdöR zu beziehen (R 4.1 Abs. 5 Satz 7 KStR 2015; BFH v. 25.10.1989 – V R 111/85, BStBl. II 1990, 868; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 34; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 86 [1/2018]; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 110, 111 [8/2019]). Zum Aspekt der vGA, sofern die jährlichen Pachtzinsen für die wesentlichen Betriebsgrundlagen niedriger sind als 30 678 €, vgl. *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 72 (3/2018); OFD Frankfurt v. 18.8.2006, DB 2006, 1983; *Vochsen*, DStZ 2011, 360). Die herausgehobene verselbständigte Stellung der Verpachtungseinrichtung kann sich schon durch die besondere Aufzeichnung der Entgelte dokumentieren (BFH v. 2.3.1983 – I R 100/79, BStBl. II 1983, 386; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 66 [3/2018]).

Unentgeltliche Verpachtung: Hierdurch wird – mangels Einnahmeerzielungsabsicht – kein BgA gem. § 4 Abs. 4 begründet (OFD Hannover v. 23.9.2009, DB 2009, 2520; Nds. OFD v. 13.1.2011, ZKF 2011, 111; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 78 [2/2019]); *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 100.1 [8/2019]). Wird ein defizitärer BgA verpachtet und zahlt die jPöR an den Pächter (Betreiber) einen Zuschuss zum Unterhalt der Einrichtung, ist anhand der Umstände des jeweiligen Einzelfalls zu prüfen, ob zwischen den vereinnahmten Pachtentgelten und den gewährten Zuschüssen eine rechtl. und tatsächliche Verknüpfung besteht (vgl. R 4.3 KStR 2015). Ist dies der Fall, sind bei der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise Zuschuss und Pachtentgelt als Einheit zu beurteilen. Übersteigt der Zuschuss das Entgelt für die Verpachtung oder erreicht der Zuschuss mindestens die Höhe der Pacht (R 4.3 KStR 2015), mit der Konsequenz, dass eine Belastung der jPöR eintritt, liegt mangels Entgeltlichkeit kein BgA gem. § 4 Abs. 4 vor (OFD Hannover v. 23.9.2009, ZKF 2009, 278; Nds. OFD v. 13.1.2011, ZKF 2011, 111; krit. im Hinblick auf die Saldierung *Baldauf*, DStZ 2010, 523, ebenso *Belcke/Westermann*, BB 2018, 1431); bei der Beurteilung der Entgeltlichkeit sind in Fällen der Betriebsaufspaltung ne-

ben dem gezahlten Pachtentgelt auch die sonstigen aus der Beteiligung an der Betriebsgesellschaft erwachsenen Vorteile (zB Dividende, stille Reserven, thesaurierte Gewinne) einem ggf. gewährten Zuschuss gegenüberzustellen (*Krämer in DPM*, § 4 Rz. 78 [2/2019]; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 115.2 [8/2019]).

Umfang einer Betriebsverpachtung: Der Umfang bestimmt sich nach der Art des Betriebs und kann daher je nach Betrieb unterschiedlich sein (BFH v. 5.7.1972 – I R 83/70, BStBl. II 1972, 776). Erforderlich ist auf jeden Fall, dass die jPöR das für den Betrieb erforderliche AV überlässt und den Betrieb mit den erforderlichen WG zur Führung seiner Geschäfte ausstattet (*Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 82 [1/2018]; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 93); dabei bedarf es weder einer kaufmännischen Organisation noch einer ausdrücklichen Erwähnung im Vertrag, 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; BFH v. 2.3.1983 – I R 100/79, BStBl. II 1983, 386; *Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 32; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 91, 93). Bedarf der Pächter für seine wirtschaftliche Betätigung eines größeren Inventars, ist eine Verpachtung nur dann gegeben, wenn die jPöR 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 4.3 „Inventar“ KStH 2015 iVm. BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303 Rz. 15; BFH v. 5.7.1972 – I R 83/70, BStBl. II 1972, 776; BFH v. 2.3.1983 – I R 100/79, BStBl. II 1983, 386; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 93; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 64 [2/2019]). Eine Mitverpachtung von Inventar liegt im wirtschaftlichen Erg. auch vor, wenn dieses übereignet wird mit der Auflage, dieses laufend in gebrauchsfähigem Zustand zu erhalten, es ggf. zu erneuern und bei Beendigung des Pachtvertrages später zurück zu übertragen (BFH v. 5.7.1972 – I R 83/70, BStBl. II 1972, 776; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 94; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 65 [2/2019]), 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 jPöR zu übertragen (BFH v. 2.3.1983 – I R 100/79, BStBl. II 1983, 386; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 83 [1/2018]; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 101 [8/2019]). Im Übrigen steht grds. die Übertragung des Inventars der Annahme einer Betriebsverpachtung entgegen, sofern hierdurch nicht eine Betriebsverpachtung verdeckt werden soll (BFH v. 5.7.1972 – I R 83/70, BStBl. II 1972, 776; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 94; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 101 [8/2019]); wird daher das Inventar auch bei wirtschaftlicher Betrachtung an den Pächter nicht nur zur Nutzung überlassen, sondern ohne Rückübertragungspflicht veräußert, liegt keine Betriebsverpachtung vor (*Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 32; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 99: stfreie Vermögensverwaltung), insbes., wenn das Inventar anlässlich der Begr. des Pachtverhältnisses verkauft wird (RFH v. 15.10.1940, RStBl. 1941, 411; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 83 [1/2018]). 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; BFH v. 2.3.1983 – I R 100/79, BStBl. II 1983, 386; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 64 [2/2019]; *Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 32). Ist für die Führung des verpachteten Betriebs kein größeres Inventar erforderlich oder werden keine Räume, sondern lediglich Inventarstücke

cke 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 der Vermögensverwaltung zuzuordnende Überlassung einzelner WG in Betracht kommt (H 4.3 „Inventar“ KStH 2015 iVm. BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 15; BFH v. 6.10.1976 – I R 115/75, BStBl. II 1977, 94; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 95; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 103 [8/2019]).

c) Abgrenzung zur Betriebsaufspaltung

59

Anwendung der Regelungen bei Betrieben gewerblicher Art: Die Regelungen zur Betriebsaufspaltung finden grds. auch bei der VuV wesentlicher Betriebsgrundlagen durch eine jPöR an einen BgA (iSd. § 4 Abs. 1) 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 (*Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 72 [2/2019]). Daher werden Miet- oder Pachtverträge zwischen der jPöR 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; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 72 [2/2019]; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 116 [8/2019]; OFD Hannover v. 19.2.2003, DStR 2003, 596), bei tatsächlicher Zahlung kommt aber eine vGA in Betracht (BFH v. 14.3.1984 – I R 223/80, BStBl. II 1984, 496; BFH v. 25.10.1989 – V R 111/85, BStBl. II 1990, 868; BFH 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 für die Überlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen beim BgA zu BA führen (BFH v. 14.3.1984 – I R 223/80, BStBl. II 1984, 496; BFH v. 3.2.1993 – I R 61/91, BStBl. II 1993, 459).

Im Rahmen der Übertragung der WG in das BV des BgA hat die jPöR eine Dispositionsbefugnis zur Vereinbarung einer angemessenen Gegenleistung (Schl.-Holst. FG v. 8.3.2017 – I K 61/15, EFG 2018, 481, nrkr., Az. BFH I R 24/17). Nach Auffassung des FG führt die BFH-Rspr. zu den Grundsätzen der Betriebsaufspaltung bei BgA zwar zur Verneinung eines Besitz-BgA und der Zurechnung der WG zum Betriebs-BgA. Der dem Grunde nach anzunehmende Besitz-BgA habe aber die Dispositionsbefugnis, die ihm zwingend im Rahmen einer Einlage zuzurechnenden, funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen im Wege einer „Veräußerung“ auf den Betriebs-BgA zu übertragen. Als Folge könne im Rahmen dieser Übertragung auch eine Gegenleistung durch Darlehensgewährung der Trägerkörperschaft an den erwerbenden Betriebs-BgA vereinbart werden, sofern der die funktional wesentliche Betriebsgrundlage erwerbende BgA angemessen mit Eigenkapital ausgestattet werde.

Zur Überlassung von Büro- und Verwaltungsgebäuden als wesentliche Betriebsgrundlagen durch eine jPöR an ihren BgA und Bejahung der Grundsätze der Betriebsaufspaltung 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; BFH v. 13.7.2006 – IV R 25/05, BStBl. II 2006, 804). Zur Übergangsregelung aufgrund von BFH v. 23.5.2000 (BFH v. 23.5.2000 – VIII R 11/99, BStBl. II 2000, 621): vgl. BMF v. 18.9.2001 – IV A 6 - S 2240 - 50/01, BStBl. I 2001, 634; BMF v. 11.6.

2002 – IV A 6 - S 2240 - 70/02, BStBl. I 2002, 647 (Erstmalige Anwendung der neuen Rspr. auf Antrag für Besteuerungszeiträume ab dem 1.1.2003). Zur BgA-Eigenschaft bei Verpachtung des Messegeländes an die stadteigene Messegesellschaft vgl. *Leippe*, ZKF 2004, 92.

Verpachtete Wirtschaftsgüter als Bestandteil des Hoheitsvermögens einer juristischen Person des öffentlichen Rechts: Gehören die verpachteten WG zum Hoheitsvermögen der jPöR, greifen die zuvor aufgezeigten Grundsätze zur Zuordnung von wesentlichen Betriebsgrundlagen und zur Annahme einer Betriebsaufspaltung, speziell die Erfassung als BV des BgA, nicht ein, da Gegenstände des Hoheitsbetriebs nicht WG des BgA sein können (*Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 85 [1/2018]; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 115 [8/2919]; BFH v. 7.11.2007 – I R 52/06, BStBl. II 2009, 248). Nutzungsentgelte stellen keine BA beim BgA dar, sondern sind bei der Einkommensermittlung als vGA zu behandeln (BFH v. 17.5.2000 – I R 50/98, BStBl. II 2001, 558; BFH v. 6.11.2007 – I R 72/06, BFH/NV 2008, 886; BFH v. 7.11.2007 – I R 52/06, BFH/NV 2008, 888; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 76 [3/2018]; vgl. auch *Leippe*, ZKF 2001, 122; *Leippe*, DStZ 2009, 729).

Nutzungsüberlassung an eine von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts beherrschte Kapitalgesellschaft: Werden an eine Betriebs-KapGes., die von einer jPöR beherrscht wird (BFH v. 8.11.1971 – GrS 2/71, BStBl. II 1972, 63), speziell also an eine kommunale Eigengesellschaft, wesentliche Betriebsgrundlagen – auch ohne Inventar (*Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 33; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 97) – durch eine jPöR entgeltlich (zur Unentgeltlichkeit vgl. OFD Hannover v. 23.9.2009, ZKF 2009, 278; Nds. OFD v. 13.1.2011, ZKF 2011, 111) zur Nutzung überlassen, kann nach den allgemeinen Grundsätzen eine Betriebsaufspaltung gegeben sein (BFH v. 14.3.1984 – I R 223/80, BStBl. II 1984, 496; BFH v. 25.10.1989 – V R 111/85, BStBl. II 1990, 868; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 115 [8/2019]). Die Annahme einer Betriebsaufspaltung hat zur 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 die weitere Konsequenz, dass zum notwendigen BV dieses BgA neben den verpachteten wesentlichen Betriebsgrundlagen auch die Beteiligung an der KapGes. zählt (*Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 97). 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 (*Krämer in DPM*, § 4 Rz. 78 [2/2019]; *Leippe*, ZKF 2004, 92), der KapGes. gewährte Gesellschafterdarlehen und für sie übernommene Bürgschaften sind ebenfalls diesem BgA zuzuordnen, mit der Folge, dass die entsprechenden Zinsen und Avalprovisionen ebenfalls in diesem BgA zu versteuern sind (*Krämer in DPM*, § 4 Rz. 78 [2/2019]; BFH v. 25.11.2004 – IV R 7/03, BStBl. II 2005, 354). Beispiele für das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung im oben dargelegten Sinne sind: die Verpachtung von U-Stadtbahn-Anlagen an einen Verkehrsbetrieb (FinMin. NRW v. 11.3.1993, FR 1993, 278; *Musil in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331) 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: Diese können mit stl. Wirkung an den BgA vermietet werden; die Erträge hieraus sind aber stfrei, da sie der Vermögensverwaltung zugerechnet werden (*Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 51).

Mittelbare Beteiligung der Besitzgesellschaft an der Betriebs-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; BFH v. 23.7.1981 – IV R 103/78, BStBl. II 1982, 60). Daher ist ein Fall der Betriebsaufspaltung gegeben, wenn eine jPöR als Besitzgesellschaft über eine zwischen geschaltete kommunale Holding-KapGes. die Anteile an einer Betriebs-KapGes. hält. 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 – 9 K 5219/99 K, 9 K 5222/99 K, 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 anzunehmen ist, wenn der eigene Geschäftsbetrieb nur von untergeordneter Bedeutung ist (BFH v. 7.12.1984 – III R 91/81, BStBl. II 1985, 241).

Betriebsaufspaltung beim gemeinnützigen Betrieb gewerblicher Art: Wird ein gemeinnütziger BgA in eine Eigengesellschaft umgewandelt, wesentliche Betriebsgrundlagen aber bei der jPöR zurückbehalten, liegt kein Fall einer Betriebsaufspaltung vor (OFD Hannover v. 23.7.1998, FR 1998, 911; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 115.1 [8/2019]). Unterhält hingegen die Eigengesellschaft neben ihrem ideellen Bereich bzw. Zweckbetrieb auch noch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und dienen die überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlagen auch Letzterem, liegen insoweit stpfl. Pachteinahmen eines BgA vor (*Krämer in DPM*, § 4 Rz. 80 [2/2019]). Dies gilt hingegen nicht für Einnahmen, sofern es sich bei der Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlagen um ein hoheitliches Hilfsgeschäft handelt (*Krämer in DPM*, § 4 Rz. 81 [2/2019]).

d) Verpachtung eines Gewerbebetriebs

60

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, sodass der Pächter ohne größere Vorkehrungen einen Gewerbebetrieb ausüben kann (BFH v. 25.10.1989 – V R 111/85, BStBl. II 1990, 868; BFH v. 11.7.1990 – II R 33/86, BStBl. II 1990, 1100; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 102 [8/2019]; hinsichtlich der Verpachtung von U-Stadtbahn-Anlagen vgl. FinMin. NRW v. 11.3.1993, FR 1993, 278). 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).

e) Verpachtung eines land- oder forstwirtschaftlichen Betriebs

61

Ist Gegenstand der Verpachtung ein land- oder forstw. Betrieb, wird hierdurch kein BgA gem. § 4 Abs. 1 begründet (R 4.1 Abs. 6 Satz 3 KStR 2015; *Märtens in*

Gosch, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 96; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 113 [8/2019]), zB bei der Verpachtung eines Eigenjagdbezirks durch eine Gebietskörperschaft. Allerdings sind Einkünfte aus einer land- oder forstw. Tätigkeit, die im Rahmen eines BgA anfallen, als Bestandteil der gewerblichen Einkünfte stpfl. (R 4.1 Abs. 6 Satz 3 KStR 2015; BFH v. 22.9.2005 – V R 28/03, BStBl. II 2006, 280).

62 f) Verpachtung eines Hoheitsbetriebs

Die Verpachtung eines Betriebs, der bei der jPöR im Falle des Betriebens in eigener Regie einen Hoheitsbetrieb darstellen würde, begründet ebenfalls keinen BgA gem. § 4 Abs. 4 (*Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 42; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 68 [2/2019]; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 114 [8/2019]; FinMin. Ba.-Württ. v. 25.2.1987, DB 1987, 664; FG Brandenb. v. 15.4.2002 – 1 K 2642/99, EFG 2002, 1124, rkr.; krit. *Baldauf*, DStZ 2011, 35; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 96, 111).

Vgl. im Übrigen Anm. 78 „Anschlagsäulen/Anschlagstellen auf öffentlichen Plätzen“, „Apotheken“, „Aufzugsanlage“, „Besichtigungsbetriebe“, „Campingplatz“, „Freizeitpark“, „Gastwirtschaft“, „Kiesgrube“, „Rechteüberlassung/Rechteeräumung“, „Sportpark“, „Vermietung von Räumen“.

63 2. Verpachtung einzelner Wirtschaftsgüter

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; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 32; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 82 [1/2018]; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 70 [2/2019]; *Baldauf*, DStZ 2010, 523; aA EuGH v. 4.6.2009 – C-102/08, DStR 2009, 1196, der eine unternehmerische Tätigkeit annimmt; vgl. auch Anm. *Boos*, ZKF 2009, 203 zur USt). Dies gilt nicht, wenn die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung gegeben sind (*Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 114.1 [8/2019]). 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 (Verpachtungs-)BgA (BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 95; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 83 [1/2018]; *Baldauf*, DStZ 2010, 523). Bei Verpachtung nur einzelner Gegenstände ist auch dann kein Fall des § 4 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 (*Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 32).

Verpachtete Betriebe: Zusammenfassung vgl. Anm. 88.

64–66 Einstweilen frei.

II. Veräußerung und Aufgabe von Betrieben gewerblicher Art

67 1. Veräußerung eines Betriebs gewerblicher Art

Ein Gewinn aus der Veräußerung eines BgA an einen Dritten unterliegt nach den allgemeinen Grundsätzen der KSt; eine Ausnahmeregelung im Hinblick auf die

Veräußerung gemeindeeigener Elektrizitätsanlagen (hälftiger Erläss) 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 jPöR oder des BgA bedarf (*Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 168 [3/2018]), zu einer Überführung dieser WG in das allgemeine Hoheitsvermögen der Trägerkörperschaft (Entnahme), wobei die WG anschließend einem anderen BgA zugeführt werden können (R 8.2 Abs. 4 Satz 1 und 2 KStR 2015; *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 411). Die stillen Reserven der zurückbehaltenen WG sind steuerwirksam aufzudecken bzw. ein Gewinn ist zu realisieren, unabhängig davon, ob sie in den allgemeinen Vermögensbereich der jPöR fallen, es sei denn, die verbleibenden WG bilden ihrerseits einen BgA (BFH v. 22.7.1964 – I 136/62 U, BStBl. III 1964, 559; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 168 [3/2018]; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 63) oder sie werden einem anderen BgA zugeführt, der als Zweckbetrieb gemeinnützige Zwecke verfolgt (*Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 174). Keine Aufdeckung der stillen Reserven erfolgt ebenfalls hinsichtlich solcher WG des BV, die gem. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG an eine steuerbegünstigte Körperschaft iSd. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG oder eine jPöR zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke unentgeltlich überlassen werden (*Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 74). Eine hiervon abweichende buchmäßige Behandlung ist, da fehlerhaft, zu korrigieren, wobei hierfür die Grundsätze der vGA heranzuziehen sind (so auch *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 168 [3/2018]), 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.

Grundlegende Überlegungen zur steuerneutralen Zusammenfassung kommunaler BgA, insbes. bei Vermögensübertragungen von einem BgA auf einen anderen BgA derselben Trägerkörperschaft, finden sich bei *Elicker*, Kommunaljurist 2006, 408; *Bauschatz/Strahl*, DStR 2004, 489.

2. Aufgabe eines Betriebs gewerblicher Art

68

Aufdeckung stiller Reserven: 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 (FG München v. 17.2.2004 – 6 K 2914/01, nv., rkr.; *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 412; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 98; 174; *Schönwald*, SteuStud. 2002, 250; wobei *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 63 auch den Übergang eines BgA zum Hoheitsbetrieb als Betriebsaufgabe ansieht).

Aufgabeerklärung: Entfallen die Voraussetzungen der Betriebsverpachtung, ist die Aufgabe eines Verpachtungsbetriebs in der Weise, dass die Betriebsaufgabe erklärt wird und zukünftig Einkünfte aus VuV erzielt werden, nicht möglich, da die Verpachtung immer eine Fortführung des BgA darstellt und im Gegensatz zur Betriebsverpachtung bei natürlichen Personen eine Aufgabeerklärung bei jPöR nicht in Betracht kommt (BFH v. 13.11.1963 – GrS 1/63 S, BStBl. III 1964, 124; BFH v. 1.8.1979 – I R 106/76, BStBl. II 1979, 716; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 98, 175; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 101); stattdes-

sen ist nur die tatsächliche Einstellung der Verpachtungstätigkeit oder die Veräußerung möglich (BFH v. 1.8.1979 – I R 106/76, BStBl. II 1979, 716; FG München v. 17.2.2004 – 6 K 2914/01, nv., rkr.; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 36; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 170, 174 [3/2018]; H 4.3 „Aufgabe des Verpachtungsbetriebs“ KStH 2015). 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 (*Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 69 [2/2019]).

Hoheitliche Nutzung des Vermögens: Ein Rückfall in den allgemeinen Vermögensbereich der jPöR – 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; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 171 [3/2018]). Voraussetzung ist jedoch, dass die veränderte Nutzung nicht nur rein kurzfristig erfolgt, sondern auf Dauer angelegt ist. Ansonsten führt die zeitweise unentgeltliche Nutzung des BV für betriebsfremde Zwecke zur Annahme einer vGA in Höhe des fremdüblichen Nutzungsentgelts.

Erbt eine jPöR 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 KdöR erhalten bleiben (BFH v. 24.3.1993 – I R 131/90, BStBl. II 1993, 799; BFH v. 19.2.1998 – IV R 38/97, BStBl. II 1998, 509). Wird hingegen von der natürlichen Person land- oder forstw. Vermögen an die KdöR vererbt, kommt es zu einer Betriebsaufgabe in der Person des Erblassers, da ein land- oder forstw. Betrieb kein BgA sein kann (*Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 176; *Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 58).

69–71 Einstweilen frei.

F. Erläuterungen zu Abs. 5: Hoheitsbetriebe

Schrifttum: *Althoefer*, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts – Zur Abgrenzung der wirtschaftlichen von der hoheitlichen Tätigkeit, in *Raupach/Uelner* (Hrsg.), Ertragsbesteuerung, FS Ludwig Schmidt, München 1993, 677; *Bader*, Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht, Frankfurt am Main 1997; *Damas*, Die Rechtsprechung des BFH zum Begriff der „öffentlichen Gewalt“, DStZ 2005, 145; *Strahl*, Die Abgrenzung hoheitlicher und wirtschaftlicher Tätigkeiten von Körperschaften des öffentlichen Rechts im Ertragsteuer- und Umsatzsteuerrecht, in *Carlé/Stahl/Strahl* (Hrsg.), Gestaltung und Abwehr im Steuerrecht, FS Klaus Korn, Bonn, Berlin 2005, 489; *Baldauf*, Brennpunkte der kommunalen Steuerpraxis: „Problematische Divergenzen zwischen steuerpflichtiger wirtschaftlicher Betätigung und steuerfreier hoheitlicher Tätigkeit“, DStZ 2008, 327; *Schiffers*, Abgrenzung des Betriebs gewerblicher Art vom hoheitlichen Bereich am Beispiel des Schulschwimmens in einem kommunalen Bad, DStZ 2009, 819; *Fiand*, Kriterien zur Abgrenzung hoheitlicher von wirtschaftlicher Tätigkeit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts, KStZ 2010, 61; *Schiffers*, Kriterien zur Abgrenzung hoheitlicher von wirtschaftlichen Tätigkeiten einer juristischen Person des öffentlichen Rechts nach dem BMF-Schreiben vom 11.12.2009, DStZ 2010, 122; *Seer/Klemke*, Abgrenzung des Betriebes gewerblicher Art vom Hoheitsbetrieb, BB 2010, 2015; *Baldauf*, Kommunale Hoheitsbetriebe im Steuerfokus – Verfügbare Abgrenzungsprobleme richtig einschätzen und geeignete Gestaltungspotenziale wohlbedacht ausnutzen, DStZ 2011, 35; *Kohlhepp*, Konkurrentenklagen im Umsatzsteuerrecht – Hoheitlicher Bereich von Körperschaften des öffentlichen Rechts und Relevanz von Wettbewerbsbeziehungen, DStR 2011, 145; *Lock*, Ver-

lagerung hoheitlicher Aufgaben auf Personen- und Eigengesellschaften unter steuerlichen Gesichtspunkten, ZKF 2013, 199 und 221.

I. Begriff Hoheitsbetrieb (Abs. 5 Satz 1)

1. Grundsätzliche Abgrenzungsfragen

72

Begriffspaar „hoheitlich/wirtschaftlich“: Die jPöR wird gem. § 1 Abs. 1 Nr. 6 mit den von ihr unterhaltenen BgA zur KSt herangezogen, während die hoheitliche Betätigung nicht zur Steuersubjektfähigkeit der jPöR und damit nicht zur unbeschränkten KStPflicht führt. Die entsprechende Abgrenzung der wirtschaftlichen Betätigung einer jPöR 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 (*Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 40; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 117 [8/2019]). Dem Vorbehalt des § 4 Abs. 5 Satz 1 kommt im Grundsatz lediglich deklaratorische Bedeutung zu (*Musil in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 148); er erhält insoweit eigenständige Bedeutung, als er eine Abgrenzung in den Fällen sicherstellen soll, in denen Einrichtungen von jPöR nur teilweise der Ausübung öffentlicher Gewalt und im Übrigen wirtschaftlichen Tätigkeiten dienen (BTDrucks. 7/1470, 336; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 103; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 106). Daher bestimmt § 4 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 des Wortlauts und der Intention des Gesetzgebers – die Regelung der Überwiegensfälle (*Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 118 [8/2019]), nicht hingegen die Begr. eines zusätzlichen negativen Tatbestandsmerkmals für den Begriff des BgA iSd. § 4 Abs. 1; dennoch wird § 4 Abs. 5 Satz 1 insbes. von der Rspr. zum Zwecke der negativen Abgrenzung vom Begriff des BgA gem. § 4 Abs. 1 und damit als Ausschlussstatbestand geprüft (BFH v. 21.9.1989 – V R 89/85, BStBl. II 1990, 95; BFH v. 8.1.1998 – V R 32/97, BStBl. II 1998, 410; BFH v. 25.1.2005 – I R 63/03, BStBl. II 2005, 501; BFH v. 17.3.2005 – I B 245/04, BFH/NV 2005, 1135).

Abgrenzung nach dem Inhalt der Tätigkeit: 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; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 108). Dabei ist ausgehend von den tragenden Grundgedanken für die unterbleibende Besteuerung des Hoheitsbetriebs (Gleichmäßigkeit der Besteuerung, Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen, Grundsatz der Wettbewerbsneutralität) diesen auf solche staatlichen Tätigkeiten zu beschränken, mit denen die öffentliche Hand nicht in Wettbewerb zu privaten Unternehmern tritt bzw. treten kann (*Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 109, 110), wobei angesichts der zunehmenden Privatisierung öffentlich-rechtl. Aufgaben für die Annahme eines Hoheitsbetriebs immer weniger Tätigkeitsbereiche verbleiben (*Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 104).

Eigener steuerlicher Begriff des Hoheitsbetriebs: Konsequenz ist insoweit, dass der Begriff Hoheitsbetrieb im StRecht enger gefasst wird als im allgemeinen Verwaltungsrecht (BFH v. 15.3.1972 – I R 232/71, BStBl. II 1972, 500; BFH v. 22.9.1976 – I R 102/74, BStBl. II 1976, 793; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 84 [3/2018]; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 123, 127 [8/2019]; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 108). Unerheblich für die Charakterisierung als hoheitlich oder unternehmerisch ist, ob die Aufgabenzuweisung an die jPöR im Interesse des Gemeinwohls erfolgt (BFH v. 21.9.1989 – V R 89/85, BStBl. II 1990, 95; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 87 [3/2018]). Maßgebliche Abgrenzungskriterien finden sich in BMF v. 11.12.2009 – IV C 7 - S 2706/07/10006, BStBl. I 2009, 1597, dessen Grundsätze bei in einzelnen Bundesländern bisher abweichenden Regelungen erstmals für den VZ 2010 Anwendung finden. Im Übrigen unterliegt die Abgrenzung dem Wandel der rechtl., wirtschaftlichen und sozialen Verhältnisse und ist daher fließend (*Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 85 [3/2018]; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 109; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 121 [8/2019]; *Schiffers*, DStZ 2010, 122).

Zur Verpachtung eines Hoheitsbetriebs vgl. Anm. 62.

2. Tatbestandsmerkmale

a) Ausübung öffentlicher Gewalt

73 aa) Begriff

Das Tatbestandsmerkmal „Ausübung öffentlicher Gewalt“ dient der Abgrenzung zur Vermögensverwaltung und zur gewerblichen Tätigkeit. Dieser Begriff wird zwar in § 4 Abs. 5 Satz 1 nicht explizit definiert, jedoch sind verschiedene einzelne Merkmale entwickelt worden, die aber keine allg. gültige Formel zur Abgrenzung des nicht stbaren Hoheitsbetriebs vom stpfl. BgA bilden, sondern lediglich Teil eines nach den Umständen des konkreten Einzelfalls zu beurteilenden Gesamtbildes sein können (*Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 108; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 40; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 121 [8/2019]). Grundsätzlich ist für die Annahme der Ausübung öffentlicher Gewalt ein strenger Maßstab zugrunde zu legen (*Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 86 [3/2018]).

Maßgebliches Merkmal: Ausübung öffentlicher Gewalt liegt grds. vor, wenn die KdöR eine Tätigkeit wahrnimmt, die ihr eigentümlich und vorbehalten ist (BFH v. 14.3.1990 – I R 156/87, BStBl. II 1990, 866; BFH v. 23.10.1996 – I R 1-2/94, BStBl. II 1997, 139; BFH v. 7.12.1999 – I B 136/98, BFH/NV 2000, 894; BFH v. 29.10.2008 – I R 51/07, BStBl. II 2009, 1022; BFH v. 3.2.2010 – I R 8/09, BStBl. II 2010, 502; H 4.4 „Hoheitsbetrieb – Ausübung öffentlicher Gewalt“ KStH 2015; krit. *Althoefer*, FS 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, sodass die Entsch., ob ein Hoheitsbetrieb gegeben ist oder nicht, je nach Bundesland unterschiedlich und damit Einzelfall bezogen zu beurteilen ist (BFH v. 12.7.2012 – I R 106/10, BStBl. II 2012, 837; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 92 [1/2018]; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 109; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 91 [3/2018]; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 40; Schreiben des Dt. Städtetages v. 19.7.2005, ZKF 2005, 229, betr. Krematorien; zu divergierenden Entsch. unter Beachtung des Landesrechts aus der Rspr. BFH v. 8.1.1998 – V R 32/97, BStBl. II 1998, 410; BFH v. 25.1.2005 – I R 63/03, BStBl. II 2005, 501; BFH v. 29.10.2008 – I R 51/07, BFH/NV

2009, 308). Selbst von Gemeinde zu Gemeinde kann die Rechtslage unterschiedlich sein (vgl. R 4.5 Abs. 3 KStR 2015 bezüglich Schlachthöfe und Anm. 78 „Schlachthöfe“). Ist allerdings eine Tätigkeit in einem Bundesland einer KdöR 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 – IV C 7 – S 2706/07/10006, BStBl. I 2009, 1597). An Stelle der Kriterien der Eigentümlichkeit bzw. des Vorbehalts ist in der jüngeren Rspr. eine Unterscheidung danach getreten, ob eine jPöR Tätigkeiten nach Maßgabe einer öffentlich-rechtl. Sonderregelung ausübt, wobei es nicht darauf ankommen soll, ob hoheitliche Sanktionsbefugnisse ausgeübt werden können, sondern es als ausreichend angesehen wird, dass die Tätigkeit der jPöR auf Grundlagen basiert, denen ein öffentlich-rechtl. Charakter beizumessen ist (BFH v. 27.2.2003 – V R 78/01, BStBl. II 2004, 431; BFH v. 15.4.2010 – V R 10/09, BB 2010, 288); aber auch dieses Kriterium stellt nur ein Mosaiksteinchen im Rahmen der Bildung eines Gesamtbilds dar (Baldauf, DStZ 2011, 35).

Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben: Kennzeichnend ist die Erfüllung spezifisch öffentlich-rechtl. Aufgaben, die aus der Staatsgewalt abgeleitet sind, staatlichen Zwecken dienen und nicht in gleicher Weise von Privatunternehmen ausgeübt werden (H 4.4 „Hoheitsbetrieb – Ausübung öffentlicher Gewalt“ KStH 2015; BFH v. 21.11.1967 – I 274/64, BStBl. II 1968, 218; BFH v. 30.6.1988 – V R 79/84, BStBl. II 1988, 910; BFH v. 12.7.2012 – I R 106/10, BStBl. II 2012, 837). 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 bzw. Satzung verpflichtet ist (R 4.4 Abs. 1 Satz 1 KStR 2015; BFH v. 18.2.1970 – I R 157 /67, BStBl. II 1970, 519; BFH v. 2.7.1986 – I R 38/80, BFH/NV 1987, 810; BFH v. 7.11.2007 – I R 52/06, BFH/NV 2008, 888; BFH v. 29.10.2008 – I R 51/07, BStBl. II 2009, 1022; BFH v. 3.4.2012 – I R 22/11, BFH/NV 2012, 1334). Entsprechendes gilt, wenn eine derart zugewiesene Aufgabe von der jPöR auf eine andere KdöR (zB Zweckverband oder Anstalt öffentlichen Rechts) übertragen wird (BMF v. 11.12.2009 – IV C 7 – S 2706/07/10006, BStBl. I 2009, 1597; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 93 [1/2018]; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 123 [10/2010]), während eine Aufgabenzuweisung durch eine Verwaltungsregelung oder qua Gewohnheitsrecht nicht genügt (*Krämer in DPM*, § 4 Rz. 87 [3/2018]). Eine Tätigkeit allein im Interesse des Gemeinwohls reicht ebenfalls nicht aus (*Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 123 [8/2019]). Zu den Tätigkeiten, die der jPöR eigentümlich und vorbehalten sind, kann neben dem klassischen hoheitlichen Bereich auch die Daseinsvorsorge gehören, soweit sie nicht nach § 4 Abs. 3 als BgA anzusehen ist (*Eversberg/Baldauf*, DStZ 2012, 597; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 103; aA (Daseinsvorsorge als BgA): FG Ba.-Württ. v. 24.10.2003 – 9 K 139/00, EFG 2005, 235, rkr.). Ein Handeln im Bereich der Pflicht- oder Sollaufgaben der jPöR ist ein wesentliches Indiz für einen Hoheitsbetrieb, weil in der Regel in diesem Bereich weder tatsächlich noch potenziell eine Wettbewerbsbeeinträchtigung (vgl. Anm. 74) stattfindet, während bei Kannaufgaben sehr wohl ein BgA begründet werden kann (*Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 108, 109; BFH v. 2.2.1994 – I R 78/92, BStBl. II 1994, 479). Allein die Zuweisung von Tätigkeiten durch Gesetze oder Rechtsverordnungen genügen nicht zur Bejahung eines Hoheitsbetriebs, sondern es ist 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). Die Tatsache, dass für

die Leistungserbringung der KdöR privatrechtl. Mittel verwendet werden, steht der Annahme eines Hoheitsbetriebs nicht entgegen (BFH v. 7.12.1965 – I 319/62 U, BStBl. III 1966, 150; BFH v. 21.11.1967 – I 274/64, BStBl. II 1968, 218; BFH v. 23.10.1996 – I R 1-2/94, BStBl. II 1997, 139). Trotz entsprechender Aufgabenzuweisung an die KdöR liegt keine vorbehaltene Tätigkeit vor, wenn kein öffentlich-rechtl. Benutzungszwang besteht, sodass die Leistung auch bei einem privaten Wettbewerber nachgefragt werden kann, der keine in- oder ausländ. jPöR ist (BMF v. 11.12.2009 – IV C 7 - S 2706/07/10006, BStBl. I 2009, 1597; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 87 [3/2018]; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 129 [8/2019]).

Einbindung privater Dritter: Wird die jPöR 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. Findet eine komplette Aufgabenübertragung mit pflichtbefreiender Wirkung auf Dritte statt, liegt eine wirtschaftliche und keine hoheitliche Tätigkeit vor (BMF v. 11.12.2009 – IV C 7 - S 2706/07/10006, BStBl. I 2009, 1597; *Schiffers*, DStZ 2010, 122; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 93 [1/2018]; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 124.1 [8/2019]). Kommt eine derartige Aufgabenteilung nicht in Betracht, sind die Dritten, die auch Personen des Privatrechts sein können, Erfüllungsgehilfen bzw. Verwaltungshelfer, sodass die Betätigung des Dritten der jPöR zugerechnet wird und daher weiterhin eine ihr vorbehaltene Tätigkeit anzunehmen ist (BMF v. 11.12.2009 – IV C 7 - S 2706/07/10006, BStBl. I 2009, 1597; *Schiffers*, DStZ 2010, 122; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 93 [1/2018]; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 89 [3/2018]; einschränkend *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 113, für den Fall der Möglichkeit der Aufnahme von Rechtsbeziehungen auch zu privaten Unternehmen); Beispielsfälle hierfür sind § 56 WHG und § 22 Satz 2 KrWG; vgl. BFH v. 23.10.1996 – I R 1-2/94, BStBl. II 1997, 139; zur Abwasserbeseitigung: Sächs. FG v. 29.6.2001 – 2 K 2261/98, 2 K 556/98, EFG 2001, 1577, rkr.; zum Abwasserzweckverband: BFH v. 7.12.1999 – I B 136/98, BFH/NV 2000, 894. Keine Entsch. des BFH liegt bisher zu dem Aspekt vor, dass die KdöR die Aufgabe mit befreiender Wirkung auf Dritte delegieren kann, zB im Fall des § 16 Abs. 2 KrW-/AbfG a.F. (offen gelassen in BFH v. 2.12.1999 – V B 81/99, BFH/NV 2000, 403; BFH v. 28.2.2002 – V R 19/01, BStBl. II 2003, 950); sachgerecht dürfte es sein, in diesem Fall einen BgA anzunehmen (BMF v. 11.12.2009 – IV C 7 - S 2706/07/10006, BStBl. I 2009, 1597; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 90 [3/2018]).

Beleihung privater Dritter: Des Weiteren bleibt die Tätigkeit trotz Aufgabenübertragung auf einen privaten Dritten der jPöR vorbehalten, wenn die Übertragung nur im Wege der Beleihung möglich ist und ein öffentlich-rechtl. Benutzungszwang besteht, sodass die Leistung nur von jPöR oder von Beliehenen erbracht werden kann; dabei setzt die Beleihung voraus, dass der private Dritte seine ihm übertragene Aufgabe nach Maßgabe öffentlich-rechtl. Handlungsformen zu erfüllen hat (BMF v. 11.12.2009 – IV C 7 - S 2706/07/10006, BStBl. I 2009, 1597, mit dem Beispielsfall des § 2 Abs. 2 Satz 1 Vermessungs- und Katastergesetz NRW). Umstritten ist, ob in den Fällen der Beleihung für die Annahme eines BgA ergänzend darauf abzustellen ist, ob zwischen dem beliehenen privaten Unternehmen und der jPöR Wettbewerb herrscht (dies im Fall kommunaler Krematorien in NRW bejahend BFH v. 29.10.2008 – I R 51/07, BStBl. II 2009, 1022; *Leippe*, ZKF 2009, 31; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 110; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 106; verneinend BMF v. 11.12.2009 – IV C 7 - S 2706/07/10006, BStBl. I 2009, 1597; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 88, 93 [3/2018]).

bb) Auslegung

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

Wettbewerbsaspekt: Übernimmt die öffentliche Hand in größerem Umfang Aufgaben, wie sie auch Privatpersonen ausüben, und tritt sie dadurch – auch ungewollt – in einen tatsächlichen oder potenziellen (BFH v. 30.6.1988 – V R 79/84, BStBl. II 1988, 910; BFH v. 14.3.1990 – I R 156/87, BStBl. II 1990, 866; BFH v. 23.10.1996 – I R 1-2/94, BStBl. II 1997, 139; BFH v. 10.1.2002 – V B 127/01, BFH/NV 2002, 683; BFH v. 27.2.2003 – V R 78/01, BStBl. II 2004, 431 [zur USt]) 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 (BFH v. 7.11.2007 – I R 52/06, BStBl. II 2009, 248; BFH v. 29.10.2008 – I R 51/07, BStBl. II 2009, 1022; BFH v. 3.2.2010 – I R 8/09, BStBl. II 2010, 502; BFH v. 12.7.2012 – I R 109/10, BStBl. II 2012, 837), unabhängig davon, ob sich das Handeln auf Privatrecht oder öffentliches Recht gründet (BFH v. 3.4.2012 – I R 22/11, BFH/NV 2012, 1334), ist ihr diese nicht mehr eigentümlich und vorbehalten und damit keine hoheitliche Tätigkeit. Dies gilt selbst für den Fall, dass die jPöR gesetzlich zugewiesene Aufgaben erfüllt oder einer öffentlich-rechtl. Leistungsverpflichtung nachkommt (H 4.4 „Hoheitsbetrieb – Ausübung öffentlicher Gewalt“ KStH 2015; BFH v. 21.11.1967 – I 274/64, BStBl. II 1968, 218; BFH v. 28.1.1988 – V R 112/86, BStBl. II 1988, 473; BFH v. 30.6.1988 – V R 79/84, BStBl. II 1988, 910; BFH v. 21.9.1989 – V R 89/85, BStBl. II 1990, 95; BFH v. 28.11.1991 – V R 95/86, BStBl. II 1992, 569; BFH v. 23.10.1996 – I R 1-2/94, BStBl. II 1997, 139; BFH v. 8.1.1998 – V R 32/97, BStBl. II 1998, 410; BFH v. 27.2.2003 – V R 78/01, BStBl. II 2004, 431; BFH v. 25.1.2005 – I R 63/03, BStBl. II 2005, 501; BFH v. 3.2.2010 – I R 8/09, BStBl. II 2010, 502). Grundlegend hat der BFH (BFH v. 15.4.2010 – V R 10/09, UR 2010, 646 [zur USt]) festgestellt, dass sich das Kriterium der Wettbewerbsverzerrung bereits unmittelbar aus dem Begriff des „Hoheitsbetriebs“ ergebe, da die öffentliche Hand das Besteuerungsprivileg des § 4 Abs. 5 nicht in Anspruch nehmen könne, wenn sie – wenn auch nur ungewollt – in Wettbewerb zur privaten Wirtschaft trete. Dementsprechend ist auch dem kstl. Begriff der „Ausübung öffentlicher Gewalt“ entsprechend der genannten Rspr. wesensimmanent, dass es durch die Ausübung öffentlicher Gewalt nicht zu Wettbewerbsverzerrungen kommen darf.

- ▶ *Potenzieller Wettbewerb:* Durch die Berücksichtigung einer bereits potenziellen Wettbewerbssituation wird der Tatsache Rechnung getragen, dass eine Tätigkeit der öffentlichen Hand auch dann Wettbewerbsrelevanz erlangen kann, wenn dadurch der Marktzutritt gehindert oder erschwert wird (BFH v. 27.2.2003 – V R 78/01, BStBl. II 2004, 431; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 130 [8/2019]). Da es auf die potenzielle 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 (*Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 109). Entscheidend ist somit, ob private Wirtschaftsteilnehmer in gleicher Weise tätig werden könnten, also ein Wettbewerbsverhältnis möglich wäre (BFH v. 27.2.2003 – V R 78/01, BStBl. II 2004, 431; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 130 [8/2019]; *Musil in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 146) und ob eine unterschiedliche stl. Behandlung nachteilige Folgen für

den Wettbewerb haben würde (BFH v. 29.10.2008 – I R 51/07, BStBl. II 2009, 1022; *Baldauf*, DStZ 2011, 35; *Hüttemann*, FR 2009, 308).

- ▶ **Konkurrenz nur zu privaten Wettbewerbern:** Eine Konkurrenzsituation zu anderen Hoheitsbetrieben reicht allerdings für eine Wettbewerbssituation ebenso wenig aus wie diejenige zu beliebigen Dritten (*Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 86 [3/2018]; BFH v. 25.1.2005 – I R 63/03, BStBl. II 2005, 501; einschränkend BFH v. 29.10.2008 – I R 51/07, BStBl. II 2009, 1022; vgl. auch Anm. 73). Die Möglichkeit für einen privaten Wirtschaftsteilnehmer, in den relevanten Markt einzutreten, muss real und darf nicht rein hypothetisch sein, sodass die hinreichend konkrete Erwartung des Marktzutritts eines Konkurrenten notwendig ist (*Heger*, FR 2009, 301; *Schiffers*, DStZ 2010, 122; *Seer/Klemke*, BB 2010, 2015).
- ▶ **Räumliche Wettbewerbsrelevanz:** Umstritten ist die Frage, ob bei der Beurteilung eines potenziellen Wettbewerbs die konkreten lokalen Verhältnisse auf dem entsprechenden relevanten Markt (vgl. hierzu *Schiffers*, DStZ 2010, 122) zu berücksichtigen sind (so wohl BFH v. 27.2.2003 – V R 78/01, BStBl. II 2004, 431; BFH v. 29.10.2008 – I R 51/07, DStR 2008, 2470; *Seer/Klemke*, BB 2010, 2015), oder eine abstrakt- generelle, länderübergreifende Sichtweise ohne Beachtung regionaler Besonderheiten (so EuGH v. 16.9.2008 – C-288/07, UR 2008, 816; BMF v. 27.11.2000, BStBl. I 2000, 1548, bezüglich Zweckbetrieb; ebenso zur USt BFH v. 1.12.2011 – V R 1/11, BFH/NV 2012, 534; BFH v. 10.11.2011 – V R 41/10, BFH/NV 2012, 670) 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 Mitgliedsstaaten der EU (*Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 109; BFH v. 29.10.2008 – I R 51/07, BStBl. II 2009, 1022) ausspricht, das Vorliegen eines BgA aber für den Fall verneint, dass die Tätigkeit ihrer Art nach lokal so begrenzt ist, dass eine (potenzielle) Wettbewerbsbeeinträchtigung stpfl. Unternehmen im In- und Ausland ausgeschlossen werden kann (in diesem Sinne zur Begr. des Vorliegens einer der jPöR vorbehaltenen Tätigkeit auch BMF v. 11.12.2009 – IV C 7 - S 2706/07/10006, BStBl. I 2009, 1597; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 91 [3/2018]; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 130 [8/2019]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 104).

Handlungsformen: Die Ausübung öffentlicher Gewalt muss sich nicht in hoheitlicher Form vollziehen. Allerdings ist im Rückgriff auf privatrechl. Formen ein Indiz für eine nicht hoheitliche Tätigkeit zu sehen, andererseits stellt eine öffentlich-rechl. Ausgestaltung ein erhebliches Anzeichen für einen Hoheitsbetrieb dar (BFH v. 18.2.1970 – I R 175/67, BStBl. II 1970, 519; BFH v. 30.6.1988 – V R 79/84, BStBl. II 1988, 910; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 124 [8/2019]). In der Ausübung einer Tätigkeit in kommunaler Betätigungsform kann ebenfalls ein Indiz für das Vorliegen einer hoheitlichen Tätigkeit gesehen werden (*Schiffers*, DStZ 2010, 122). Der Umstand, dass eine Tätigkeit in den klassischen Handlungsformen des öffentlichen Rechts (zB VA) 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; BFH 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 jPöR mittels einer Benutzersatzung der Handlungsform des öffentlichen Rechts bedient (BFH v. 10.12.1992 – V R 3/88, BStBl. II 1993, 380; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 110). Ein BgA und kein Hoheitsbetrieb ist ebenfalls anzunehmen, wenn die Einnahmen auf Grund eines Gesetzes, einer Verordnung oder einer öf-

fentlich-rechtl. Satzung erhoben und als Gebühr bzw. Beitrag bezeichnet bzw. nach öffentlich-rechtl. Vorschriften beigesteuert werden (BFH v. 18.8.1966 – V 21/64, BStBl. III 1967, 100; BFH v. 26.5.1977 – V R 15/74, BStBl. II 1977, 813; BFH v. 18.8.1988 – V R 18/83, BStBl. II 1988, 971; BFH v. 21.9.1989 – V R 89/85, BStBl. II 1990, 95; BFH v. 23.10.1996 – I R 1-2/94, BStBl. II 1997, 139; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 96 [12/2010]; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 132 [8/2019]).

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; BFH v. 27.11.1995 – I B 134/94, BFH/NV 1996, 366; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 124 [8/2019]; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 108).

Anschluss- bzw. Benutzungszwang des Leistungsempfängers: Diese Vorgabe aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung begründet für sich allein nicht die Annahme eines Hoheitsbetriebs, sondern allenfalls ein wesentliches Indiz für den hoheitlichen Charakter (*Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 109; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 123, 129 [8/2019]). Dennoch ist auch im Bereich der Zwangs- und Monopolrechte maßgeblich, ob die hiermit ausgestattete jPöR in Ausübung öffentlicher Gewalt oder aber mit Wettbewerbsrelevanz privatunternehmerisch tätig wird (BFH v. 22.9.1976 – I R 102/74, BStBl. II 1976, 793).

Beispielfälle: Zu den Betrieben iSd. § 4 Abs. 5 können neben den typischen Hoheitsbetrieben (FinVerw., Zoll, Bundeswehr, Polizei, Sozialfürsorge) zB gehören (vgl. R 4.4 Abs. 1 Satz 2 KStR 2015): Friedhöfe, Wetterwarten (aA wegen der Existenz privater Wetterwarten *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 114), Schlachthöfe in Gemeinden mit Schlachtzwang (einschränkend *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 114), Anstalten zur Lebensmitteluntersuchung, zur Desinfektion, zur Straßenreinigung und zur Abführung von Abwässern und Abfällen (vgl. auch Anm. 78).

Hilfsgeschäfte: Ebenfalls dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen sind sog. Hilfsgeschäfte (R 4.4 Abs. 2 Satz 1 KStR 2015), es sei denn, diese Tätigkeiten entsprechen von Art und Ausmaß her denjenigen eines gewerblichen Unternehmens (*Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 117; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 96 [1/2018]; *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 152). Zu den Hilfsgeschäften zählt die Verwertung bzw. Veräußerung von Material oder Gegenständen aus dem hoheitlichen Bereich der jPöR (R 4.4 Abs. 2 Satz 1 KStR 2015). Für den An- und Verkauf von Dienstkraftfahrzeugen gilt dies auch, wenn die Veräußerung regelmäßig vor Ablauf der wirtschaftlichen Nutzungsdauer erfolgt, wobei die Anzahl der vorgenommenen An- und Verkäufe unbeachtlich ist (R 4.4 Abs. 2 Satz 2 und 3 KStR 2015; Hess. FinMin. v. 13.12.2006, UR 2007, 661; aA angesichts der bestehenden Wettbewerbssituation zu Gebrauchtfahrzeughändlern und Kfz-Leasinggesellschaften: *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 152). Hingegen stellt sich die entgeltliche Übernahme von Tätigkeiten zugunsten Dritter, zB das Ermitteln und Weiterleiten von Gewerkschaftsbeiträgen oder Beiträgen an Sozialeinrichtungen, selbst wenn hieraus Gewinne erzielt werden, als BgA dar (*Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 96 [1/2018]).

► **Beispielfälle:** Beispiele für hoheitliche Hilfsgeschäfte sind (vgl. *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 43): 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. Auch der Verkauf von Müllsäcken im Rahmen der Hausmüllentsorgung zählt hierzu (*Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 117).

75 b) Überwiegend hoheitliche Zweckbestimmung

Tätigkeitsbezogene Betrachtung: Verschiedene Tätigkeiten der jPöR sind grds. für sich zu beurteilen, wobei verschiedene wirtschaftliche Tätigkeiten als Einheit zu behandeln sind, wenn dies der Verkehrsauffassung entspricht (R 4.1 Abs. 3 Satz 1 und 3 KStR 2015). Lässt sich eine Tätigkeit nicht eindeutig dem hoheitlichen oder wirtschaftlichen Bereich zuordnen, ist nach § 4 Abs. 5 auf die überwiegende Zweckbestimmung der Tätigkeit abzustellen bzw. darauf, welcher Bereich der Tätigkeit das Gepräge gibt (R 4.1 Abs. 3 Satz 2 KStR 2015; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 94 [1/2018]; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 106). Durch die Bezeichnung „Betrieb“ wird auf den tätigkeitsbezogenen Begriff der Einrichtung, also auf die funktionelle Einheit, nicht hingegen auf die jPöR insgesamt abgestellt (BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391; *Schiffers*, DStZ 2010, 122; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 137 [8/2019]). Stellt sich daher die wirtschaftliche Betätigung einer im Übrigen hoheitlich tätigen jPöR als eine von dieser abgrenzbaren selbständigen Tätigkeit dar, ist also eine Trennung möglich, begründet sie – selbst bei organisatorischer Verbundenheit mit der hoheitlichen Betätigung – eine selbständige Einrichtung gem. § 4 Abs. 1, die bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen zur KSt heranzuziehen ist, sodass es auf das Überwiegen iSd. § 4 Abs. 5 gar nicht ankommt (vgl. Anm. 27 mit Beispiel; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 95 [12/2010]; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 139 [8/2019]; BFH v. 26.5.1977 – V R 15/74, BStBl. II 1977, 813). Werden Betriebsmittel, zB Maschinen oder Personal, sowohl im hoheitlichen als auch im wirtschaftlichen Bereich eingesetzt, kann eine getrennte Betrachtung bei einer zeitlichen Abgrenzung (zeitlich abgrenzbarer Einsatz für den einen oder anderen Bereich) erfolgen (R 4.1 Abs. 4 Satz 1 KStR 2015; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 106; *Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 43; *Schiffers*, DStZ 2009, 819). Besteht daher im Rahmen eines Hoheitsbetriebs auch ein BgA (zB Kantine, Verkaufsstelle, Erholungsheim), ist die jPöR insoweit für diesen BgA kstpf. (H 4.4 „Hoheitsbetrieb – Betrieb gewerblicher Art im Rahmen eines Hoheitsbetriebs“ KStH 2015; BFH v. 26.5.1977 – V R 15/74, BStBl. II 1977, 813; *Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 43; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 95 [1/2018]).

Überwiegensbetrachtung bei gemischten Tätigkeiten: 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 4.1 „Überwiegende Zweckbestimmung“ KStH 2015; BFH v. 26.5.1977 – V R 15/74, BStBl. II 1977, 813; BFH v. 17.3.2005 – I B 245/04, BFH/NV 2005, 1135; *Schiffers*, DStZ 2009, 819; *Schiffers*, DStZ 2010, 122; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 106). Ein weiteres Abgrenzungskriterium ist die Bedeutung der Erzielung von Einnahmen im Rahmen der Tätigkeit für die jPöR: 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 Neben Zweck ist (BFH v. 23.10.1996 – I R 1-2/94, BStBl. II

1997, 139; Krämer in *DPM*, § 4 Rz. 95 [12/2010]). Hingegen ist die Erzielung von Überschüssen kein maßgebliches Kriterium zwecks Bestimmung des „Überwiegens“ (*Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 43).

c) Besonderheiten der Amtshilfe/Beistandsleistung

76

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 im engeren Sinne 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 im engeren Sinne ist daher nicht auf Dauer angelegt, sondern dient der Beseitigung punktueller Problemsituationen bei der ersuchenden Behörde.

Kooperationen in Form der Arbeitsteilung zwischen jPÖR, speziell in Form der Organleihe, sind üblicherweise auf Dauer und auf Übernahme ganzer Aufgabenbereiche gerichtet. Es handelt sich idR um die Beleihung eines anderen Rechtsträgers mit Aufgaben, die dieser im eigenen Namen, aber unter Aufsicht der entleihenden jPÖR 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 jPÖR durch eine andere jPÖR, und zwar sowohl zur Ausführung von hoheitlichen als auch wirtschaftlichen Aufgaben. Werden die Beistandsleistungen aufgrund eines zivilrechtl. Vertrags zwischen den jeweiligen Hoheitsträgern erbracht, führt dies beim Leistungserbringer zu einer wirtschaftlichen Tätigkeit im Rahmen eines BgA (*Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 108). Streitig ist hingegen die Zuordnung von Beistandsleistungen auf öffentlich-rechtl. Grundlage:

- ▶ (*Bisherige*) *Auffassung des BFH:* Hiernach (BFH v. 1.4.1965 – V 131/62 U, BStBl. III 1965, 339; BFH v. 6.7.1967 – V 76/64, BStBl. III 1967, 582; BFH v. 12.12.1968 – V 213/65, BStBl. II 1969, 280; BFH v. 11.1.1979 – V R 26/74, BStBl. II 1979, 746) sind für die Einordnung als Amtshilfe iSd. § 4 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 jPÖR) sein. Des Weiteren müsse die Beistand leistende jPÖR 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 jPöR gegen Erstattung der Selbstkosten bzw. eines angemessenen Auslagensatzes tätig werde. Wenn der ersuchenden Behörde die rechtl. und sächlichen Mittel zur Ausführungen von Handlungen fehlen, sei dies ebenso ausreichend wie die Vornahme von Leistungen durch die ersuchte Behörde aus bloßen Zweckmäßigkeitserwägungen. 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 jPöR stelle eine Amtshilfe dar, sogar dann, wenn die erforderlichen Vereinbarungen in den Formen des Privatrechts getroffen werden (aA *Baldauf*, DStZ 2011, 35: Nur bei öffentlich-rechtl. Vereinbarungen). Andererseits werde eine originär privatunternehmerische Betätigung nicht dadurch zur Ausübung öffentlicher Gewalt, dass sie als Amtshilfe für den wirtschaftlichen Bereich einer anderen Behörden erfolgt oder sich die öffentliche Hand der Handlungsformen des öffentlichen Rechts bedient (BFH v. 21.9.1989 – V R 89/85, BStBl. II 1990, 95; BFH v. 14.3.1990 – I R 156/87, BStBl. II 1990, 866; BFH v. 10.12.1992 – V R 3/88, BStBl. II 1993, 380).

- ▶ *Ansicht der Finanzverwaltung:* Diese (FinMin. NRW v. 7.11.1984, DB 1984, 2435; OFD Rostock v. 21.11.2002, DStZ 2003, 129; BMF v. 11.12.2009 – IV C 7 - S 2706/07/10006, BStBl. I 2009, 1597) stellt grds. auf den Charakter der übernommenen Tätigkeit ab. Sie nimmt eine Amtshilfe iSd. § 4 Abs. 5 nicht nur dann an, wenn eine Tätigkeit von der übernehmenden jPöR neben ihren eigenen Aufgaben – zB zur besseren Auslastung – mit übernommen wird, sondern auch, wenn die jPöR allein zur Übernahme und rationelleren Ausführung solcher Tätigkeiten von mehreren Trägerkörperschaften errichtet wird. Die Wahrnehmung hoheitlicher Aufgaben durch eine jPöR stelle bei der Beistand leistenden jPöR eine hoheitliche Tätigkeit dar, insbes. wenn die beteiligten jPöR die Ausführung der hoheitlichen Aufgaben in den hierzu erforderlichen Vereinbarungen entsprechend regeln. Dabei sei es unschädlich, wenn sich die Beistandsleistung nicht auf die hoheitliche Aufgabe insgesamt, sondern auf Teilaufgaben oder Hilfsgeschäfte beziehe, die für sich gesehen keinen hoheitlichen Charakter hätten, aber bei der Abwicklung durch die jPöR selbst als hoheitliche Teilaufgaben bzw. Hilfsgeschäfte zu qualifizieren wären; auch bei dieser Sachlage bleibe der hoheitliche Charakter der Beistandsleistung erhalten, wenn die Amtshilfe für den Hoheitsbereich einer jPöR erbracht werde (vgl. Hess. FinMin. v. 13.12.2006, UR 2007, 661), sodass insoweit keine isolierende Betrachtung vorzunehmen sei. Beistandsleistungen in Form der Wahrnehmung von wirtschaftlichen Aufgaben einer anderen jPöR begründeten hingegen bei der Beistand leistenden jPöR einen BgA gem. § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 Abs. 1 (OFD Rostock v. 21.11.2002, DStZ 2003, 129; Hess. FinMin. v. 13.12.2006, ZKF 2007, 276; krit. *Müller-Gatermann*, FR 2009, 314).
- ▶ *Stellungnahme:* Die weite Auslegung des Begriffs der Amtshilfe iSd. § 4 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 jPöR“ v. 2.11.2004 (BTDrucks. 15/4081) scharf kritisiert und sogar als „rechtswidrig“ bezeichnet, sondern hat auch im Schrifttum zu heftiger Kritik geführt (*Krämer* in *DPM*, § 4

Rz. 105 [4/2017]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 110; *Musil in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 150; *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, sodass mit der Auslagerung dieser ihrem Charakter nach nicht hoheitlichen Tätigkeit bei der übernehmenden jPöR ein BgA begründet werde. Zu Recht wird beanstandet, dass bei der Betrachtungsweise der FinVerw. der speziell im Rahmen des § 4 Abs. 5 maßgebliche Wettbewerbsaspekt (vgl. Anm. 72) 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 als Wettbewerber vorgenommen werden können, diese Bevorzugung nicht mehr aufrecht erhalten werden, sodass es insoweit an einer hoheitlichen Beistandsleistung fehle. Diese Auffassung hat Unterstützung erfahren durch neuere Rspr. des BFH, die speziell zum Bereich der USt ergangen ist (BFH v. 10.11.2011 – V R 41/10, BFH/NV 2012, 670; BFH v. 1.12.2011 – V R 1/11, BFH/NV 2012, 534; BFH v. 13.2.2014 – V R 5/13, BFH/NV 2014, 1159; BFH v. 20.3.2014 – V R 4/13, BFH/NV 2014, 1470; vgl. auch Anm. 13). Diese die USt betreffenden Urte. wurden inzwischen im BStBl. veröffentlicht und führten indirekt zur Neuregelung der Umsatzbesteuerung durch § 2b UStG mit entsprechenden Sonderregelungen für die Zusammenarbeit zwischen jPöR in § 2b Abs. 3 UStG (vgl. Anm. 3). Nach Verwaltungsauffassung führt dies jedoch nicht zu einer Änderung der ertragstl. Beurteilung. Da idR die „Beistandsleistungen“ allein auf Kostendeckungsbasis abgerechnet werden und damit der Gewinn eines möglichen BgA meist 0 € beträgt, hat die ertragstl. Beurteilung derartiger Leistungen nur eine geringe stl. Relevanz.

II. Zwangs- und Monopolrechte (Abs. 5 Satz 2)

77

Nach § 4 Abs. 5 Satz 2 reichen für die Annahme eines Hoheitsbetriebs Zwangs- oder Monopolrechte der jPöR für sich allein nicht aus, denn diese bezwecken, die jPöR vor Konkurrenz zu schützen und ihr die Einnahmen aus der Tätigkeit zu sichern, sodass die Betätigung nicht mehr überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dient (BFH v. 23.10.1996 – I R 1-2/94, BStBl. II 1997, 139; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 112; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 97 [1/2018]; krit. zu dieser Regelung angesichts des Schutzzwecks des Abs. 5: *Musil in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 147). Insoweit greift der Gesetzgeber mit dieser Regelung klarstellend und allgemeingültig eine Aussage des BFH (BFH v. 18.2.1970 – I R 157/67, BStBl. II 1970, 519) auf, der im Rahmen seiner Entsch. 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 der § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 letztlich entscheidend, ob die mit einer Monopolstellung ausgestattete jPöR in Ausübung öffentlicher Gewalt oder aber privatunternehmerisch tätig wird (*Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 112). Ein spezielles Beispiel hierfür ist die Regelung des § 4

Abs. 3: Versorgungsbetriebe iwS, die häufig mit Zwangsrechten (Anschluss- und Benutzungszwang) ausgestattet sind, werden aus Gründen der Wettbewerbsneutralität gleichwohl als kstpfl. BgA erfasst.

78 III. Wichtige Einzelfälle zur Abgrenzung von Hoheitsbetrieben und den Betrieben gewerblicher Art

Schrifttum: *Strahl*, Steuerliche Aspekte der wirtschaftlichen Betätigung von Hochschulen, FR 1998, 761; *Leippe*, Steuerfragen der kommunalen Grundstücksbewirtschaftung, ZKF 2001, 172; *Thouet*, Die Besteuerung der Organisationen des Handwerks, DStZ 2002, 91; *Skubella*, Privatisierung von Friedhöfen aus steuerlicher Sicht, Der Gemeindehaushalt 2004, 202; *Strahl*, Die Ausgliederung hoheitlicher und wirtschaftlicher Tätigkeiten durch staatliche Hochschulen, FR 2004, 72; *Wendt/Flicker*, Fortbestand der Steuerfreiheit für die Fortbildungstätigkeit der Handwerkskammern, DStZ 2004, 399; *Brönner/Schroller*, Ertragsteuerliche und umsatzsteuerliche Probleme der Betriebe gewerblicher Art (BgA) im Hochschulbereich – eine Bestandsaufnahme, FS Theodor Siegel, Berlin 2005, 479; *Leippe*, Bädersteuer, Kindergartensteuer & Co. – ein Zwischenruf –, ZKF 2005, 222; *Thieme*, Steuerliche Gleichstellung von Wasserversorgung und Abwasserbeseitigung – Fluch oder Segen?, ZfW 2005, 23; *Regierer/Becker*, Aktuelles im Rahmen der Besteuerung staatlicher Universitäten – Zuordnung entgeltlicher Fachzeitschriften, Studien- bzw. Weiterbildungsangebote, DStR 2006, 1494; *Kronthaler*, Feuerbestattung – die Spitze des Eisbergs, DStR 2007, 227; *Leippe*, Gemeindliche Krematorien – Hoheitsbetrieb oder BgA?, ZKF 2007, 221 und 246; *Baldauf*, Die steuerliche Beurteilung der entgeltlichen Nutzungsüberlassung kommunaler Fahrzeugstellplätze, DStZ 2008, 717; *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; *Baldauf*, Steuerliche Erfassung von Personalgestellungen bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts, DStZ 2009, 738; *Maier*, Steuerliche Behandlung kommunaler Stadt- und Mehrzweckhallen, DStR 2010, 198; *Kronawitter*, Steuerliche Gestaltungsmöglichkeiten bei kommunalen Photovoltaikanlagen, ZKF 2011, 121; *Schneider*, Verkauf von Feinstaubplaketten durch Kfz-Zulassungsstellen – Begründung eines Betriebes gewerblicher Art?, ZKF 2011, 49; *Leippe/Baldauf*, Steuerrechtliche Betrachtung der interkommunalen Kooperation, DStZ 2012, 283; *Schiffers*, Ertragsteuerliche Behandlung des Schulschwimmens in einem kommunalen Bad – Darstellung und Analyse der OFD Niedersachsen vom 12.1.2012, DStZ 2012, 258; *Fiand*, Steuerrechtliche Beurteilung der Entsorgung von gewerblichen Siedlungsabfällen durch juristische Personen des öffentlichen Rechts, KStZ 2013, 26; *Keyser*, Kommunale Kindergärten im Steuerrecht, KStZ 2013, 47; *Meyer*, Neuere Entwicklungen in der Besteuerung des Verwaltungssponsorings, ZKF 2013, 57; *Rang/Baldauf*, Besteuerung kommunaler Sportstätten und Schwimmbäder sowie vergleichbarer Einrichtungen – Ertragsteuerrechtliche Aspekte, DStZ 2014, 38, – Umsatzsteuerrechtliche Betrachtung, DStZ 2014, 68; *Baldauf/Bürstinghaus*, Steuerliche Sichtweise der FinVerw. bei der Beseitigung und Verwertung von Abfällen und Wertstoffen durch kommunale Entsorgungsträger, DStZ 2015, 154; *Boos*, Besteuerung der Nutzungsüberlassung kommunaler Fahrzeugstellplätze, DStZ 2015, 214; *Fiand*, Geld stinkt nicht oder die steuerliche Behandlung der Abfallentsorgung durch die öffentliche Hand, KStZ 2015, 161; *Heckschen*, Umstrukturierungen unter Beteiligung der öffentlichen Hand in private Rechtsformen und umgekehrt, GmbHR 2018, 779; *Kingreen/Kühling*, Kommunen als Trägerinnen Medizinischer Versorgungszentren, DÖV 2018, 890.

Abfallentsorgung (s. auch „Blockheizkraftwerk“, „Duales System“): Sofern Erfüllung der Entsorgungspflicht gem. § 17 Abs. 1 Satz 1 KrWG: Hoheitliche Tätigkeit, auch wenn für andere jPÖR übernommen (BFH v. 23.10.1996 – I R 1/94 und I R 2/94, BStBl. II 1997, 139; BFH v. 6.11.2007 – I R 72/06, BStBl. II 2009, 246; FG München v. 23.7.2008 – 3 K 4255/04, EFG 2009, 1252, rkr.; R 4.4 Abs. 1 Satz 2 KStR 2015; s. auch *Wellmann*, DB 1997, 501; krit. *Müller-Gatermann*, FR 2009, 314;

Kurth, FR 2009, 321; *Seer/Klemke*, BB 2010, 2015; *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331). Zu den hoheitlichen Hilfsgeschäften (zB getrenntes Einsammeln wieder verwertbarer Abfälle – gelbe Tonne/Wertstofftonne, die entgeltliche Veräußerung dieser Abfälle oder der aus den Abfällen gewonnenen Stoffe oder Energie) vgl. R 4.5 Abs. 6 Satz 2 und 5 KStR 2015; BMF v. 13.3.1987 – IV B 7 - S 2706 - 13/87, BStBl. I 1987, 373; krit. *Seer*, DStR 1992, 1751; aA (BgA) *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 115, 181. Die grundsätzliche Zuständigkeit des öffentlich-rechtl. Entsorgungsträgers (vgl. § 20 Abs. 1 KrWG) umfasst den gesamten Bereich der Abfälle aus privaten Haushaltungen zur Beseitigung und Verwertung, insbes. des Altpapiers, mit Ausnahme des Teils des Hausmülls, zu dessen Verwertung der Abfallbesitzer persönlich, also ohne Beauftragung eines Dritten, zB bei Eigenkompostierung, in der Lage ist (BVerwG v. 18.6.2009 – 7 C 16/08, BVerwGE 134, 154). Auch die Entsorgung von fehlerhaft in den Hausmüll eingeworfenen Verkaufsverpackungen („Fehleinwürfe“) führt nicht zur unternehmerischen Tätigkeit (FG München v. 23.7.2008 – 3 K 4255/04, EFG 2009, 1252, rkr.; *Fiand*, KStZ 2015, 161). Bezüglich der Regelung des § 17 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 KrWG ist zu differenzieren (vgl. auch *Fiand*, KStZ 2015, 161): Handelt es sich um eine gewerbliche Sammlung, worunter nur gelegentliche Sammlungen zu verstehen sind (vgl. BVerwG v. 18.6.2009 – 7 C 16/08, BVerwGE 134, 154, zum gleichlautenden § 13 Abs. 3 Satz 1 Nr. 3 KrW-/AbfG), ist mangels Benutzungszwang ein BgA anzunehmen; werden die Sammlungen regelmäßig nach Art eines Entsorgungsträgers (Abfuhrbezirke, Abfuhrkalender) durchgeführt, geht es also um Tätigkeiten, die auf der Grundlage vertraglicher Bindungen zwischen den sammelnden Unternehmen und den privaten Haushalten in dauerhaften Strukturen abgewickelt werden (zB Altpapier mittels „blauer Tonne“ oder Verpackungen mittels „oranger Tonne“), sind diese als hoheitlich anzusehen (OFD Nds. v. 26.9.2012, DStR 2013, 259). Unterhält eine jPÖR neben einem hoheitlichen Entsorgungsbereich auch eine BgA, fallen bei der Entsorgung Aufwendungen in beiden Bereichen an (zB Fahrzeuge, Personal, technische Anlagen); soweit keine konkrete Zuordnung zu einem der beiden Bereiche erfolgen kann, hat eine Aufteilung nach einem objektiven und sachgerechten Maßstab zu erfolgen (OFD Nds. v. 26.9.2012, DStR 2013, 259), wobei eine Orientierung zB nach dem zeitlichen Einsatz derjenigen nach dem Verhältnis der Erlöse eindeutig vorzuziehen ist (so auch *Fiand*, KStZ 2015, 161). Zur Verpachtung einer Mülldeponie als Hoheitsbetrieb und nicht als BgA gem. § 4 Abs. 4 vgl. *FinMin. Ba.-Württ.* v. 25.2.1987, DB 1987, 664; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 200 (8/2019); *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 42; BgA, wenn die veräußerten Stoffe oder die veräußerte Energie nicht überwiegend aus Abfällen gewonnen werden (Abgrenzung nach Brennwert der eingesetzten Abfälle und sonstigen Brennstoffe, vgl. R 4.5 Abs. 6 Satz 4 KStR 2015), so auch R 4.5 Abs. 6 Satz 3 KStR 2015. Zur BgA-Eigenschaft im Bereich der Abfallentsorgung vgl. auch BFH v. 27.10.1993 – I R 60/91, BStBl. II 1994, 573 (Müllheizkraftwerk); BFH v. 15.12.1993 – X R 115/91, BStBl. II 1994, 314; Schl.-Holst. FG v. 16.2.1994 – IV 984/93, EFG 1994, 985, rkr.; Abfallberatung des Dualen Systems durch Gemeinde stellt nach Ansicht des BFH v. 3.4.2012 – I R 22/11, ZKF 2012, 165, BgA dar (vgl. auch „Duales System“).

- ▶ **Problem:** Stromerzeugung mit Hilfe der Wärme eines Müllofens und Verkauf des erzeugten Stroms an Endverbraucher: getrennte Betrachtung der Müllverbrennungsanlage (hoheitliches Hilfsgeschäft) und der Stromerzeugungsanlage (BgA) oder einheitliche Beurteilung als hoheitliches Hilfsgeschäft? Letztere Ansicht dürfte vorzugswürdig sein (so auch FG Münster v. 21.4.1986 – IX 3394/84 K, EFG 1986, 619, rkr.; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75; wohl

auch *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 200 [8/2019]; differenzierend *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]).

Aufgrund der zum 1.6.2012 in Kraft getretenen Änderung des KrWG, speziell des § 20 Abs. 1, ist die Entsorgung von in ihrem Gebiet anfallenden und überlassenen Abfällen aus privaten Haushaltungen (zB Rest-, Sperr-, und Biomüll sowie Altglas und Altpapier) und von Abfällen zur Beseitigung aus anderen Herkunftsbereichen als privaten Haushaltungen, sog. Gewerbemüll (zB gewerbliche (Siedlungs-)Abfällen, Baugrubenaushub, Bauabrisssmaterial), als Abfall zur Beseitigung gem. § 17 Abs. 1 Satz 2 KrWG, und damit als hoheitliche Tätigkeit anzusehen (so auch R 4.5 Abs. 6 Satz 1 KStR 2015; OFD Frankfurt v. 24.2.2015 – S 2706 A - 21 - St 55; aA *Fiand*, KStZ 2013, 26), da der Gewerbetreibende als Abfallbesitzer einem Benutzungszwang unterliegt und es der jPöR nicht mehr möglich ist, diese Pflicht mit befreiender Wirkung auf einen Dritten zu übertragen, sondern sie einen Dritten nur zur Erfüllung der Aufgabe beauftragen kann (§ 22 KrWG); die Verwertung von Gewerbemüll ist den jPöR hingegen nicht gesetzlich zugewiesen, sodass die freiwillige Wahrnehmung dieser Aufgabe durch den öffentlich-rechtl. Entsorgungsträger aufgrund vertraglicher Verpflichtung gegenüber dem Gewerbetreibenden als gewerbliche Tätigkeit (BgA) zu würdigen ist (R 4.5. Abs. 6 Satz 8 KStR 2015; OFD NRW v. 21.5.2014, DB 2014, 1229; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 114). Die Abgrenzung Beseitigung/Verwertung wird erfahrungsgemäß auf der Basis einer Einzelfallprüfung vorgenommen, wobei idR davon ausgegangen werden kann, dass sich der Abfallbesitzer vorrangig für eine Verwertung (geringere Entsorgungsentgelte wegen möglicher Verwertungserlöse!) und erst nachrangig für eine Beseitigung entscheiden wird (*Fiand*, KStZ 2015, 161). Nach OFD NRW v. 21.5.2014 (DB 2014, 1229) sollen die allgemeinen Grundsätze gelten, wenn es durch die Änderung der stl. Beurteilung des bisherigen BgA (Entsorgung von Gewerbemüll) zu einer Überführung von WG in den Hoheitsbereich der juristischen Person kommt, bei Wahrnehmung der Entsorgungstätigkeit durch eine kommunale Eigengesellschaft sind die entsprechenden Konsequenzen hinsichtlich der Sparteneinteilung zu ziehen. Für Zwecke der USt galt eine Übergangsregelung (1.6.2012–30.6.2015).

BgA soll ebenfalls vorliegen, wenn verschiedenste Abfallarten von Gewerbebetrieben behandelt und beseitigt werden (BFH v. 25.3.2015 – I R 52/13, DB 2015, 2123; FG Düss. v. 11.6.2013 – 6 K 2867/11 KE, F, EFG 2013, 1509, rkr., *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 200 [8/2019]).

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; OFD Frankfurt v. 24.3.2009 – S 7106 A - 1/80 - St 110; OFD Frankfurt v. 10.2.2015 – S 7106 A - 136 - St 110. Zur Beistandsleistung (Amtshilfe) im Rahmen des Mülleports, vgl. *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 109 (3/2018). Zum Verkauf von Müllsäcken als hoheitliches Hilfsgeschäft vgl. BFH v. 23.10.1996 – I R 1-2/94, BStBl. II 1997, 139; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 117. Vgl. zur Gesamtproblematik: „Arbeitshilfe zur steuerlichen Behandlung der Abfallentsorgung durch die öffentliche Hand“ der OFD Karlsruhe v. 7.4.2015 – S 270.6/256 - St 213, ZKF 2015, Heft 7 Magazin VIII.

Abgasuntersuchung (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 vor-

schriftsmäßigen 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; hoheitlich ist auch die Überwachung des Verbleibs der Plaketten. 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; OFD Nds. v. 22.6.2011, DStR 2011, 1858). In der Ausgabe und dem Anbringen von Feinstaub-Plaketten liegt kein hoheitliches Handeln der zur Durchführung 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 (FinMin. MV v. 23.12.2011 – S 2706-8/08, KSt-Kartei MV § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG; OFD Nds. v. 22.6.2011, DStR 2011, 1858; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 209 [8/2019]; aA [hoheitlich]: *Schneider*, ZKF 2011, 49).

Abwasserbeseitigung (s. auch „Kläranlage“, „Wasserbeschaffung, Wasserversorgung“): Grundsätzlich Hoheitsbetrieb (R 4.4 Abs. 1 Satz 2 KStR 2015; BFH v. 8.1.1998 – V R 32/97, BStBl. II 1998, 410; BFH v. 27.6.2001 – I R 82-85/00, BStBl. II 2001, 773; BFH v. 29.5.2008 – III 45/05, BFH/NV 2008, 1878; FG Rhld.-Pf. v. 12.2.1998 – 6 K 1490/97, EFG 1998, 849, rkr.; FG Meckl.-Vorp. v. 29.6.1998 – 1 K 6/97, EFG 1998, 1431, rkr.; FG Brandenb. v. 15.4.2002 – 1 K 2642/99, EFG 2002, 1124, rkr.; krit. *Müller-Gatermann*, FR 2009, 314; *Kurth*, FR 2009, 321; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 181). Entscheidendes Abgrenzungskriterium: Hat das jeweilige Bundesland entsprechend § 18a Abs. 2a WHG 2002 bzw. § 56 Satz 2 WHG 2009 geregelt, dass die KdÖR ihre Abwasserbeseitigungspflicht befreiend auf Dritte übertragen kann? Wenn ja, grds. BgA (BFH v. 29.5.2008 – III R 45/05, BFH/NV 2008, 1878; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 115); Ausübung öffentlicher Gewalt iSd. § 4 Abs. 5 nach den ab VZ 2010 verbindlichen Abgrenzungskriterien der FinVerw. (BMF v. 11.12.2009 – IV C 7 - S 2706/07/10006, BStBl. I 2009, 1597), sofern die Aufgabe der Entsorgung weiterhin der jPÖR obliegt und diese sich bei der Durchführung der Aufgabe nur eines privaten Dritten als Erfüllungsgehilfen bedient (*Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 201 [8/2019]). Die Übernahme der Abwasserbeseitigung für eine benachbarte Gebietskörperschaft führt als Beistandsleistung ebenfalls nicht zur Annahme eines BgA (BFH v. 12.12.1968 – V 213/65, BStBl. II 1969, 280; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 201 [8/2019]). Verpachtung von Abwasserentsorgungsanlagen als zum Hoheitsvermögen zählende WG an eine Eigengesellschaft begründet keinen Besitz-BgA sowie das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung (OFD Frankfurt v. 7.4.2008 – S 2706 A - 46 - St 54; *Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 42). Zu den Überlegungen, Abwasserbeseitigung und Wasserversorgung in Deutschland stl. gleichzustellen und einheitlich zu besteuern, vgl. Ad-hoc-Arbeitsgruppe „Neustrukturierung der Wasserwirtschaft“ (BTDrucks. 14/8564).

Alten(-wohn-)heime: BgA (*Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 201.1 [8/2019]; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]), ggf. gemeinnütziger Zweckbetrieb.

Amtliche Unterlagen: Kein (Verpachtungs-)BgA bei Gestattung der Auswertung für unternehmerische Zwecke (RFH v. 11.2.1941, RStBl. 1941, 682; *Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 32, 75).

Amtsblatt: Hoheitsbetrieb, sofern Herausgabe mit überwiegend dienstlichen/amtlichen Publikationen; Werbung/Anzeigenteil ist BgA (*Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 203.1 [8/2019]).

Amtshilfe/Beistandsleistung: Siehe Anm. 76.

Anschlagsäulen/Anschlagstellen auf öffentlichen Plätzen: BgA bei entgeltlicher Überlassung des Rechts auf Errichtung und Ausnutzung von Anschlagsäulen auf öffentlichen Wegen, Straßen und Plätzen, wenn die zu Pachtbeginn im Eigentum der Gemeinde stehenden und in ausreichender Zahl vorhandenen gebrauchsfähigen Anschlagsäulen von der jPöR zwar formal verkauft werden, der Kaufpreis für die Anschlagsäulen sich jedoch in Wirklichkeit als zusätzliches Pachtentgelt darstellt (BFH v. 2.3.1983 – I R 100/79, BStBl. II 1983, 386; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2014, § 4 Rz. 181). Ebenfalls BgA, wenn die Gemeinde die Anschlagstellen der Pächterin zum 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, sondern Vermögensverwaltung, wenn nur das Recht zur Werbung verpachtet wird, nicht hingegen die Anschlagtafeln selbst (BFH v. 20.11.1969 – I R 204/67, BStBl. II 1970, 151; BFH v. 6.10.1976 – I R 115/75, BStBl. II 1977, 94; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 203 [8/2019]). BgA, wenn die Gestattung und Vermietung an eine Reklame betreibende Eigengesellschaft erfolgt und Grundsätze der Betriebsaufspaltung (vgl. Anm. 57) vorliegen (*Krämer in DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]).

Anwendungsbeobachtungen: Beobachtungsstudien von Behandlungsmaßnahmen mit verkehrsfähigen Medikamenten, die in Krankenhäusern bei routinemäßiger Anwendung durch den Arzt am Patienten erfolgen: BgA (*Krämer in DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]).

Anzeigenbetrieb: BgA (BFH v. 28.11.1961 – I 34/61 U, BStBl. III 1962, 73; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 203.1 [2/2013]).

AOK (s. auch „Sozialversicherung“, „Versicherungsanstalten“): Hoheitsbetrieb (FG Münster v. 14.12.2004 – 15 K 5575/01 U, EFG 2005, 815, rkr.; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]).

Apotheken: BgA bei Betrieb durch jPöR (zB Klinikapotheken, städtische Apotheken), vgl. RFH v. 30.8.1941, RStBl. 1941, 744. Ebenso (BgA gem. § 4 Abs. 4) bei Verpachtung einer Apotheke (BFH v. 14.2.1956 – I 44/55 U, BStBl. III 1956, 105; BMF v. 3.9.1992 – IV B 7 - S 1900 - 172/92, DStR 1992, 1585; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 181).

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 – II 153/71, EFG 1974, 499, rkr.; H 4.5 „Arbeitsbetriebe von Straf- und Untersuchungshaftanstalten“ KStH 2015; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 181; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 205 [8/2019]).

Arbeitsmedizinische Zentren bzw. Dienste der Berufsgenossenschaften: Unter Hinweis auf § 719a RVO (jetzt: § 24 Abs. 1 SGB VII) Zuordnung zum BgA-Be-

reich (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; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 206 [8/2019]; *Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]).

Arzneimittelabgabe: Siehe „Krankenhausapotheke“.

Ärzttekammern (s. auch „Gruppenversicherung“, „Versorgungseinrichtungen freier Berufe“): Als Berufsvertretungen zur Wahrnehmung von Aufgaben der ärztlichen Selbstverwaltung in der Rechtsform der KdöR (BFH v. 27.6.1990 – I R 166/85, BFH/NV 1991, 628) nur mit ihren BgA kstpl., 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). Kein BgA bei Übernahme der Tätigkeit der sog. Geschäftsstelle Qualitätssicherung iSv. § 137 SGB V (BFH v. 10.2.2016 – XI R 26/13, BStBl. II 2017, 857). Versorgungseinrichtungen der Ärztekammern (Alters-, Berufsunfähigkeits-, 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) oder Abrechnung von Leistungen der Hochschulambulanzen durch die Kassenärztliche Vereinigung (OFD Erfurt v. 3.3.2004 – S 2706 - 37 - L 231). Regionale Untergliederungen in Form von Bezirksärztekammern bilden eigenständige BgA (BFH v. 28.2.2001 – I R 29/99, BFH/NV 2001, 1099; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 207 [8/2019]).

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

Asylbewerber/Spätaussiedler: Wohnungs- und Grundstücksüberlassung 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; BFH v. 30.9.2003 – IV B 29/02, BFH/NV 2004, 330; BFH v. 12.9.2005 – VIII B 153/04, BFH/NV 2006, 277; FG Berlin v. 25.1.2001 – 4 K 1170/98, EFG 2001, 760, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 7.2.2008 – 3 K 1709/96, ZKF 2009, 158, rkr.). Zu Bürgerkriegsflüchtlingen aus dem ehemaligen Jugoslawien: FG Berlin v. 10.11.1999 – 6 K 6463/97, 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 Einkünfte mäßigen Qualifizierung der Leistung bei Diskrepanz zwischen den vertraglichen Verpflichtungen und der tatsächlichen Durchführung s. Hess. FG v. 31.5.2000 – 4 K 4430/98, rkr.; Hess. FG v. 6.10.1993 – 8 K 1578-1579/91, EFG 1994, 485, rkr.; Hess. FG v. 21.2.2001 – 8 K 2111/99, EFG 2001, 906, rkr. Zuordnung zum hoheitlichen Bereich aufgrund Billigkeitsregelung bis zum 31.12.2021 bei vorübergehender Unterbringung von Asylbewerbern, Aus- und Übersiedlern, Obdachlosen und Bürgerkriegsflüchtlingen in zum Hoheitsbereich einer jPÖR gehörenden Einrichtungen (BMF v. 1.7.1991 – IV B 4 - S 0183 - 16/91, BStBl. I 1991, 744; BMF v. 11.12.1996 – IV B 7 - S 2730 - 7/96, BStBl. I 1997, 112; BMF v. 20.4.

2000 – IV C 6 - S 2730 - 2/00, BStBl. I 2000, 487; BMF v. 20.11.2014 – IV C 2 - S 2730/0 - 01, BStBl. I 2014, 1613; BMF v. 31.7.2018 – IV C 2 - S 2730/15/10001, 2018/0627940, BStBl. I 2018, 982).

Auftragsforschung: Siehe „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 Fuße des Turms befindlichen Räume zwecks Betriebs einer Gaststätte (BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391; *Musil in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 208 [8/2019]).

Auswärtiger Dienst: Hoheitsbetrieb unter Hinweis auf Art. 87 Abs. 1 GG (*Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]).

Automaten: BgA bei behördeneigenen Verkaufsautomaten (OFD Hannover v. 1.8.2000, StEK KStG § 1 Nr. 49; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 209.2 [8/2019]), Vermögensverwaltung, sofern Dritten das Aufstellen gestattet wird (*Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 121 [8/2018]; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]; FG Münster v. 11.12.2008 – 5 K 6658/03 U, EFG 2009, 1060, rkr.; einschränkend bezüglich USt: BFH v. 15.4.2010 – V R 10/09, BStBl. II 2017, 863).

Bäckerei: BgA (BFH v. 11.2.1997 – I R 161/94, BFH/NV 1997, 625; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 138).

Bauhof (s. auch „Hochbauverwaltung“): Tätigkeiten für die jPöR führen mangels Einnahmeerzielung nicht zu BgA. Leistungen gegenüber anderen jPöR zumeist hoheitlich, da besondere Art der öffentlich-rechtl. Beistandsleistung (FinMin. Rhld.-Pf. v. 13.2.1980, StEK UStG 1980, § 2 Abs. 3 Nr. 1; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]). Leistungen gegenüber dem stpfl. Bereich anderer jPöR und privaten Dritten können BgA begründen (*Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 227.1 [8/2019]).

Bauleitplanung: Siehe „Grundstücksverkäufe der Gemeinden“.

Beratungs-/Begutachtungstätigkeit: BgA bezüglich des Instituts einer jPöR auf dem Gebiet des Brennerei- und Keltereiwesens (BFH v. 13.4.1961 – V 120/59 U, BStBl. III 1961, 298).

Berechnungsverband: BgA (Nds. FG v. 16.9.1986 – V 131/84, EFG 1987, 145, rkr.; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]).

Besichtigungsbetriebe: BgA, wenn Inhaber des Betriebs (Bereitstellung eines Gebäudes mit Inventar zur entgeltlichen Besichtigung) eine jPöR ist; Ausstellungsgegenstände gehören zum BV des Besichtigungsbetriebs (BFH v. 7.8.1979 – VIII R 95/77, BStBl. II 1980, 633; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 210 [8/2019]), es sei denn, es bestehen Regelungen über die mietweise Überlassung der Ausstellungsgegenstände (*Krämer in DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]). Ebenfalls BgA bei entgeltlicher Besichtigung eines Domschatzes (RFH v. 27.6.1939, RStBl. 1939, 910), eines Kirchturms bzw. von Kirchen (RFH v. 6.9./25.10.1938, RStBl. 1938, 1189) oder eines Schlosses (BFH v. 1.8.1957 – IV 399/55 U, BStBl. III 1957, 355).

Beteiligung: Vgl. die Ausführungen zu Anm. 29, 30.

Betriebsarztzentren: Siehe „Arbeitsmedizinische Zentren bzw. Arbeitsmedizinische Dienste der Berufsgenossenschaften“.

Bibliothek (s. auch „Bücherei“): BgA (BFH v. 25.7.2002 – I B 52/02, BFH/NV 2002, 1341; FG Düss. v. 30.11.2006 – 15 K 637/04 F, EFG 2007, 435, rkr.; FG Nürnberg v. 4.4.2006 – I 365/2004, EFG 2007, 432, rkr.; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 181; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 212.1 [8/2019]).

Blockheizkraftwerk (s. auch „Abfallentsorgung“): BgA bei Blockheizkraftwerk, das von den Stadtwerken errichtet und mit Faulgasen eines Klärwerks (Hoheitsbetrieb) betrieben wird und dieses Klärwerk vertraglich mit Wärme und Strom versorgt (BFH v. 27.6.2001 – I R 82-85/00, BStBl. II 2001, 773; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 138). Bei klärgas- oder deponiegasbefeuerten Blockheizkraftwerken von Abwasser- oder Abfallbetrieben, bei denen die durch die Anlage erzeugte Elektrizität zumindest teilweise und nicht nur gelegentlich in das allgemeine Stromnetz eingespeist wird (Kraft-Wärme-Kopplung), ist zu differenzieren: BgA, wenn die veräußerte Elektrizität oder Wärme überwiegend aus Deponiegas von Abfällen gewonnen wird, zu deren Annahme die beseitigungspflichtige Körperschaft nach § 17 Abs. 1 KrWG nicht verpflichtet ist (zB Gewerbemüll, Sondermüll); Abgrenzung erfolgt in entsprechender Anwendung von R 4.5 Abs. 6 Satz 4 KStR 2015 nach dem Verhältnis der Brennwerte (OFD Karlsruhe v. 25.9.2012, ZKF 2012, Magazin Heft 11 VI). Verwenden Blockheizkraftwerke bei der hoheitlichen Abwasserbeseitigung (§ 18a WHG) anfallendes Klärgas zur Strom- und Wärmeerzeugung, ist BgA gegeben, wenn der Brennwert zugekaufter Brennstoffe höher ist als der Brennwert der Faulgase (OFD Karlsruhe v. 25.9.2012, ZKF 2012, Magazin Heft 11 VII). Trotz BgA-Eigenschaft erstreckt sich der Unternehmensbereich nicht auf die Abgabe von Strom und Wärme an den Hoheitsbereich; wenn klärgas- oder deponiegasbefeuerte Blockheizkraftwerke als Hoheitsbetriebe zu behandeln sind, fällt der Verkauf von Strom und Wärme in den Bereich der hoheitlichen Tätigkeit. Bei Strom- und Wärmeerzeugung durch Biogas bildet Blockheizkraftwerk selbständiges WG (FG Münster v. 18.2.2015 – 11 K 2856/13 F, EFG 2015, 891).

Zur Möglichkeit der Zusammenfassung verschiedener BgA (zB Versorgungs- und Bäderbetrieb) zu einem einheitlichen BgA mittels eines Blockheizkraftwerks vgl. BMF v. 11.5.2016 – IV C 2 - S 2706/08/10004:004, 2016/0440570, BStBl. I 2016, 479; OFD Karlsruhe v. 27.3.2017, DStZ 2017, 347; Anm. 82; zur ustl. Behandlung vgl. OFD Karlsruhe v. 31.1.2017, UR 2017, 526; zur ertragstl. Behandlung (WG, Nutzungsdauer, AfA) vgl. OFD Nds. v. 15.9.2015, DB 2015, 2360; ergänzt durch LfSt Nds. v. 12.7.2018, BeckVerw. 437796; sowie *Schustek*, DStR 2015, 678; *Baltromejus*, NWB 2016, 172.

Blutalkoholuntersuchungen (s. auch „Forschungstätigkeit einer Hochschule“): BgA, auch wenn sie im Auftrag von Strafverfolgungsbehörden durchgeführt werden (BFH v. 21.9.1989 – V R 89/85, BStBl. II 1990, 95; BFH v. 14.3.1990 – I R 156/87, BStBl. II 1990, 866; FG Köln v. 1.9.1987 – 1 K 461-463/84, EFG 1988, 41, rkr.; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 213 [8/2019]).

Börsen: BgA (stRspr., zB BFH v. 16.11.1954 – I 114/53 U, BStBl. III 1955, 12; BFH v. 30.5.1958 – I 282/56, I 37/57 und I 180/57, alle nv.). Das gilt sowohl für Wertpapierbörsen als auch für Warenbörsen (*Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 214 [8/2019]; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]).

Bodenuntersuchungsanstalt: BgA (*Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 181).

Botanischer Garten: BgA (BFH v. 13.4.1961 – V 287/58, HFR 1962, 64; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 181; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 214.1 [8/2019]).

Breitbandnetz: Vgl. Anm. 46.

Buchstelle: BgA (BFH v. 13.3.1991 – I R 83/89, BStBl. II 1991, 595; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 181).

Bücherei (s. auch „Bibliothek“): (Gemeinnütziger) BgA (*Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]; FG Nürnberg v. 4.4.2006 – I 365/2004, EFG 2007, 432, rkr.); Bücherverkauf ist BgA (*Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]), es sei denn, es handelt sich um ein hoheitliches Hilfsgeschäft, vgl. Anm. 72.

Bürgerschaftsübernahme: Hoheitliche Tätigkeit (BFH v. 25.4.1968 – V 120/64, BStBl. II 1969, 94; BFH v. 26.7.2006 – X B 58/06, BFH/NV 2006, 1837; aA (BgA) *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]). Die Bürgerschaft gegenüber einer Mitunternehmenschaft, an der die jPöR beteiligt ist, führt wegen des Vorrangs der Zurechnung zu den Sonder-BE zu gewerblichen Einkünften des BgA „Beteiligung Mitunternehmenschaft“ (BFH v. 25.3.2015 – I R 52/13, BStBl. II 2016, 172).

Bullenhaltung: Hoheitsbetrieb (BFH v. 12.12.1951 – I 95/51 S, BStBl. III 1952, 41); Zuordnung der Tätigkeit zu den Einkünften aus LuF (*Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]); *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75).

Bundeswehr, Betreuungseinrichtungen (s. auch „Kantinenbetrieb“), zB Kantinen, Friseurstuben, Kinos, sind BgA (*Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]), bei (Mit-)Verpachtung des Inventars Betriebsverpachtung; im Übrigen Hoheitsbetrieb (Art. 87a GG).

Campingplatz: BgA, falls eingerichtet (BFH v. 20.5.1960 – III 440/58 S, BStBl. III 1960, 368; H 4.5 „Campingplatz“ KStH 2015). Ebenso BgA (§ 4 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 Pächter selbst noch Einrichtungsgegenstände von untergeordneter Bedeutung anschafft (BFH v. 7.5.1969 – I R 106/66, BStBl. II 1969, 443; H 4.3 „Inventar“ KStH 2015 iVm. BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 15; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 181). Vermögensverwaltung, wenn lediglich ein Grundstück ohne entsprechende Einrichtungen überlassen wird (*Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]). Zur Umsatzbesteuerung bei Campingplätzen vgl. *Baldauf*, ZKF 2009, 104; *Baumgart*, ZKF 2012, 169; Nds. FG v. 26.4.2012 – 16 K 390/11, juris, rkr.

Datenverarbeitung: Siehe „EDV-Anlage“.

Desinfektionsanstalten: Hoheitsbetriebe (R 4.4 Abs. 1 Satz 2 KStR 2015; krit. *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75).

Diagnosekliniken: BgA bei Betrieb durch Berufsgenossenschaften (*Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]).

Dienstkraftfahrzeuge: An- und Verkauf von Dienstwagen vor Ablauf der wirtschaftlichen Nutzungsdauer und unabhängig von der Anzahl: Hilfsgeschäft des Hoheitsbetriebs (R 4.4 Abs. 2 Satz 2 und 3 KStR 2015); vgl. auch Anm. 72.

Domschatz: Siehe „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 VerpackV (zB Sammlung, Sortierung oder Verwertung der gebrauchten Verpackungen, Öffentlichkeitsarbeit, Wertstoffberatung, Zurverfügungstellung und Reinigung von Containerstandplätzen) aufgrund privatrechtl. Vereinbarungen, BFH v. 6.11.2007 – I R 72/06, BStBl. II 2009, 246; BFH v. 3.4.2012 – I R 22/11, BFH/NV 2012, 1334; FG Münster v. 16.3.2001 – 9 K 7607/98 K,G, EFG 2001, 849, rkr.; FG Düss. v. 10.8.2006 – 15 K

3204/04 K,G,F, 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); R 4.5 Abs. 6 Satz 6 und 7 KStR 2015; FinMin. NRW v. 2.3.1995, DB 1995, 652. BgA auch, wenn Gebietskörperschaft das Duale System entgeltlich berät oder diesem Kosten für die Beratung der Endverbraucher in Rechnung stellt (BFH v. 3.4.2012 – I R 22/11, ZKF 2012, 165; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75; *Fiand*, KStZ 2015, 161; aA FG Berlin-Brandenb. v. 16.2.2011 – 12 K 8281/06 B, EFG 2011, 1356, rkr.: hoheitliche Tätigkeit; ebenso *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331).

Zu stl. Problemen des Dualen Systems, vgl. *Meier*, FR 1993, 736; *Reimann*, DB 1999, 1088.

Kein BgA (bei Entsorgungsbetrieb, der ein Getrenntsammlersystem für Transportverpackungen gem. § 4 VerpackV und für Verkaufsverpackungen gem. § 6 Abs. 3 VerpackV betreibt (BFH v. 4.9.2002 – I R 42/01, BFH/NV 2003, 511; diff. *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]). Keine vGA, sondern BA, wenn Trägerkörperschaft gegenüber dem BgA „Duales System“ nach § 18 StrWG NRW Sondernutzungsgebühren für die Nutzung öffentlicher Straßenflächen als Stellflächen für Glascontainer erhebt, da Erlaubniserteilung in den Hoheitsbereich fällt (BFH v. 6.11.2007 – I R 72/06, DB 2008, 788; FG Düss. v. 10.8.2006 – 15 K 3204/04 K,G,F, EFG 2007, 288, rkr.); vgl. auch Anm. 116. Zur Rückstellungsbildung für noch zu erbringende Verwertungs- und Versorgungsverpflichtungen durch den Betreiber eines Dualen Systems, vgl. FG Köln v. 14.1.2015 – 13 K 2929/12, DB 2015, Nachrichten M 12.

Bei der Entsorgung und Verwertung von Elektroschrott nach dem ElektroG ist zu differenzieren zwischen dem Betrieb von Sammelstellen und der Durchführung von Abholungen gem. § 9 Abs. 3 ElektroG (hoheitlich) und der Entsorgung der Altgeräte gem. § 9 Abs. 6 ElektroG (BgA); vgl. umfassend hierzu, auch utstl., *Fiand*, KStZ 2015, 161.

EDV-Anlage: Hoheitliche Tätigkeit (Amtshilfe), wenn EDV-Anlage durch eine jPÖR anderen funktional gleichartigen jPÖR für den Hoheitsbereich entgeltlich zur Verfügung gestellt wird (BFH v. 1.4.1965 – V 131/62 U, BStBl. III 1965, 339; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 218 [8/2019]; aA (BgA) *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 181, unter Hinweis auf BFH v. 10.11.2011 – V R 41/10, BFH/NV 2012, 670; *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331 „Datenverarbeitung“). BgA bei Zurverfügungstellung an einen BgA einer anderen jPÖR oder an private Dritte (*Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]; ebenso FinMin. NRW v. 7.11.1984, DB 1984, 2435; OFD Rostock v. 21.11.2002, ZKF 2003, 148; krit. *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331). Entwicklung und Vertrieb kommunaler Software stellt idR keinen BgA dar (*Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331 „Software“; FG München v. 25.9.2002 – 3 K 835/99, nv., juris, rkr.).

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; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]).

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

Elektrizitätswerk: BgA iSd. § 4 Abs. 3, es sei denn, Nebenbetrieb eines Hoheitsbetriebs (*Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 181; vgl. Anm. 46).

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 – V 762/97, EFG 1998, 590, rkr., hinsichtlich Erwerb einer Kommanditbeteiligung aufgrund Vermächtnisses).

Erholungsheime (s. auch „Schülerheime“, „Freizeitpark“): Hoheitlich (BFH v. 2.7.1965 – III 136/61 U, BStBl. III 1965, 571; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]); aA (BgA) *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 181; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 221 (2/2013); *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 131 (8/2018); *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331.

ERP-Sondervermögen: Hoheitsbetrieb (BFH v. 21.11.1967 – I 274/64, BStBl. II 1968, 218; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 221.1 [8/2019]; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]).

Erschließung (s. auch „Grundstücksverkäufe der Gemeinden“): Hoheitlich unter Hinweis auf § 123 Abs. 1 BauGB (BVerwG v. 22.1.1993 – 8 C 46/91, BVerwGE 92, 8; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 181), auch bei einmaliger privatrechtl. Erschließungstätigkeit (FG Meckl.-Vorp. v. 10.12.1996 – 1 K 108/95, EFG 1997, 438, rkr.). Zur Bilanzierung von Erschließungsverträgen bei Gemeinden und kommunalen Eigenbetrieben, vgl. *Zeiss*, ZKF 2009, 169 und 199. Zur ustl. Behandlung von Erschließungsmaßnahmen vgl. BMF v. 7.6.2012 – IV D 2 - S 7300/07/10001:001, 2012/0479016, BStBl. I 2012, 621, s. aber aktuelles Vorlageverfahren an den EuGH, BFH v. 13.3.2019 – XI R 28/17, DStR 2019, 1460.

Fähre: BgA als Verkehrsbetrieb iSd. § 4 Abs. 3 (vgl. Anm. 47).

Fernheizwerk: BgA (BFH v. 4.9.2002 – I R 42/01, BFH/NV 2003, 511; vgl. Anm. 82).

Fernwärmeerzeugung und -veräußerung: BgA gem. § 4 Abs. 3 (vgl. auch BMF v. 26.7.1982, StEK KStG 1977 § 4 Nr. 10; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 181).

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 Feuerwehreffestes (BFH v. 18.12.1996 – I R 16/96, BStBl. II 1997, 361; FG Köln v. 10.5.1994 – 13 K 2366/93, EFG 1996, 603, rkr.; FG München v. 26.7.2005 – 6 K 3758/04, EFG 2006, 68, rkr.; aA FG Düss. v. 20.2.1991 – 6 K 57/86 K, G, EFG 1991, 752, rkr.; FG Hamb. v. 31.1.2014 – 5 K 122/11, EFG 2014, 786 (Hoheitsbetrieb) sowie bei Bewirtschaftung eines Festzeltes und Herausgabe/Verkauf einer Festschrift (BFH v. 21.7.1999 – I R 55/98, BFH/NV 2000, 85). Vgl. auch H 1.1 „Kameradschaft einer Freiwilligen Feuerwehr“ KStH 2015. BgA auch, soweit nicht gesetzlich vorgeschriebene Aufgaben nachhaltig gegen Entgelt durchgeführt werden (zB Baumfällung und Wespenbeseitigung außerhalb der Gefahrenabwehr, Verleih von Bierzeltgarnituren, Auffüllung von Swimmingpools).

Finanzmarktstabilisierung: Zur BgA-Eigenschaft der Finanzmarktstabilisierungsanstalt, der Abwicklungsanstalten und der Zweckgesellschaften vgl. die Sonderregelungen in § 14b Abs. 2 und 3 FMStFG v. 17.7.2009 (BGBl. I 2009, 1980); *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 12 (12/2012); *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 131 (8/2018).

Flurbereinigungsverfahren: Hoheitliche Tätigkeit der einzelnen Teilnehmergemeinschaften sowie des Dachverbands der Teilnehmergemeinschaften (OFD Koblenz v. 3.4.2002, DB 2002, 869; *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331).

Forschungstätigkeit einer Hochschule: Hoheitlich, soweit die 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; BFH v. 21.9.1989 – V R 89/85, BStBl. II 1990, 95; BFH 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, DStR 1997, 436; Strahl, FR 2008, 15; aA FinMin. Meckl.-Vorp. v. 17.6.2009 – IV - S 2706-15/04; vgl. auch FG Münster v. 7.12.2010 – 15 K 3110/06 U, EFG 2011, 842, rkr.). 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 (Krämer in DPM, § 4 Rz. 109 [3/2018]). BgA hingegen, wenn 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, DStR 2000, 2163; Bericht der Arbeitsgruppe „Hochschulen“ der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder v. 5.11.1993, nv., Rz. 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., Rz. 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 – IV A 5 - S 7200 - 59/06, BStBl. I 2006, 502). Hinsichtlich des Aspektes, auf welcher Ebene die Prüfung der vorgenannten Umsatzgrenze zur Annahme eines BgA vorzunehmen ist, ist auf die Einnahmen des einzelnen Instituts bzw. der einzelnen Fakultät abzustellen, nicht hingegen auf diejenigen des einzelnen Hochschullehrers (ausführlich OFD NRW, Arbeitshilfe jPdöR, 76 [3/2019]; aA Strahl, FR 2008, 15). Zur rechtl. Würdigung der Ressortforschung vgl. BFH v. 4.4.2007 – I R 76/05, BStBl. II 2007, 631; Strahl, FR 1998, 761; Krämer in DPM, § 4 Rz. 109 (3/2018). Zur KStBefreiung von Forschungseinrichtungen im Rahmen der Auftragsforschung vgl. BFH v. 4.4.2007 – I R 76/05, DB 2007, 1443; OFD Hannover v. 4.1.2010, DB 2010, 701 (Auswirkungen einer Vermögensanlage). 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. Zur gemeinnützigkeitsrechtl. Behandlung von Forschungseinrichtungen des privaten Rechts gem. § 68 Abs. 9 AO vgl. BMF v. 22.9.1999 – IV C 6 - S 0171 - 97/99, BStBl. I 1999, 944. Eine entsprechende Anwendung dieser Grundsätze auch auf gemeinnützige BgA wurde von der FinVerw. in der Vergangenheit abgelehnt unter Verweis auf die Finanzierungserfordernis, welche der mit gemeinnütziger Satzung versehene BgA nicht erfüllt (OFD NRW, Arbeitshilfe jPdöR, 76 [3/2019]). Der BFH hingegen

sieht die Finanzierungserfordernis auf Ebene der Hochschule als Stpfl. als gegeben an. Der mit der Anwendung des § 68 Abs. 9 AO verbundene ermäßigte UStSatz sei jedoch nach der MwStSystRL so nicht vorgesehen und daher nur auf notwendige Nebentätigkeiten zur Eigen- und Grundlagenforschung anzuwenden (BFH v. 26.9.2019 – V R 16/18, BB 2019, 2901).

Fotovoltaikanlagen: BgA, auch bei Stromerzeugung mittels Fotovoltaikanlage durch Kirchengemeinde, wenn Jahresumsatz den Betrag von 30678 € nicht übersteigt (Nds. FG v. 22.3.2010 – 16 K 11189/08, ZKF 2010, 237, rkr.; BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 14). Nach *Krämer* (in *DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]) liegt wettbewerbsrelevante Tätigkeit auch bei Förderung des Betriebs der Anlage nach Maßgabe des Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG) vor. 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; OFD Karlsruhe v. 5.4.2011, ZKF 2011, Heft 8, Magazin, VII; OFD Karlsruhe v. 25.9.2012, ZKF 2013, 12; zur ertragstl. Behandlung vgl. OFD Rheinland/OFD Münster v. 10.7.2012, ZKF 2012, Heft 9, Magazin, V. Eine stl. Gesamtwürdigung findet sich bei *Fromm*, DStR 2010, 207; zu den stl. Gestaltungsmöglichkeiten bei kommunalen Fotovoltaikanlagen vgl. *Kronawitter*, ZKF 2011, 121.

Freizeitpark (s. auch „Kurbetriebe/Kurverwaltungen“, „Parkanlagen, Unterhaltung“): BgA bei entgeltlicher Benutzung, es sei denn, Entgelt wird nur für die Benutzung der Kfz-Abstellplätze, nicht jedoch für den Parkeintritt erhoben (FG Düss. v. 24.2.1994 – 10 K 484/87 U, EFG 1994, 767, rkr.). Denkbar auch Betriebsverpachtung gem. § 4 Abs. 4, falls Inventar (zB Bänke, Kiosk, Unterstellhütten, Trimm-Dich-Pfad) mit verpachtet (*Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 181).

Fremdenverkehr: Hoheitliche Tätigkeit bei allgemeiner Förderung des Fremdenverkehrs durch eine jPöR (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, rkr.; FG Rhld.-Pf. v. 18.7.1997 – 3 K 2226/93, rkr. Keine Zurechnung einer Seebrücke zum BgA „Fremdenverkehr“ (FG Meckl.-Vorp. v. 22.10.2002 – 2 K 559/00, EFG 2003, 577, rkr.); zur BgA-Eigenschaft allg. vgl. R 8.13 Abs. 5 Satz 1 KStR 2015.

Friedhöfe: Hoheitsbetrieb, soweit er Aufgaben des Bestattungswesens wahrnimmt (H 4.5 „Friedhofsverwaltung, Grabpflegeleistungen“ KStH 2015; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 223 [8/2019]; zweifelnd *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018] wegen der durch Änderung der Bestattungsgesetze einzelner Länder nunmehr zulässigen Errichtung von Bestattungsplätzen durch private Dritte). Zu einer nach bisherigem Verständnis hoheitlichen Bestattungstätigkeit gehören – neben dem eigentlichen Vorgang der Bestattung – 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, 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 allg. 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; BFH v. 2.7.1986 – I R 38/80, BFH/NV 1987, 810; BFH v. 21.6.2001 – V R 80/99, DB 2001, 2123; H 4.5 „Friedhofsverwaltung, Grabpflegeleistungen“ KStH 2015, auch die nachträgliche Beisetzung von Tieren, bei der es sich nicht um eine Bestattung im Rechtssinne, sondern um eine Grabbeigabe handelt, dürfte, da private Wettbewerber ebenfalls diese Leistung anbieten, als BgA zu würdigen sein. BgA, wenn Kirchengemeinde Grabpflegeleistungen gegen Entgelt erbringt (EuGH v. 17.10.1989 – 231/87, Slg 1989, I-3233). Hoheitliche Tätigkeit bezüglich der Urnenbestattung in Waldstücken jPöR (sog. Bestattungs- bzw. Friedwälder), 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 jPöR hinausgehen (*Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]), es sei denn, das für den Betrieb eines Bestattungswaldes genutzte Grundstück ist einem bestehenden land- oder forstw. Betrieb zugeordnet (OFD Nds. v. 30.7.2012, ZKF 2012, 206).

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; BFH v. 14.4.1983 – V R 3/79, BStBl. II 1983, 491; BFH v. 21.6.2001 – V R 80/99, BFH/NV 2001, 1516; *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331).

Funkfeststationen: Zur ustl. Behandlung sog. Standortmietverträge über Funkfeststationen durch jPöR vgl. OFD Frankfurt v. 15.10.2012, DB 2012, 2775.

Gastwirtschaft: BgA gem. § 4 Abs. 4 bei Verpachtung einer Gastwirtschaft mit Inventar (BFH v. 25.10.1989 – V R 111/85, BStBl. II 1990, 868; BFH v. 11.7.1990 – II R 33/86, BStBl. II 1990, 1100) sowie bei Selbstbetrieb durch jPöR (*Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 181). Mehrere Gaststättenverpachtungen können zu einem Verpachtungsbetrieb zusammengefasst werden (BFH v. 24.6.1959 – I 213/58 U, BStBl. III 1959, 339; R 4.2 KStR 2015). Vermögensverwaltung bei Verpachtung von Gaststättenräumen ohne Inventar (BFH v. 11.6.1997 – XI R 33/94, BStBl. II 1999, 418; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 181); zur abweichenden ustl. Würdigung [UStPflicht] aufgrund europarechtl. Vorgaben, vgl. *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 225 [8/2019]).

Gemeinschaftshaus: BgA bei Verpachtung an einen Unternehmer (FG Rhld.-Pf. v. 4.8.1995 – 3 K 2009/93, EFG 1996, 115, rkr.). Hoheitlich betr. Maßnahmen zur Vorbereitung der kommunalen Entsch. über die Errichtung eines gemeindlichen Gemeinschaftshauses (FG Nürnberg. v. 5.4.2005 – II 3/2002, ZKF 2006, 13, rkr.).

Gesundheitsamt: In der Regel hoheitlich durch Erstellung amtsärztlicher Gutachten, wenn diese nur durch die Gesundheitsämter erstellt werden dürfen (*Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]).

Gewerbeflächen: Planung, Errichtung, Erschließung und Vermarktung ist Hoheitsbetrieb (FG Düss. v. 9.3.2009 – 6 K 3720/06 K, F, F, EFG 2010, 1443, rkr.; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 138). Vgl. auch „Erschließung, Grundstücksverkäufe der Gemeinden“.

Gradierwerk: BgA (Hess. FG v. 6.11.2000 – 4 K 1984/00, EFG 2001, 591, rkr.).

Grundsicherung (s. auch „Personalgestellung“) für Arbeitssuchende erfolgt im Rahmen eines Hoheitsbetriebs (OFD Chemnitz v. 10.1.2005, BB 2005, 197; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]).

Grundstücksverkäufe der Gemeinden: Hoheitliche Tätigkeit, sofern Grundstücke dem Hoheitsvermögen (Vermögensverwaltung) der Gemeinden zuzurechnen sind. Das BBauG verpflichtet die Gemeinden zum Zwecke 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 BBauG an die Gemeinde zu zahlenden Ausgleichsbetrags erfolgt im Hoheitsbereich. Ebenfalls hoheitlich, soweit die Gemeinden im Rahmen der von ihnen durchzuführenden Boden- und Siedlungspolitik (StBauFG, WoBauG) Grundstücke kaufen und veräußern, BMF v. 24.11.1980, StEK KStG 1977 § 1 Nr. 14; so auch *Leippe*, DStZ 2011, 369; krit. *Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75. Gewerbliche Einkünfte der Gemeinde hingegen, wenn diese sich mit einer KapGes. zu einer PersGes. in Form einer GbR zusammenschließt; anders, wenn sich zwei KdÖR zu einer GbR zusammenschließen (Der häufige An- und Verkauf von Grundstücken soll nach Ansicht des FG Ba.-Württ. (v. 7.2.1992 – 9 K 342/89, EFG 1992, 422, rkr.) eine unternehmerische Tätigkeit sein. Der BFH (BFH v. 16.12.1992 – V B 74/92, BFH/NV 1993, 696) hat die NZB ohne Angabe von Gründen zurückgewiesen. Dieses Urt. des FG Ba.-Württ. wird von der FinVerw. wegen des besonders gelagerten Falles 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 jPÖR den jeweiligen Vertragspartnern als Träger öffentlicher Gewalt gegenübertritt. BgA bei Umwandlung, Parzellierung und Veräußerung von ehemals militärisch genutztem Gelände, hingegen hoheitliche Tätigkeit bezüglich der Grunderschließung des Geländes durch kommunalen Erschließungsträger (Bau/Unterhaltung von dem öffentlichen Verkehr gewidmeten Straßen und Herstellung von Entwässerungsanlagen), BayVerwGH v. 27.7.1978 – 44 VI 77, BayVBl. 1979, 181, rkr.; FG Ba.-Württ. v. 11.7.2002 – 3 K 225/00, EFG 2003, 346, rkr.; so auch BFH v. 1.4.2004 – V R 64/02, BFH/NV 2005, 252; *Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75. Zur Bauleitplanung und Erschließung eines Gewerbegebiets durch eine KdÖR als hoheitliche Tätigkeit vgl. FG Brandenb. v. 13.5.2003 – 1 K 493/01, EFG 2004, 297, rkr. Zur Abgrenzung zwischen Vermögensverwaltung und gewerblichem Grundstückshandel bei Abschluss sog. städtebaulicher Verträge vgl. Nds. OFD v. 3.5.2011, DB 2011, 2119. Vgl. auch „Konversion militärischer Liegenschaften“.

Gruppenversicherung (s. auch „Ärzttekammern“): 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; BFH v. 3.2.2010 – I R 8/09,

BStBl. II 2010, 502; FG Münster v. 23.5.1985 – IX 1078/84 K, G, EFG 1986, 37, rkr.).

Gutachterausschüsse für Grundstückswerte: BgA bei Tätigkeit der Gutachterausschüsse iSd. §§ 192 ff. BauGB (Wertermittlungstätigkeit für Privatpersonen, für Behörden und Gerichte), vgl. R 4.5. Abs. 9 KStR 2015; 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 – 12 K 201/95, EFG 1998, 408, rkr.; Das Führen der Kaufpreissammlung sowie das Ermitteln von Bodenrichtwerten ist hoheitlich (OFD Magdeburg v. 27.1.2012 – S 2706-39-St 217; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]).

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 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; *Musil im Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331).

Hochschulkliniken: Einheitlicher BgA (OFD Köln v. 3.9.1984, StEK AO 1977 § 52 Nr. 32; ebenso bereits Gutachten des RFH v. 9.7.1937, RStBl. 1937, 1306; BFH v. 2.7.1938, RStBl. 1938, 743; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 228 [8/2019]). BgA auch hinsichtlich von Universitäten betriebener Tierkliniken (*Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 228 [8/2019]). Zum (einheitlichen) BgA „Hochschulklinik“ zählen auch die Nebenbetriebe (zB Kantinen, Cafeterien, Kioske, Blumenläden, Wäschereien), auch die verpachteten (*Musil im Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331). Das Gleiche gilt für sonstige Nebentätigkeiten der Hochschulkliniken, zB die entgeltliche Überlassung von Telefonapparaten und Fernsehgeräten an Patienten sowie die entgeltliche Parkplatzüberlassung (*Krämer in DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 119). 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.

Hochwasserschutz: Hoheitsbetrieb (*Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]).

Hörsaalvermietung: Siehe „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; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]).

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

Innungen, Handwerkskammern, Kreishandwerkerschaften: Als KdöR (vgl. §§ 53, 89, 90 Handwerksordnung – HwO) nicht kstpfl., es sei denn, sie unterhalten einen (kstpfl.) BgA. Hoheitliche Tätigkeit bei Unterhaltung von Fachschulen und Veranstaltung von Lehrgängen sowie Durchführung von Prüfungen/Bildungsmaß-

nahmen als Teil der (Berufs-)Ausbildung (*Musil in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331; vgl. auch *Thouet*, DStZ 2002, 91; *Wendt/Elicker*, DStZ 2004, 399), hingegen BgA, wenn Bildungsmaßnahmen auch von Dritten angeboten werden können (BayLfSt. v. 7.1.2010, DB 2010, 307; OFD Chemnitz v. 22.6.2010 – S 2706-190/4 - St 21 - S 2706-220/2-St 21). BgA ebenfalls durch die entgeltliche Abgabe von Formularen, Druckwerken und Vertragsmustern (*Musil in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331), den Abschluss eines Gruppenversicherungsvertrags mit einem Versicherungsunternehmen für die Mitglieder oder die Werbeeinnahmen bzw. Verkaufserlöse einer Handwerkszeitschrift (*Krämer in DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]). 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). Zur BgA-Eigenschaft der IHK durch Einwerbung von freiwilligen Zuschüssen der Wirtschaft zu den Bau- und Planungskosten von Verkehrswegen vgl. OFD Hannover v. 21.1.2008, ZKF 2008, 130.

Innungskrankenkassen: In der Regel hoheitliche Tätigkeit, da KdöR. BgA zB bei Vermittlung von Versicherungsverträgen oder Weitergabe von Mitgliederadressen (*Krämer in DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]).

Integrationskurse (s. auch „Asylbewerber, Spätaussiedler“): Durchführung von Integrationskursen für Ausländer und Spätaussiedler stellt BgA dar (OFD Münster v. 18.1.2006, ZKF 2006, 133; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]).

Interkommunale Kooperation: Zu den unterschiedlichen Fallgestaltungen und den daraus resultierenden stl. Konsequenzen: *Leippe/Baldauf*, DStZ 2012, 283. Zur UStPflcht vgl. OFD Nds. v. 27.7.2012, UR 2013, 42; Beschluss der Innenministerkonferenz der Länder v. 30.5./1.6.2012, ZKF 2012, 209; *Englisch*, UR 2013, 570; *Pitman*, DStZ 2014, 205; vgl. Anm. 74.

Jagdbezirk (s. auch „Verpachtung eines Eigenjagdbezirks“): Kein BgA, da Einkünfte aus LuF; gilt entsprechend für Nebenbetriebe sowie Verpachtung (vgl. R 4.1 Abs. 6 Satz 2 und 3 KStR 2015). 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). Zur Eigennutzung von Jagdrechten und Verpachtung von Jagdausübungsrechten: OFD Nds. v. 2.11.2012, ZKF 2013, Heft 1, Magazin, V.

Job-Ticket: Kein BgA bei unentgeltlicher Überlassung oder Überlassung gegen Kostenerstattung, BgA bei Vermittlung oder zusätzlicher Erhebung einer Verwaltungsgebühr bzw. eines die tatsächlichen Kosten übersteigenden Entgelts (*Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 231 [8/2019]; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]). Zur lsl. Behandlung (geldwerter Vorteil) vgl. BFH v. 14.11.2012 – VI R 56/11, DB 2013, 379; BayLfSt v. 12.8.2015, DB 2015, 2055.

Jugend- und Erholungsstätten: BgA betr. 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; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 231.1 [8/2019]).

Kaianlage (s. auch „Ufermauer“): BgA im Rahmen eines Hafenbetriebs (*Krämer in DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 273 [8/2019]).

Kantinenbetrieb (s. auch „Bundeswehr, Betreuungseinrichtungen“): BgA (RFH v. 15.10.1931, RStBl. 1932, 82; RFH v. 9.12.1932, RStBl. 1932, 53; RFH v. 1.3.1938, RStBl. 1938, 477; H 4.4 „Hoheitsbetrieb – BgA im Rahmen eines Hoheitsbetriebs“ KStH 2015; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75); bei Kantinen von Ganztagssschulen zur Verköstigung der Schülerschaft kann Zweckbetrieb vorliegen (*Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 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 Falle 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 *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 115 [2/2019]).

Kartenverkauf: Siehe „Vermessungs- und Katasterämter“.

Kassenärztliche Vereinigungen und kassenzahnärztliche Vereinigungen: Hoheitliche Tätigkeit als KdöR gem. § 77 Abs. 5 SGB V in Form der Mitwirkung bei der Erfüllung der den Vertragsärzten übertragenen Aufgaben der vertragsärztlichen Versorgung (*Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 234 [8/2019]; *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331); 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; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75). 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; *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 181).

Kindergarten: BgA bezüglich kommunaler Kindergärten (OFD Hannover v. 12.10.2004, DB 2004, 2612; OFD Nds. v. 15.1.2013, DB 2013, 318; BFH v. 18.12.2003 – V R 66/01, BFH/NV 2004, 985; FG Ba.-Württ. v. 8.1.2001 – 10 K 228/97, EFG 2001, 1575, rkr.). Während das FG Düss. (FG Düss. v. 2.11.2010 – 6 K 2138/98 K, EFG 2011, 482, nrkr.) von einer hoheitlichen Tätigkeit mangels bestehender Wettbewerbssituation ausging, hat der BFH unter Zurückverweisung an das FG (wegen Gemeinnützigkeit, Gewinnhöhe) im Revisionsverfahren (BFH v. 12.7.2012 – I R 106/10, DB 2012, 2140, mit Anm. *Fiand*, KStZ 2013, 29, Anm. *Leippe*, ZKF 2013, und Anm. *Keyser*, KStZ 2013, 47) seine bisherige Rspr. bestätigt und einen kommunalen Kindergarten als BgA angesehen; dies soll nach Ansicht des BFH unbeschadet des Rechtsanspruchs von Kindern ab dem vollendeten dritten Lebensjahr auf Förderung in Tageseinrichtungen gem. § 24 SGB VIII und unabhängig davon gelten, dass die Beiträge im Rahmen eines hoheitlichen Erhebungsverfahrens durch VA festgesetzt werden. Dieser Auffassung ist zuzustimmen, da sie insbes. der Lebensrealität gerecht wird, wonach für die Unterbringung von Kindern in Kindergärten und Kindertagesstätten ein tatsächlicher Anbieter- und Nachfragemarkt besteht und damit eine Wettbewerbsrelevanz gegenüber privaten gemeinnützigen und stpfl. Trägern existiert, sodass der Betrieb dieser Einrichtungen der

öffentlichen Hand nicht „eigentümlich“ und vorbehalten ist. Nach OFD Nds. v. 15.1.2013 (DB 2013, 318) kann wegen des idR dauerdefizitären Charakters dieser kommunalen Einrichtungen unter Hinweis auf § 156 Abs. 2 AO von der Abgabe von KStErklärungen abgesehen werden; Veranlagungen im Sinne einer Verlustfeststellung sind aber auf Antrag gem. R 31.1 Abs. 2 KStR 2015 durchzuführen, was sich für eine ggf. später anfallende Verrechnung mit einem Veräußerungs- oder Aufgabengewinn positiv auswirken würde, der aus der Aufgabe des Kindergartens bzw. einer künftigen Beitragsfreiheit des Besuchs der Einrichtung und damit des Wegfalls der Einnahmeerzielungsabsicht oder der Veräußerung eines Grundstücks resultieren könnte.

Kein BgA, wenn keine Entgeltzahlung der Eltern für die Betreuung der Kinder, sondern Finanzierung der Einrichtung ausschließlich durch staatliche Zuschüsse (so auch *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]). Kindergärten, Kinderhorte und Kindertagesstätten von öffentlich-rechtl. Religionsgemeinschaften sind nach Verwaltungsauffassung hingegen Hoheitsbetriebe (OFD Chemnitz v. 22.3.2000 – S 2706 - 91/28 - St 33; OFD Hannover v. 19.2.2004, DStZ 2004, 350; OFD Nds. v. 12.10.2004, DB 2004, 2612; OFD Nds. v. 15.1.2013, DB 2013, 318; aA [BgA] für kirchliche Kindergärten in Hamburg; FG Hamb. v. 5.2.2013 – 3 K 74/12, EFG 2013, 956, rkr.). Zur grundstl. Behandlung von kommunalen Kindertageseinrichtungen vgl. OFD Magdeburg v. 27.9.2012, DStR 2013, 1239; Kurzinfo OFD NRW v. 17.9.2013, DB 2013, 2244.

Kirchen: Siehe „Religionsgemeinschaften des öffentlichen Rechts“.

Kirchenbesichtigung, Kirchturbesteigung: Siehe „Besichtigungsbetriebe“.

Kläranlage (s. auch „Abwasserbeseitigung“): 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 – 1 K 2642/99, EFG 2002, 1124, rkr.).

Kleiderkasse: Hoheitliche Tätigkeit, soweit eine Verpflichtung der Bediensteten zum Tragen der Dienstkleidung besteht. Ist das Tragen der Dienstkleidung frei gestellt, erfolgt die Abgabe der Kleidungsstücke im Rahmen eines BgA (RFH v. 1.12.1936, RStBl. 1937, 321; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]; aA *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75).

Kliniken: Siehe „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 (*Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 181).

Kompetenz- und Dienstleistungszentren des Bundes: Sofern diese Leistungen an Einrichtungen in der Trägerschaft des Bundes erbringen, handelt es sich um eine nichtsteuerbare Beistandsleistung im hoheitlichen Bereich; sofern die Leistungserbringung gegenüber anderen jPöR außerhalb der Trägerschaft Bund (zB für Einrichtungen der Länder) oder für privatrechtl. Leistungsempfänger (zB Vereine, Stiftungen) erfolgt, liegt eine unternehmerische Tätigkeit vor (BMF v. 24.8.2015 – Z A 5 - H 1200/14/10085 :002, DStR 2015, 2288).

Kompost (s. auch „Abfallentsorgung“): BgA nur dann, wenn die gegen Entgelt veräußerten Stoffe (Kompost und Mulchmaterial) nicht überwiegend aus beseitigungspflichtigen Abfällen gewonnen werden (R 4.5 Abs. 6 Satz 3 KStR 2015).

Kongresshalle: Siehe „Stadthalle“.

Kongressveranstaltungen: BgA (*Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 181; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]).

Konversion militärischer Liegenschaften: BgA durch An- und Verkauf von Grundstücken (FG Ba.-Württ. v. 11.7.2002 – 3 K 225/00, EFG 2003, 346, rkr.; BFH v. 1.7.2004 – V R 64/02, BFH/NV 2005, 252; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]).

Konzessionsabgaben (vgl. auch Anm. 126): Kein BgA bei Vereinnahmung der Konzessionsabgaben durch eine KdöR (RFH v. 20.9.1938, RStBl. 1938, 1184); vgl. auch OFD Karlsruhe v. 7.5.2002 – S 2241/S 2706 A - St 331. Hoheitlich auch bei Vereinnahmung der Konzessionsabgabe bei Zahlung durch ein Versorgungsunternehmen in der Rechtsform der GmbH & Co KG, an der die Gemeinde als Kommanditist beteiligt ist (OFD Kiel v. 2.10.2002 – S 2241 A - St 234/S 2706 A - St 261; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 236.5 [8/2019]). BgA bei Konzessionsvergabe durch eine Gemeinde an ein Stromversorgungsunternehmen (Sächs. FG v. 16.3.2010 – 3 K 2115/05, ZKF 2010, 287, rkr., offen gelassen in BFH v. 14.3.2012 – XI R 8/10, ZKF 2012, 214). Zur Abziehbarkeit der Konzessionsabgaben bei Versorgungs- und Verkehrsbetrieben vgl. Anm. 126; zur vGA bei Konzessionsabgaben: BFH v. 9.12.2010 – I R 28/09, BFH/NV 2011, 850; BFH v. 31.1.2012 – I R 1/11, DStR 2012, 855, hierzu BMF v. 24.8.2012 – IV C 2 - S 2744/07/10001 :002, DB 2012, 2072.

Krankenförderung (s. auch „Rettungswachen/-dienste“): BgA (BFH v. 18.9.2007 – I R 30/06, BFH/NV 2008, 490, jedoch Nichtanwendungserlass durch BMF v. 20.1.2009, BStBl. I 2009, 339; EuGH v. 29.4.2010 – C-160/08, Slg 2010, I-3713; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 181; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]; anders [hoheitliche Tätigkeit]: BFH v. 25.10.1956 – V 79/56 U, BStBl. III 1956, 353 [überholt]; ebenso *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 237 [8/2019]; *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331). 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 2008; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]). Zur Rechtslage in Ba.-Württ. vgl. OLG Stuttgart v. 2.2.2004 – 1 W 47/03, NJW 2004, 2987). Zur Rechtslage in Bayern vgl. BayVerfGH v. 24.5.2012 – 1-VII-10, ZKF 2012, 208.

Krankenhäuser (s. auch „Hochschulkliniken“): BgA, eventuell stbefreit gem. § 67 AO (BFH v. 31.10.1984 – I R 21/81, BStBl. II 1985, 162; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 181).

Krankenhausapothek: 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 2008; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75).

Kreditinstitut (s. auch „Sparkassen“): BgA iSd. § 4 Abs. 2 (*Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 238 [8/2019]).

Krematorien: BgA bezüglich eines von einer KdöR betriebenen Krematoriums, sofern Aufgabenübertragung auf privatwirtschaftliche Unternehmen zulässig ist (BFH v. 17.3.2005 – I B 245/04, BFH/NV 2005, 1135; OFD Nürnberg v. 12.6.2001 – S 7106-207/St 43, zur Rechtslage in Bayern; FinMin. Thür. v. 15.12.2004, ZKF 2005, 133; OFD Erfurt v. 13.1.2005 – S 2706 A-42 L 231 (L), zur Rechtslage in Thür.; BFH v. 23.2.2004 – VII R 24/03, BFH/NV 2004, 808, zur Rechtslage in Sach-

sen-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 – 15 K 4884/06 KE, K, G, ZKF 2007, 228, rkr.; einschränkend BFH v. 29.10.2008 – I R 51/07, BStBl. II 2009, 1022, wonach ein Hoheitsbetrieb nur dann vorliegt, wenn die nach dem jeweiligen Bestattungsgesetz zugewiesene Aufgabe ohne Übertragungsmöglichkeit auf private Dritte vorliegt und 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-Entsch. vgl. *Leippe*, ZKF 2009, 31; BMF v. 11.12.2009 – IV C 7 - S 2706/07/100069, BStBl. I 2009, 1597; vgl. auch Anm. 72). Eine Übersicht zur Rechtslage in den einzelnen Bundesländern findet sich bei *Leippe*, ZKF 2007, 246. Zur ustl. Behandlung vgl. EuGH v. 8.6.2006 – C-430/04, DVBl. 2006, 1104; BFH v. 5.10.2006 – VII R 24/03, BStBl. II 2007, 243.

Kurbetriebe/Kurverwaltungen: In der Regel BgA, unabhängig davon, ob eine Kurtaxe zB als öffentlich-rechtl. Abgabe erhoben wird (R 4.5 Abs. 7 Satz 1 und 2 KStR 2015; BFH v. 18.8.1988 – V R 18/83, BStBl. II 1988, 971; *Musil in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331). Ebenfalls BgA bei Öffnung der Strandpromenaden gegen Entgelt, bei Strandkorbvermietung durch die Kurverwaltung oder bezüglich Parkanlagen ohne öffentlich-rechtl. Widmung (BFH v. 18.8.1988 – V R 18/83, BStBl. II 1988, 971; BFH 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; BFH v. 11.6.1997 – XI R 65/95, BStBl. II 1999, 420; R 4.5 Abs. 7 KStR 2015; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 181). Eine Zusammenfassung von Kurverwaltung und Gaststättenverpachtung kommt nicht in Betracht (BFH v. 12.7.1967 – I 1967/63, BStBl. III 1967, 679). Zur vGA zwischen Kurort und Kurbetrieb vgl. BFH v. 22.10.2014 – I B 99/13, BFH/NV 2015, 350.

Kurheim: BgA (BFH v. 9.7.2003 – I R 48/02, BStBl. II 2004, 425; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 239.1 [8/2019]).

Landesämter für Bodenforschung: Siehe „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; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 242 [8/2019]), 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 – V 48/73, EFG 1974, 502, rkr.) oder soweit sie Privatwald betreuen (Nds. FG v. 20.7.1979 – V 22/75, EFG 1980, 100, rkr.).

Lebensmitteluntersuchungsanstalten: Hoheitsbetriebe (R 4.4 Abs. 1 Satz 2 KStR 2015; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 114). Unseres Erachtens ist zu differenzieren, ob im Bereich der Gefahrenabwehr (hoheitlich) oder als Routineuntersuchungen für die Lebensmittelindustrie (wirtschaftlich) tätig (so auch *Musil in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331).

Leihanstalten: BgA, da die wirtschaftliche Tätigkeit überwiegt (RFH v. 3.6.1939, RStBl. 1939, 1186; BFH v. 17.2.1961 – III 413/58 S, BStBl. III 1961, 237; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]).

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 4.5 Abs. 3 KStR 2015), BgA bezüglich gemeindeeigenen Nutz- und Zuchtviehmärkten (RFH v. 22.6.1937, RStBl. 1937, 982, ebenso R 4.5 Abs. 3 KStR 2015; H 4.5 „Viehmärkte“ KStH 2015; krit. zur Differenzierung *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331). Das gilt auch für alle anderen regelmäßig wiederkehrenden Märkte, zB Wochenmärkte, Krammärkte, Jahresmärkte, Viehmärkte, Weihnachtsmärkte (RFH v. 22.11.1938, RStBl. 1939, 477; RFH v. 20.1.1942, RStBl. 1942, 405; BFH v. 26.2.1957 – I 327/56 U, BStBl. III 1957, 146; BFH v. 29.11.1960 – I 145/60 U, BStBl. III 1961, 67; FG Düss. v. 17.2.1998 – 6 K 2053/95 K, EFG 1998, 1028, rkr.; H 4.5 „Marktveranstaltungen“ KStH 2015; OFD Erfurt v. 25.2.2000, StEK UStG 1980, § 4 Ziff. 12 Nr. 119). BgA auch dann, wenn den Marktbesckern die Standplätze ohne weitere Einrichtungen zur Verfügung gestellt werden (BFH v. 29.11.1960 – I 145/60 U, BStBl. III 1961, 67). Zur Zuordnung eines öffentlichen Marktplatzes (hoheitlich) zum BgA „Marktwesen“ vgl. Sächs. FG v. 5.12.2006 – 4 K 81/03, 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 Münster v. 21.2.1997 – 9 K 5796/93 K, EFG 1997, 1134, rkr.). Die BgA-Eigenschaft der Marktverwaltung einer KdÖR 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 – 6 K 1224/02, EFG 2005, 737, rkr. Zur Zusammenfassung von Markt und Volksfest als einheitlicher BgA vgl. FG Münster v. 21.2.1997 – 9 K 5796/93 K, EFG 1997, 1134, rkr.

Hoheitlich bei Überlassung öffentlicher Straßenflächen einer Gemeinde, die Hoheitsvermögen bleiben, an eine von ihr betriebenen Marktbetrieb zwecks Vermietung von Standplätzen an Beschicker von Wochenmärkten (BFH v. 6.11.2007 – I R 72/06, BStBl. II 2009, 246, unter Aufgabe von BFH v. 17.5.2000 – I R 50/98, BStBl. II 2001, 558; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 116; *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331). Zum Umfang der StPflcht bei der Vermietung von Standflächen für Wochen-, Jahr-, und Flohmärkten vgl. OFD Hannover v. 7.11.2003, DStR 2003, 2226). Vermietung von Standplätzen bei Schützen- und Volksfesten ist wirtschaftliche Tätigkeit, Vermietung des Platzes als Ganzes Vermögensverwaltung (BFH v. 13.2.2014 – V R 5/13, BFH/NV 2014, 1159; Nds. FG v. 25.8.1980 – VI Kö 33/76, EFG 1981, 259, rkr.; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]).

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, BStBl. II 2009, 248; FG Meckl.-Vorp. v. 22.10.2002 – 2 K 559/00, EFG 2003, 577, rkr.; aA FG Düss. v. 22.6.2006 – 15 K 4921/04 F, ZKF 2006, 229, als Vorinstanz zu BFH v. 7.11.2007; FG Brandenb. v. 29.6.1998 – 1 K 1787/96 U, EFG 1998, 1439, rkr.; differenzierend *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331: BgA nur, wenn sich betreibende KdÖR in den Markt einschaltet, zB durch Entgelterhebung).

Zum anteiligen Vorsteuerabzug einer Gemeinde aus den Kosten einer Marktplatzsanierung vgl. BFH v. 3.3.2011 – V R 23/10, BStBl. II 2012, 74; BFH v. 3.8.2017 – V R 62/16, BFH/NV 2018, 301.

Materialprüfungsanstalten/Materialprüfungsämter: Grundsätzlich hoheitliche Tätigkeit. BgA bei Ausübung wirtschaftlicher Tätigkeiten, zB entgeltliche Untersuchungs-, Beratungs- und Begutachtungsleistungen für private Auftraggeber (*Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 246 [8/2019]).

Medizinische Versorgungszentren: Ein von einer Kommune gegründetes Medizinisches Versorgungszentrum (MVZ) ist BgA (laut *Kingreen/Kühling*, DÖV 2018, 890, zumeist als Eigenbetrieb oder Kommunalunternehmen – AöR) und kann bei Erfüllung der weiteren Voraussetzungen der §§ 52 ff. AO gemeinnützig sein.

Mehrzweckhalle: BgA, auch wenn sie aufgrund kommunalrechtl. Aufgabenzuweisung erfolgt (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; OFD Frankfurt v. 25.6.2003, UR 2004, 38; *Maier*, DStR 2010, 198; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 247 [8/2019]).

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 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 Feierlichkeiten oder von Veranstaltungen auf dem Campusgelände durch Mensabetrieb (*Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]).

Messehalle: BgA (*Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]).

Messtechnische Kontrolle: Siehe „Eichämter“.

Metzgerei: BgA (BFH v. 11.2.1997 – I R 161/94, BFH/NV 1997, 625; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 138).

Milchquotenverkauf: Hoheitlich (BFH v. 3.7.2008 – V R 40/04, BFH/NV 2008, 1792; EuGH v. 13.12.2007 – C-408/06, DStRE 2008, 710; aA [BgA] FG München v. 13.5.2004 – 14 K 3814/02, EFG 2004, 1726, rkr.; VG Minden v. 16.3.2005 – 3 K 1239/02, AUR 2005, 234, rkr.; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]).

Mineralwasserbetrieb: BgA (RFH v. 8.9.1931, StuW 1932 Nr. 296; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75).

Mobilfunkmasten: Vermögensverwaltung bezüglich der Vergütungen, die jPöR 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; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]).

Mülldeponie, Verpachtung: Kein BgA (FinMin. Ba.-Württ. v. 25.2.1987, KStHA 2002 H 5/12).

Müllverbrennungsanlagen: Siehe „Abfallentsorgung“.

Münzen: Leistungen der staatlichen Münzen (Prägung von Münzen für den Bund) sind Beistandsleistung (Amtshilfe), vgl. *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 (3/2018).

Museen (s. auch „Besichtigungsbetriebe“): BgA, sofern sie gegen Entgelt der Allgemeinheit offen stehen (RFH v. 23.4.1937, RStBl. 1937, 1306; RFH v. 2.7.1938, RStBl. 1938, 743; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 181).

Musikschule: BgA (BFH v. 25.7.2002 – I B 52/02, BFH/NV 2002, 1341; Nds. FG v. 21.2.2002 – 6 V 413/01, EFG 2002, 931, rkr.; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 249.1 [8/2019]).

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; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]).

Notarkammer: Hoheitliche Tätigkeit sowohl hinsichtlich der Bestellung von Notarverwesern (heute: Notariatsverwalter gem. § 56 ff. BNotO) als auch der Führung eines zentralen Vorsorgeregisters nach § 78a BNotO (BFH v. 7.12.1965 – I 319/62 U, BStBl. III 1966, 150; *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 181).

Öffentlicher Personennahverkehr (ÖPNV): Zur Verlusttragung durch kommunale Gesellschafter bei nicht kostendeckenden Beförderungstarifen sowie zur stl. Behandlung von Zuwendungen und Ausgleichszahlungen im ÖPNV, insbes. nach Inkrafttreten der EU-VO 1370/2007, vgl. BayLfSt. v. 11.2.2010, DStR 2010, 980; vgl. Anm. 47.

Olympiastützpunkt: Kein BgA einer jPöR als Träger eines Olympiastützpunktes (OFD Frankfurt v. 22.6.2006, ZKF 2007, 133).

Pack-Sets: BgA (*Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75).

Parkanlagen, Unterhaltung: Hoheitlich (FG Düss. v. 24.2.1994 – 10 K 484/87 U, EFG 1994, 767, rkr.; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 251 [8/2019]; *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331), eine Zuordnung zum unternehmerischen Bereich ist jedoch möglich (BFH v. 18.8.1988 – V R 18/83, BStBl. II 1988, 971).

Parkhäuser, Tiefgaragen: BgA gem. § 4 Abs. 3 (BFH v. 8.11.1989 – I R 187/85, BStBl. II 1990, 242; BFH v. 10.12.1992 – V R 3/88, BStBl. II 1993, 380; R 4.5 Abs. 4 Satz 2 KStR 2015; H 4.5 „Parkraumbewirtschaftung“ KStH 2015); vgl. Anm. 52.

Parkplätze: Bereitstellung von öffentlichen Parkplätzen als Einrichtungen des ruhenden Verkehrs iSd. § 4 Abs. 3, sofern diese mit Parkuhren versehen sind oder nur mit Parkscheinen benutzt werden dürfen. Davon zu unterscheiden ist die entgeltliche Überlassung von unselbständigen Parkflächen als Teil einer öffentlich-rechtl. nach der StVO gewidmeten Straße: hoheitlich (vgl. R 4.5 Abs. 4 Satz 1 KStR 2015; BFH v. 27.2.2003 – V R 78/01, BStBl. II 2004, 431; krit. *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331, wegen der fehlenden Kenntnis des Benutzers über den geltenden Rechtsrahmen und des potenziellen Wettbewerbs); vgl. Anm. 52.

Personalgestaltung: BgA, wenn Personalgestaltung aus dem Hoheitsbereich an den BgA einer anderen jPöR oder aus dem Hoheitsbereich an privatrechtl. Unternehmer, sowie an eine Eigengesellschaft oder an eine/n als gemeinnützig anerkannte KdöR/Verein (BFH v. 24.2.1994 – V R 25/92, BFH/NV 1995, 353). Kein BgA, wenn Personalgestaltung aus dem Hoheitsbereich an eigenen BgA bzw. aus dem Hoheitsbereich an den Hoheitsbereich einer anderen jPöR (vgl. hierzu insgesamt OFD München/OFD Nürnberg. v. 25.1.2005, ZKF 2006, 84; krit. zur letzteren Fallgruppe angesichts der Tendenz der professionellen Arbeitnehmerüberlassung *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331). Ebenfalls kein BgA, wenn entgeltliche Personalgestaltung lediglich die Folge organisatorisch bedingter äußerer Zwänge ist, die Stellung oder die Art der Tätigkeit der betroffenen Person sich

nicht geändert hat und die Beschäftigung gegen Kostenerstattung im Interesse der betroffenen Bediensteten zur Sicherstellung ihrer erworbenen Rechte aus dem Dienstverhältnis mit einer jPöR ist (vgl. OFD Hannover v. 22.8.2002, DStZ 2002, 798; *Musil in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331; OFD Karlsruhe v. 28.4.2000, DB 2000, 1001, bezüglich 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, wenn das überlassene wissenschaftliche Personal nicht dem hoheitlichen Bereich dient, es sei denn, 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. In der Regel 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]; zur ustl. Behandlung der Personalüberlassung durch eine Universität vgl. BFH v. 15.4.2010 – V R 10/09, DStR 2010, 1280). 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; Bay. Staatsministerium der Finanzen v. 12.1.2005, ZKF 2006, 84). Verdeckte Gewinnausschüttung bei Überlassung von Personal des BgA für Aufgaben der Trägerkörperschaft ohne Zahlung eines im Geschäftsverkehr üblichen Ausgleichs (*Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 181).

Privatwald: Siehe „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, Verwehr- und Pflegefälle dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen (*Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]; *Musil in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331). 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 – S 2744 - 9 - V B 4, DB 1987, 1017, mit Billigkeitsregelung für Altfälle).

Publikations- und Dokumentationsabteilung: BgA bei entgeltlichem Vertrieb von Büchern und Zeitschriften neben unentgeltlichen Informationsbroschüren durch KdöR (FG Ba.-Württ. v. 30.9.1992 – 14 K 14/91, EFG 1993, 185 rkr.; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 255.3 [8/2019]).

Rechenzentren: Siehe „EDV-Anlage“.

Rechteüberlassung/Rechteeinräumung (s. auch „Anschlagsäulen/Anschlagstellen auf öffentlichen Plätzen“): (Verpachtungs-)BgA, wenn schon allein die Ausübung des Rechts durch die jPöR einen BgA darstellt (RFH v. 25.1.1944, RStBl. 1945, 42). BgA-Eigenschaft auch durch Rechteüberlassung an einen Dritten durch KdöR, um StPflcht zu entgehen (BFH v. 5.7.1972 – I R 83/70, BStBl. II 1972, 776; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]). 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 KdöR stehender Anschlagstellen kommt hinzu (BFH v. 20.11.1969 – I R 204/67, BStBl. II 1970, 151; BFH 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. Ebenfalls 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; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]). Zur Zuordnung der Religionsgemeinschaften als Träger von Ersatzschulen, die staatlich anerkannt sind (BgA) vgl. BFH v. 16.5.1975 – III R 54/74, BStBl. II 1975, 746; FG Ba.-Württ. v. 27.9.2007 – 14 K 249/05, nv., juris, rkr. BgA, wenn die Angebote und Leistungen ihren spezifischen kirchlichen Charakter verlieren, also hinsichtlich solcher Tätigkeiten der Religionsgemeinschaften, die in keinem besonderen Verhältnis zum kirchlichen Verkündigungsauftrag stehen (zB Basare, Kantinebetriebe, Personal-Verpflegung, Schrottverkauf, Cafeterien, Kioske, Krankenhauswäschereien, Kegelbahnen, Reiseveranstaltungen, Altkleiderverwertung, Erholungs- und Ferienheime, Krankenhausapotheken), vgl. OFD Hannover v. 19.2.2004, DStZ 2004, 350; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 257.1 (8/2019); krit. zum Differenzierungskriterium des „kirchlichen Verkündigungsauftrags“ *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331. 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). Die Wahrnehmung des Betriebs einer Rettungswache durch (beliebige) Unternehmer des privaten Rechts mit Hilfe entgeltlicher Leistungen ist keine Ausübung öffentlicher Gewalt (BFH v. 18.1.1995 – XI R 71/93, BStBl. II 1995, 559). Kommunale Rettungsdienst-GmbH können gemeinnützig sein (BFH v. 27.11.2013 – I R 17/12, DB 2014, 1173). Zur Rechtslage in Bayern vgl. Bay-VerfGH v. 24.5.2012 – 1-VII-10, ZKF 2012, 208, mit Anm. *Kronawitter* zu den vergaberechtl. Konsequenzen aus der unterschiedlichen Organisation rettungsdienstlicher Leistungen (Submissionmodell/Konzessionsmodell) in den Bundesländern.

Röntgeneinrichtungen-Überprüfung: Hoheitliche Tätigkeit der nach § 17a RöV für die Qualitätssicherung bei Röntgeneinrichtungen zur Untersuchung oder zur

Behandlung von Menschen (§§ 16 Abs. 3 und 17 RöV) zuständigen ärztlichen und zahnärztlichen Stellen (zB Kassenärztliche Vereinigungen, Ärztekammer), auch wenn die Aufgabe durch eine GbR wahrgenommen wird, die aus zwei KdöR besteht (vgl. OFD Hannover v. 10.12.1998, DB 1999, 122; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 257.2 [8/2019]; *Musil in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331).

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 sowie des Betriebs von Sendeanlagen, nicht mehr bei Verfolgung wirtschaftlicher Ziele (BVerfG v. 27.7.1971 – 2 BvF 1/68 und 2 BvR 702/68, BStBl. II 1971, 567; BVerfG v. 28.10.1998 – 2 BvR 341/93, NJW 1999, 709; krit. angesichts des unmittelbaren Wettbewerbsverhältnisses zwischen öffentlich-rechtl. und privaten Anbietern *Musil in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331). 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 (BMF v. 16.7.2001 – IV B 7 – S 7106 – 47/01, BStBl. I 2001, 489; BFH v. 6.7.1967 – V 76/64, BStBl. III 1967, 582; BFH v. 10.12.2009 – XI R 62/06, BStBl. II 2010, 436; aA FG Rhld.-Pf. v. 29.8.2006 – 6 K 2991/03, EFG 2006, 1709, rkr.). Zur BgA-Eigenschaft von Rundfunkanstalten vgl. auch BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391 (Verpachtung einer Aufzuganlage in einem Fernsehturm, der Aussichtsterrasse und am Fuß des Turmes befindlicher Räume); FG München v. 2.12.1969 – I (VII) 83/67, 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 (*Krämer in DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 181). Zur BgA-Eigenschaft der sog. Sendestandortmitbenutzung vgl. *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 109 (3/2018).

Schlachthöfe (s. auch „Marktveranstaltungen, Messen“): Hoheitsbetriebe (R 4.4 Abs. 1 Satz 2 und R 4.5 Abs. 3 KStR 2015; BFH v. 14.11.1968 – V 217/64, BStBl. II 1969, 274; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]) hinsichtlich gemeindeeigener Schlachtviehmärkte mit Anschluss- und Benutzungszwang einschließlich der entgeltlichen Futterabgabe während der Marktbenutzung (krit. *Heger in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 114, 181; *Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75), BgA, wenn Schlachten auch außerhalb des gemeindeeigenen Schlachthofs zulässig ist oder Schlachthof von der Innung selbst betrieben wird (FinMin. Ba.-Württ. v. 10.6.1992, StEK KStG 1977 § 4 Nr. 28; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 259 [8/2019]; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]; krit. zur Differenzierung *Musil in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331, der angesichts der nicht mehr bestehenden Beschränkung auf lokale Lieferanten und Abnehmer stets wirtschaftliche Tätigkeit annimmt). BgA ebenfalls bezüglich gemeindeeigener Nutz- und Zuchtviehmärkten (R 4.5 Abs. 3 KStR 2015; H 4.5 „Viehmärkte“ KStH 2015).

Schülerfirmen: Schülergruppen, die sich unter dem Dach einer Schule durch Vermarktung von Produkten und Dienstleistungen aktiv am Markt betätigen, sind BgA, sofern die Voraussetzungen des § 4 erfüllt werden. Bei Überschreitung der Umsatzwertgrenze von 30678 € pro Jahr keine Beurteilung als gemeinnütziger BgA. Die Herausgabe von Schülerzeitungen ist eine wirtschaftliche Tätigkeit (Fin-Min. Bayern v. 14.11.1984, KSt-Kartei § 4 KStG Karte 2; *Musil in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331).

Schülerheime: Hoheitsbetrieb, sofern Betrieb der Erfüllung öffentlich-rechtl. Aufgaben (Erziehung und Unterricht) dient (R 4.5 Abs. 2 KStR 2015; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 261 [8/2019]; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 181).

Schulen: Hoheitlich durch Betrieb von Schulen, die der Erziehung und Bildung der Jugend dienen, und durch Universitäten sowie ähnlichen Einrichtungen (BFH v. 11.1.1979 – V R 26/74, BStBl. II 1979, 746). BgA, wenn Schul- oder Universitäts-einrichtungen 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; *Musil in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331). Fachschulen von KdöR nur dann Hoheitsbetrieb, wenn sie in den Aufgabenbereich der KdöR fallen, zB Priesterseminar der Kirchen oder Meisterschulen der Handwerkskammern (*Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 260 [8/2019]). Erteilung von Volksschulunterricht ist Ausübung öffentlicher Gewalt (BFH v. 8.7.1971 – V R 1/68, BStBl. II 1972, 70; *Musil in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331).

Schulschwimmhalle (s. auch „Schulen“): Hoheitsbetrieb bezüglich des Schwimmens für Zwecke des Schulsports (Schulschwimmen), unabhängig davon, ob nutzende Schule und Bad in der Trägerschaft derselben oder derjenigen verschiedener jPöR stehen, zB einer Nachbargemeinde; im letzteren Fall liegt eine Beistandsleistung vor (OFD Nds. v. 12.1.2012 – S 2706 - 219 - St 241 - S 7100 - 801 - St 171; krit. *Schiffers*, DStZ 2012, 258; *Musil in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331). Selbständige wirtschaftliche Nutzung (BgA) hinsichtlich der entgeltlichen (Mit-)Benutzung durch Dritte (öffentlicher Badeverkehr, zB in unterrichtsfreier Zeit), unabhängig davon, welche Nutzung überwiegt (BFH v. 11.1.1979 – V R 26/74, BStBl. II 1979, 746; BFH v. 28.11.1991 – V R 95/86, BStBl. II 1992, 569; BFH v. 10.2.1994 – V R 33/92, BStBl. II 1994, 668; R 4.5 Abs. 5 Satz 1 iVm. R 4.1 Abs. 4 KStR 2015; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]; aA *Schiffers*, DStZ 2009, 819, der beide Tätigkeiten als Einheit – Betrieb eines Bades – ansieht, insbes., wenn für das Schulschwimmen während des laufenden Badebetriebs nur einzelne Bahnen abgetrennt werden); eine mit dem öffentlichen Badebetrieb einhergehende hoheitliche Nutzung (Schulschwimmen) wird nicht dem BgA zugerechnet. BgA ist ebenfalls unter den Voraussetzungen des R 4.1 Abs. 5 KStR 2015 anzunehmen (R 4.5 Abs. 5 Satz 2 KStR 2015). Zur Verbundfähigkeit kommunaler Schwimmbäder unter Berücksichtigung von § 4 Abs. 6 Satz 2, vgl. *Bitscheidt/Westermann/Zemke*, KStZ 2014, 26; Anm. 85.

Schulverpflegung: BgA, falls entgeltlich (*Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75; BFH v. 18.7.2002 – V B 112/01, BStBl. II 2003, 675). Zur Gesamtproblematik vgl. *Baldauf*, ZKF 2008, 248.

Schuttabladeplatz: Kein BgA durch Gestattung des Abladens von Schutt auf Gemeindegrund gegen Entgelt (BFH v. 14.11.1968 – V 217/64, BStBl. II 1969, 274; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]).

Schwimmbäder: BgA bei Betrieb eines gemeindeeigenen Schwimmbads zur entgeltlichen Nutzung durch die Öffentlichkeit (Nds. FG v. 30.11.1973 – 49/72, EFG

1974, 450, rkr.; FG Nürnberg v. 24.1.1984 – II 15/80, EFG 1984, 415, rkr.; FG Düsseldorf v. 29.9.1999 – 5 K 1480/96, EFG 2000, 969, rkr.). Zur – ausnahmsweisen – Zuordnung der Verpachtung von Leerräumen in gemeindlichen Hallenbädern an Dritte zum Betrieb von Gaststätten als gewillkürtes BV des BgA (statt Vermögensverwaltung), vgl. OFD Frankfurt v. 28.3.2000, Stollfuß KStHA 2005 H 8; BMF v. 5.12.1988 – IV B 7 - S 2706 - 67/88, DB 1988, 2602. Zu den stl. Konsequenzen bei der Ausgabe ermäßigter oder kostenloser Eintrittskarten an Schulklassen bzw. Empfängern von Sozialleistungen, vgl. Kasper, DStZ 2006, 321; Nds. FG v. 13.11.2008 – 5 K 407/05, ZKF 2009, 61, rkr.; zu den stl. Folgen bei Verpachtung von Schwimmbädern an Vereine/Bürgerinitiativen sowie private Betreiber, zT unter pachtweiser Auslagerung von Tätigkeitsbereichen (zB Wellness) in Form von sog. Betreibermodellen, vgl. Rang/Baldauf, DStZ 2014, 38. Zur ustl. Beurteilung vgl. BFH v. 28.8.2014 – V R 24/13, BStBl. II 2015, 194; BMF v. 7.7.2015 – III C 2 - S 7243/07/10002, BStBl. I 2015, 562.

Skilift: BgA (FG Nürnberg v. 24.1.1984 – II 45/80, EFG 1984 416, rkr.; Krämer in DPM, § 4 Rz. 109 [3/2018]).

Software: Hoheitsbetrieb durch Entwicklung kommunaler Software durch Beamte innerhalb der Dienstzeit und Vertrieb als Annextätigkeit (FG München v. 25.9.2002 – 3 K 835/99, nv., juris, rkr.; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 4 Rz. 138).

Solequelle: BgA (Hess. FG v. 6.11.2000 – 4 K 1984/00, EFG 2001, 591, rkr.; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 4 Rz. 138).

Sozialversicherung: Zur Sozialversicherung gehören die gesetzliche Kranken-, Pflege-, Unfall- und Rentenversicherung. Die einzelnen Sozialversicherungsträger sind als rechtsfähige KdöR mit Selbstverwaltung (§ 12 SGB I) Hoheitsbetriebe (H 4.5 „Träger der Sozialversicherung“ KStH 2015; BFH v. 4.2.1976 – I R 200/73, BStBl. II 1976, 355; FG München v. 25.1.2006 – 3 K 1335/02, 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 4.5 Abs. 1 Satz 1 und 2 KStR 2015), ebenso wie bei der Behandlung von Mitgliedern anderer Sozialversicherungsträger (Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, 2015, § 4 Rz. 118). BgA, wenn ein Sozialversicherungsträger in seinen Rehabilitationseinrichtungen gegen Entgelt auch Mitglieder privater Versicherungen oder Privatpersonen behandelt (R 4.5 Abs. 1 Satz 3 KStR 2015; Märten in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 115; Musil in Mössner/Seeger, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331). Von der Prüfung dieser Frage kann jedoch abgesehen werden, wenn die Anzahl der Behandlungen dieser Personen 5 % der insgesamt behandelten Fälle nicht übersteigt (R 4.5 Abs. 1 Satz 4 KStR 2015). 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, DStR 2008, 407; vgl. auch BFH v. 3.2.2010 – I R 8/09, BStBl. II 2010, 502; FG Hamburg v. 18.12.2008 – 6 K 165/07, EFG 2009, 614). BgA bei Aufnahme und Verpflegung von Begleitpersonen eines Patienten in der Rehabilitationsklinik eines Trägers der Sozialversicherung; ustfrei. nach § 4 Nr. 15 UStG, soweit für die Behandlung des Versicherten unerlässlich (BFH v. 16.12.2015 – XI R 52/13, BFH/NV 2016, 700).

Sparkassen (s. auch „Kreditinstitut“): BgA gem. § 4 Abs. 2 (BFH v. 25.11.1987 – I R 126/85, BStBl. II 1988, 220; 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 bezüglich des Haltens der Beteiligung an einer Landesbank, selbst bei 100 %-iger Beteiligung (Vermögensverwaltung). Sparkassen- und Giroverbände sind nicht insgesamt BgA (*Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75; *Musil in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331), sondern ausschließlich aufgrund Einzelfallprüfung (FinMin. Nds. v. 28.11.1978, KStHA 2005 H 10; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 266 [8/2019]; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]), zB Durchführung des Prämiensparens, entgeltlicher Beratungsdienst des Sparkassen- und Giroverbandes gegenüber den Mitgliedssparkassen oder Dritten; Wahrnehmung der Aufsichtsfunktion durch Prüfung der Sparkassen sowie Kreditaufnahme durch den Sparkassen- und Giroverband und Weitergabe dieser Kredite an die Mitgliedssparkassen.

Sponsoring: Siehe „Werbung“. Einnahmen aus Sponsoring begründen wirtschaftliche Tätigkeit gem. § 4 Abs. 1, sofern die jPöR aktive Werbeleistungen erbringt bzw. an diesen mitwirkt (*Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 266.1 [8/2019]). Zur ertragstl. Behandlung des Sponsorings vgl. BMF v. 18.2.1998 – IV B 2 - S 2144 - 40/98, BStBl. I 1998, 212; *Mahlow*, KStZ 2008, 161; zur ustl. Behandlung: Abschn. 1.1 Abs. 23 UStAE. Zur Gewinnermittlung beim BgA „Sponsoring/Werbung“ der Kommunen, insbes. zur Anwendung des § 64 Abs. 6 Nr. 1 AO und zum pauschalen BA-Abzug (25 % der Einnahmen), vgl. BFH v. 15.1.2015 – I R 48/13, BStBl. II 2015, 713, OFD Münster/OFD Rheinland v. 2.1.2012, DB 2012, 203. Zur neueren Entwicklung in der Besteuerung des Verwaltungssponsorings vgl. *Meyer*, ZKF 2013, 57.

Sportpark: BgA durch entgeltliche Überlassung eines Sportparks (Rasenspielfeld und Sandplatz, Tennis- und Squashplatz, Sauna, Kleinspielfeld, leichtathletische Anlagen, Umkleieräume, Duschen und Festplatz) an Vereine und andere Interessenten (FG Ba.-Württ. v. 23.10.2003 – 9 K 139/00, EFG 2005, 235, rkr.; ebenso BFH v. 31.5.2001 – V R 97/98, BStBl. II 2001, 658; *Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75).

Sportstätten (s. auch „Olympiastützpunkt“): Hoheitlich, soweit Sportstätte einer Schule in eigener Trägerschaft oder einer Schule einer anderen Kommune im Wege der Amtshilfe überlassen wird (BFH v. 11.1.1979 – V R 26/74, BStBl. II 1979, 746; BFH v. 28.11.1991 – V R 95/86, BStBl. II 1992, 569). 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 („Einrichtung“) und der Jahresumsatz nachhaltig 35 000 € (vgl. R 4.1 Abs. 5 Satz 1 KStR 2015) übersteigt, wobei die Überlassung an Schulen und andere Einrichtungen der jPöR nicht zum Umsatz rechnet. Nach BFH v. 10.11.2011 (BFH v. 10.11.2011 – V R 41/10, DB 2012, 380; so auch FG Ba.-Württ. v. 16.3.2006 – 6 K 177/03, EFG 2006, 1008, rkr.), ist die entgeltliche Nutzungsüberlassung einer gemeindlichen Sport- und Freizeithalle an Vereine, Bürger oder Nachbargemeinde einschließlich einer sog. Beistandsleistung zwischen jPöR grds. ustl. unternehmerisch, wenn die Kommune ihre Leistung entweder auf zivilrechtl. Grundlage oder im Wettbewerb zu Privaten auf öffentlich-rechtl. Grundlage erbringt. Allein durch die Überlassung an verschiedene Vereine wird hingegen die Grenze zu einer gewerblichen Vermietungstätigkeit noch nicht überschritten (Ver-

mögensverwaltung), so OFD Münster (aktualisierte Fassung des Kurz-Info KSt 2/2007) v. 3.2.2009, DStR 2009, 1313; anders stellt sich die Situation dar (gewerbliche Tätigkeit), wenn sich die Gesamttätigkeit nicht mehr als reine Nutzung von Vermögen darstellt, sondern durch das Hinzutreten besonderer Umstände als unternehmerisch zu werten ist (vgl. Hess. FG v. 6.9.1999 – 4 K 849/97 und 4 K 2221/99, DStRE 2000, 302, rkr.). Im Rahmen der Verpachtung von Sportanlagen an private Betreiber sollte statt der Gewährung eines Zuschusses durch die jPöR (vgl. OFD Hannover v. 23.9.2009, DB 2009, 2520) auch die Möglichkeit eines Betriebsführungsvertrags in Erwägung gezogen werden, da dieses Modell wirtschaftlicher sein kann (*Rang/Baldauf*, DStZ 2014, 38).

Unterhält eine jPöR 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 (LfSt. Bayern v. 21.8.2006, DB 2006, 1982). Hinsichtlich der Zurechnung zum BgA und zur Abgrenzung bezüglich der Vermögensverwaltung anhand der allgemeinen ertragstl. Grundsätze vgl. OFD Münster (Kurz-Info KSt 2/2007) v. 2.3.2007 (DB 2007, 604) und (aktualisierte Fassung der Kurz-Info KSt 2/2007) v. 3.2.2009, ZKF 2009, 109; zur Überlassung von Wasser- und Landflächen für Sportboothäfen vgl. OFD Hannover v. 1.2.2007, KSt-Kartei § 4 Karte A 1. Zur ustl. Handhabung vgl. *Kronawitter*, KStZ 2012, 141; zur Gesamtproblematik vgl. *Klostermann*, KStZ 2004, 167; *Rang/Baldauf*, DStZ 2014, 38.

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). BgA insbes. bei Nutzungsüberlassung an laufend wechselnde Mieter (zB Vereine, Parteien, Bürgergruppen) oder bei Erbringung besonderer Leistungen gegenüber den Mietern, zB Herrichtung der Räume oder Reinigung (OFD Frankfurt v. 25.6.2003, UR 2004, 38; R 15.7 (2) EStR 2008). Zur ustl. Behandlung vgl. *Maier*, DStR 2010, 198.

Statistische Landesämter/Statistisches Bundesamt: Hoheitlich, soweit Standardveröffentlichungen oder Sonderveröffentlichungen für den Hoheitsbereich anderer KdöR. BgA bei Sonderveröffentlichungen aufgrund von Einzelaufträgen gegen Entgelt für Dritte oder für BgA von jPöR (*Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 266.4 [8/2019]).

Steuerberaterkammern: (s. auch „Innungen, Handwerkskammern, Kreishandwerkerschaften“): BgA (BFH v. 30.11.1989 – I R 19/87, BStBl. II 1990, 246; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 138), sofern es sich um Vorbereitungslehrgänge zur regulären StB-Prüfung sowie sonstige Maßnahmen zur fachwissenschaftlichen Information handelt oder bei Fort- bzw. Weiterbildungsveranstaltungen der Kammermitglieder und deren Mitarbeiter; hoheitliche Tätigkeit bei Aus- oder Fortbildungslehrgängen auf Prüfungen, für die die Berufskammer originär zuständig ist (zB gem. § 157 StBerG oder bezüglich Steuerfachangestellten) (*Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 267 [8/2019]; *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331).

Strandkorbvermietung: BgA (*Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]).

Strandpromenade: BgA, wenn nicht dem öffentlichen Verkehr gewidmet (Schl.-Holst. FG v. 7.3.1978 – III 253/74 (IV), EFG 1978, 353, rkr.); Hoheitsbereich bei Widmung zum öffentlichen Verkehr (BFH v. 11.6.1997 – XI R 65/95, BStBl. II

1999, 420; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 181; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 269.1 [8/2019]).

Strafvollzugsanstalten: Siehe „Arbeitsbetriebe von Strafvollzugsanstalten“.

Straßen, Wege, Plätze: Hoheitsbetrieb bei Bau und Unterhaltung von dem Gebrauch durch die Allgemeinheit gewidmeten Straßen, Wegen und Plätzen unter Erteilung einer Sondernutzungserlaubnis durch die jPöR (BFH v. 6.11.2007 – I R 72/06, BStBl. II 2009, 246; BFH v. 17.5.2000 – I R 50/98, BStBl. II 2001, 558; *Paetsch* in *Rödler/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 111, 138); BgA, wenn öffentlich-rechtl. Verkehrsweg Funktion einer Betriebsvorrichtung zu einem (bestehenden) BgA zukommt (FG München v. 10.3.1982 – III 209/77 U, EFG 1982, 588, rkr.; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75; vgl. auch FG Rhld.-Pf. v. 4.8.1995 – 3 K 2009/93, EFG 1996, 115, rkr.).

Straßenbeleuchtung: Hoheitlich (BFH v. 7.5.1975 – V R 144/72, BStBl. II 1975, 751; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 269.2 [2/2013]). Zur Einordnung als Dauerverlustgeschäft iSd. § 8 Abs. 7 Satz 2 vgl. Sächs. FG v. 15.12.2010 – 4 K 635/08, ZKF 2011, 109, rkr.; krit. *Leippe*, ZKF 2011, 109.

Straßenreinigung: Hoheitlich (R 4.4 Abs. 1 Satz 2 KStR 2015; krit. *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331, der Hoheitsbetrieb nur ausnahmsweise im Bereich der Gefahrenabwehr annimmt).

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; BFH 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; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 (3/2018). 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 – IV A 6 – S 7175/07/0003, DStR 2007, 1821.

Studienfonds: Betrieb durch eine Anstalt des öffentlichen Rechts. 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; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 271.1 [8/2019]).

Swap-Geschäfte: Kein BgA, da Einnahmen hieraus ihrer Art nach unter die privaten Veräußerungsgeschäfte iSd. § 20 Abs. 2 Nr. 3 EStG und damit nicht unter die gewerblichen Einkünfte fallen (*Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 49 [3/2018]; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 271.2 [8/2019]).

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; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 271.4 [8/2019]).

Tiefgaragen: Siehe „Parkhäuser, Tiefgaragen“ und Anm. 52.

Tiergarten (s. auch „Zoologischer Garten“): BgA (RFH v. 25.2.1938, RStBl. 1938, 459; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 272.1 [8/2019]).

Tiergesundheitsdienst: Zur Einordnung des Tiergesundheitsdienstes einer öffentlich-rechtl. Tierseuchenkasse vgl. FG Ba.-Württ. v. 15.6.1998 – 12 K 145/95, EFG 1999, 408, rkr.; BFH v. 28.6.2000 – V R 55/98, BStBl. II 2001, 31.

Tierkliniken: BgA bei ambulanter oder stationärer Behandlung von Tieren, zB in Tierkliniken von Universitäten (FinMin. NRW v. 16.11.1981 – S 7107-78 - V C 3; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 272.2 [8/2019]).

Tierkörperbeseitigung: Zur stl. Behandlung der Leistungen nach § 3 Abs. 1 (hoheitlich) und Abs. 2 (BgA) Tierische Nebenprodukte-Beseitigungsgesetz (TierNebG) v. 25.1.2004 (BGBl. I 2004, 82) – Tierkörperbeseitigung – vgl. OFD Karlsruhe v. 11.4.2006, DB 2006, 1465; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 117; vgl. zur ustl. Handhabung (Leistungsaustausch): BFH v. 2.9.2010 – V R 23/09, BFH/NV 2011, 458; FG München v. 28.5.2009 – 14 K 3176/06, EFG 2009, 1972, rkr. Kein BgA, wenn die Entsorgung von Tierkörpern und tierischen Nebenprodukten allein den Gebietskörperschaften vorbehalten ist. Es handelt sich hierbei auch dann um eine hoheitliche Tätigkeit, wenn die Durchführung privaten Entsorgungseinrichtungen übertragen wird (BFH v. 21.9.2016 – XI R 4/15, BFH/NV 2017, 397).

Toxikologische Untersuchungen: BgA (BFH v. 21.9.1989 – V R 89/85, BStBl. II 1990, 95; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 272.4 [8/2019]).

Ufermauer: Kein BgA, wenn Anlege- und Verladeeinrichtungen nicht von der KdöR mitverpachtet werden (FG Rhld.-Pf. v. 7.12.1955 – I 1/55, EFG 1956, 83, rkr.; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 273 [8/2019]).

UMTS-Lizenzen: Versteigerung von UMTS- Lizenzen gehört als einmaliges Geschäft zum hoheitlichen Bereich (vgl. EuGH v. 26.6.2007, T-Mobile Austria GmbH, C-284/04, UR 2007, 607; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 273.1 [8/2019]).

Umwandlung: Zur Umwandlung von BgA und Eigengesellschaften in eine AöR unter analoger Anwendung der Vorschriften des UmwStG vgl. OFD Hannover v. 27.11.2009, DStR 2010, 226; *Heckschen*, GmbHR 2018, 779. Keine Verlustfortführung bei Umwandlung eines BgA in eine AöR (BFH v. 12.1.2011 – I R 112/09, BFH/NV 2011, 1194; Nds. FG v. 12.11.2009 – 6 K 31/09, ZKF 2010, 110, rkr.; krit. *Kronawitter*, KStZ 2010, 81; *Kronawitter*, KStZ 2011, 141).

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

Universitäten (s. auch „Forschungstätigkeit einer Hochschule“): Hoheitlich, soweit Betätigung im Rahmen von Forschung und Lehre, zB Verkauf und Herausgabe von wissenschaftlichen Fachzeitschriften (*Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]; *Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75). Bezüglich entgeltlicher Studien- und Weiterbildungsmaßnahmen, auch durch private Hochschulen, ebenfalls hoheitlich bei Anerkennung aufgrund einer staatlich reglementierten oder durchgeführten Prüfung und Verleihung des Abschlusses ausschließlich durch staatlichen Akt, BgA bei Beendigung mit einem nicht staatlichen Abschluss, zB Zertifikat (*Krämer in DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]). BgA auch durch Gestattung der Aufstellung von Automaten sowie die Überlassung von Personal und Sachmitteln gegen Entgelt an private Dritte (BFH v. 15.4.2010 – V R 10/09, BStBl. II 2017, 863). Erhe-

bung von Studiengebühren bzw. Studienbeiträgen aufgrund gesetzlicher Vorschriften sind zweckbestimmt zur Verbesserung der Lehre und Studienbedingungen und damit dem Hoheitsbereich zuzuordnen (*Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]). Vgl. zur Gesamtproblematik *Regierer/Becker*, DStR 2006, 1494; zur Auswirkung des EU-Beihilferechts auf die Hochschulbesteuerung vgl. *Schiffers*, DStZ 2015, 271; *Krämer*, WPg 2014, 1206.

Universitätsbälle: BgA (FG München v. 7.11.1996 – 14 K 1749/96, UVR 1997, 174, rkr.; *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]; vgl. auch Hess. FinMin. v. 26.7.1991, StEK AO 1977, § 52 Nr. 63).

Universitätskliniken: Siehe „Hochschulkliniken“.

Untersuchungstätigkeit: BgA (Schl.-Holst. FG v. 9.12.2004 – 4 K 220/02, EFG 2005, 643, rkr.; BFH v. 13.4.1961 – V 120/59 U, BStBl. III 1961, 298, zur Untersuchungs-, Beratungs- und Begutachtungstätigkeit auf dem Gebiet des Brennerei- und Keltereiwesens).

Urnenversand (s. auch „Krematorien“): Hoheitliche Tätigkeit (BFH v. 14.11.1968 – V 217/64, BStBl. II 1969, 274); aA *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 (3/2018).

Veranstaltungen: BgA bei mehrmaligen Veranstaltungen einer jPöR (*Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]). Zum Kriterium der Nachhaltigkeit bei Ausrichtung auch nur einmaliger Veranstaltungen (zB eines großen Festes) vgl. BFH v. 21.8.1985 – I R 60/80, BStBl. II 1986, 88; OFD Frankfurt v. 16.10.2018 – S 7106 A - 118 - St 110, juris.

Verbindliche Auskünfte: Gebührenerhebung durch FA gem. § 89 Abs. 3 AO begründet keinen BgA (zur Verfassungsmäßigkeit und der rechtl. Einordnung der Gebühr vgl. BFH v. 30.3.2011 – I R 61/10, BStBl. I 2011, 536; *Becker/Kretzschmann*, UR 2007, 492; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 276.1 [8/2019]; FG München v. 17.3.2010 – 3 K 3055/07, DStRE 2010, 1014, rkr.).

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

Verlag: BgA (RFH v. 16.12.1939, RStBl. 1941, 158; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018], *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331).

Vermessungs- und Katasterämter: Vermessungsleistungen eines Vermessungs- und Katasteramtes in Wahrnehmung der gesetzlichen Aufgaben (Teilungsvermessung, Grenzfeststellungen, Gebäudevermessungen) stellen hoheitliche Tätigkeit dar, auch bei Mitwirkung eines mit hoheitlichen Aufgaben betrauten (beliehenen) Unternehmers, zB öffentlich bestellte Vermessungsingenieure (FG Düss. v. 5.6.2003 – 15 K 1986/00 K, EFG 2003, 1333, rkr.; BFH v. 25.1.2005 – I R 63/03, BStBl. II 2005, 501; BMF v. 11.12.2009 – IV C 7 - S 2706/07/10006, BStBl. I 2009, 1597; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 278 [8/2019]; *Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 138). BgA (vgl. FinMin. Rhld.-Pf. v. 28.10.1990, KStHA 1995 H 4/7; Hess. FinMin. v. 24.10.1990, KSt-Kartei RP § 4 Karte 5; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]) bezüglich 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 jPöR soll dagegen hoheitlich (Amtshilfe) sein (abl. *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl.

2019, § 4 Rz. 331: Differenzierung bedenklich hinsichtlich der nichtamtlichen Kartenwerke, da Beschaffung auch von privaten Unternehmern möglich). Wirtschaftliche Tätigkeit auch bezüglich Leistungen, die auch von Architekturbüros übernommen werden können, insbes. auf dem Gebiet der Planung (so zutr. *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331). In Thüringen ist die Erteilung von Auskünften und Auszügen aus dem Liegenschaftskataster den Katasterbehörden nicht mehr vorbehalten, sodass sie einen BgA begründen können (OFD Erfurt v. 16.6.2005, ZKF 2006, 13). Zur ustl. Behandlung der entgeltlichen Erteilung von Auszügen aus dem Liegenschaftskataster als unternehmerische Tätigkeit vgl. BMF v. 28.1.2008 – IV A 5 – S 7106/07/0009, 2008/0035190, BStBl. I 2008, 382; Landesfinanzdirektion Thür. v. 12.2.2008, ZKF 2009, 35.

Vermietung von Räumen: In der Regel Vermögensverwaltung, wenn nicht besondere Umstände hinzutreten (zB zusätzliche Leistungserbringung des Vermieters über das Maß der üblichen Vermietungstätigkeit hinaus oder beabsichtige Substanzverwertung). 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 2009); vgl. auch BFH v. 17.12.1957 – I 182/55 U, BStBl. III 1958, 96; *Strahl*, FR 1998, 761. 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 – 5 K 5195/02 U, EFG 2006, 605, rkr.). Kurzfristige Vermietungsleistungen begründen in der Regel eine wirtschaftliche Tätigkeit (*Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 278.2 [8/2019]). Zur Gesamtproblematik vgl. auch BayLfSt. v. 13.2.2008, DStR 2008, 619.

Verpachtung eines Eigenjagdbezirks (s. auch „Jagdbezirk“): Gewerbliche Tätigkeit im Rahmen eines LuF-Betriebs (BFH v. 22.9.2005 – V R 28/03, BStBl. II 2006, 280).

Versicherungsanstalten (s. auch „Sozialversicherung“): Hoheitsbetrieb, wenn Versicherungsanstalten nach dem Inhalt ihrer Tätigkeit in privater Form nicht betrieben werden können (BFH v. 18.2.1970 – I R 157/67, BStBl. II 1970, 519; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 279 [8/2019]; *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331). 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; BFH v. 27.11.1995 – I B 134/94, BFH/NV 1996, 366; FG Münster v. 14.12.2004 – 15 K 5575/01 U, 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; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 138). Aufgrund Gesetzesänderungen Mitte der 1990er Jahre auf Länderebene ist bei Beibehaltung der öffentlich-rechtl. Organisationsform eine Gebäudeversicherung als wirtschaftliche Tätigkeit im Rahmen eines BgA anzusehen.

Versicherungsvermittlung: BgA (BFH v. 27.6.1990 – I R 166/85, BFH/NV 1991, 628; BFH v. 3.2.2010 – I R 8/09, DB 2010, 763; FG Münster v. 23.5.1985 – IX 1078/84 K, G, EFG 1986, 37, rkr., Ärztekammer; OFD Frankfurt v. 19.12.2007, DStR 2008, 407; FG Hamb. v. 18.12.2008 – 6 K 165/07, EFG 2009, 614, rkr., gesetzliche Krankenversicherungen).

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;

BFH v. 4.2.1976 – I R 200/73, BStBl. II 1976, 355). Vgl. auch BFH v. 9.2.2011 – I R 47/09, DB 2011, 1422; FG Düss. v. 12.5.2009 – 6 K 3127/06 K, G, F, EFG 2009, 1593, rkr. Zur StFreiheit einer Aufwandsentschädigung gem. § 3 Nr. 12 EStG für eine Kammertätigkeit vgl. BFH v. 27.8.2013 – VIII R 34/11, BStBl. II 2014, 248.

Versteigerungen: BgA hinsichtlich der Versteigerung gefundener, an die Polizei abgelieferter und später in das Eigentum der KdÖR übergegangener Sachen (RFH v. 28.6.1940, RStBl. 1940, 866; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]).

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 (*Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 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 KdÖR (BFH v. 25.4.1968 – V 120/64, BStBl. II 1969, 94; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]).

Wasserbeschaffung, Wasserversorgung (s. auch „Abwasserbeseitigung“): Wasserbeschaffung ist eine hoheitliche Tätigkeit, Wasserversorgung gem. § 4 Abs. 3 ein BgA (H 4.5 „Wasserbeschaffung, Wasserversorgung“ KStH 2015; BFH v. 15.3.1972 – I R 232/71, BStBl. II 1972, 500; BFH v. 28.1.1988 – V R 112/86, BStBl. II 1988, 473; BFH v. 27.4.2000 – I R 12/98, BFH/NV 2000, 1365); Talsperre ist als Teil der Wasserversorgung notwendiges BV des BgA (*Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 121 [8/2018]; *Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75). Falls beide Aufgaben durch eine jPöR 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; BFH v. 2.3.2011 – XI R 65/07, BFH/NV 2011, 1454; H 4.5 „Wasserbeschaffung, Wasserversorgung“ KStH 2015; *Musil in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 85). Zur Wasserversorgung von Binnenschiffen aus eigenen Wasserbooten einer öffentlich-rechtl. Berufsgenossenschaft als BgA vgl. 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 – IV B 7 - S 2706 - 15/92, DB 1992, 1555. Zur ustl. Behandlung eines kommunalen Wasserbeschaffungsverbands (BgA) vgl. BFH v. 2.3.2011 – XI R 65/07, DB 2011, 1558; FG Nürnberg v. 17.4.2007 – II 174/2004, ZKF 2008, 14, rkr.; FG München v. 24.1.2008 – 14 K 2755/06, ZKF 2008, 254, rkr.; zur ustl. Behandlung der Leistungen kommunaler Wasserversorgungsunternehmen vgl. OFD Hannover v. 14.12.2007, ZKF 2008, 108. Zur BgA-Eigenschaft von Vorrichtungen zur Vorhaltung von Löschwasser vgl. FG Rhld.-Pf. v. 8.11.2007 – 6 K 1749/05, nv., rkr.

Werbesendungen: BgA (*Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]); offen gelassen in BFH v. 28.4.2004 – I R 24/03, BFH/NV 2004, 1671). Gleiches kann auch bei der Werbetätigkeit anlässlich kultureller oder sportlicher Veranstaltungen in Betracht kommen (OFD Münster v. 2.1.2012 – KSt-Kartei NRW, § 4 KStG Karte 37).

Werbung: Hoheitliche Tätigkeit durch entgeltliche Übertragung des Rechts, Werbung an Fahrzeugen des Fuhrparks einer jPöR zu betreiben (R 4.5 Abs. 8 Satz 1 KStR 2015; *Musil in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 331); das Entgelt erhöht jedoch die Einnahmen eines BgA, wenn die Fahrzeuge diesem zugeordnet sind (R 4.5 Abs. 8 Satz 2 KStR 2015) Daher BgA, wenn Werbeflächen gegen Entgelt an Fahrzeugen eines Eigenbetriebs überlassen werden, der stl. als BgA zu behandeln

ist (OFD Rostock v. 19.3.1997, StEK KStG 1999 § 4 Nr. 43; OFD Frankfurt v. 16.1.1997, KSt-Kartei § 4 Karte A 18; OFD Frankfurt v. 3.1.2011, ZKF 2011, 183). Eigenständiger BgA, wenn sich im Einzelfall Tätigkeit nicht auf die Duldung der angebrachten Werbung beschränkt, sondern über die bloße Zurverfügungstellung der Werbeflächen hinausgeht (R 4.5 Abs. 8 Satz 3 KStR 2015; OFD Frankfurt v. 3.1.2011, ZKF 2011, 183). Zur ustl. Unternehmereigenschaft und zum Vorsteuerabzug einer Gemeinde bei Einsatz eines mit Werbeaufdrucken versehenen Fahrzeugs (Werbemobil) auch ohne Erreichung der Umsatzgrenze von 30 678 € (heute 35 000 €) vgl. BFH v. 17.3.2010 – XI R 17/08, BStBl. II 2010, 828; BFH v. 9.9.2014 – V B 43/14, BFH/NV 2015, 68; FG München v. 25.2.2014 – 2 K 1248/11, EFG 2014, 1149, rkr. Zur ustl. Behandlung der Überlassung von Werbemobilen an soziale Institutionen, Sportvereine und Kommunen vgl. BayLfSt. v. 2.6.2015, DStZ 2015, 622.

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 4.4 Abs. 1 Satz 2 KStR 2015; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 131 [8/2018]; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]; *Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75; aA *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 114 unter Verweis auf die Möglichkeit zur Errichtung privater Wetterwarten).

Windkraftanlagen: BgA als Versorgungsbetrieb gem. § 4 Abs. 3, Vermögensverwaltung, wenn jPöR Grundstücke, die nicht einem bereits bestehenden BgA zuzuordnen sind, an fremde Betreiber zur Errichtung von Windkraftanlagen überlässt (*Krämer in DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]).

Zeltplatz: Siehe „Campingplatz“.

Zoologischer Garten (s. auch „Tiergarten“): BgA (BFH v. 13.4.1961 – V 287/58, HFR 1962, 64; *Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 75; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 109 [3/2018]).

79–81 Einstweilen frei.

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

Schrifttum: *Elicker*, Steuerneutrale Zusammenfassung kommunaler Betriebe gewerblicher Art, Kommunaljurist 2006, 408; *Bracksiek*, Die Neuregelung des steuerlichen Querverbunds durch das JStG 2009, FR 2009, 15; *Hüttemann*, Rechtsprobleme des „neuen“ Querverbundes nach dem JStG 2009, DB 2009, 2629; *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; *Eversberg/Baldauf*, Gesetzliche Regelung der Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art nach dem JStG 2009, DStZ 2010, 358; *Fiand*, Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art im Lichte des JStG 2009, KStZ 2010, 8; *Kronawitter*, Der steuerliche Querverbund bei Körperschaften des öffentlichen Rechts – herkömmliche und besondere Gestaltungen zur Ergebnisverrechnung, ZKF 2010, 97; *Bitscheidt/Westermann/Zemke*, Aktuelle Entwicklungen zum steuerlichen Querverbund, KStZ 2014, 26; *Belcke/Westermann*, Die Besteuerung öffentlicher Unternehmen, BMF-Schreiben zur Verflechtung von Versorgungsbetrieben mittels eines Blockheizkraftwerks sowie weiter aktuelle Praxishinweise, BB 2016, 1687; *Hufnagel/Reinke*, Querverbund von Betrieben gewerblicher Art mittels Blockheizkraftwerk, NWB 2016, 2275.

I. Grundlagen der Zusammenfassung

Gesetzgeberische Erwägungen: Der Grund für die Einfügung eines neuen Abs. 6 in § 4 ist darin zu sehen, dass für die zuvor allg. anerkannten Grundsätze zur Zusammenfassung von BgA keine gesetzliche Grundlage bestand, sondern deren Fixierung auf Entsch. der Rspr., Ansichten im strechtl. Schrifttum und insbes. Anweisungen der FinVerw. beruhte (vgl. zur Historie *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 141 [2/2013]). Um weiterhin eine Zusammenfassung von BgA nach diesen Maximen zu ermöglichen, vor allem für Zwecke der Verlustverrechnung zwischen Verlust- und Gewinnbetrieben, speziell im Bereich des sog. stl. Querverbands, wurden diese nunmehr erstmalig durch das JStG 2009 in das KStG übernommen und damit gesetzlich festgeschrieben (so zutr. BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 1), was Rechtssicherheit schafft (so auch die Gesetzesbegründung, BRDrucks. 545/08 v. 8.8.2008). § 4 Abs. 6 ist ab VZ 2009 anzuwenden (§ 34 Abs. 1).

Nach dem Gesetzesentwurf der BReg. v. 2.9.2008 (BTDrucks. 16/10189, 68; BTDrucks. 16/11108, 26) war noch vorgesehen, die Fallgruppe der „engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung“ von der Normierung auszunehmen, stattdessen sollte § 4 Abs. 3 ausdrücklich um den Hauptanwendungsfall des „öffentlichen Badebetriebs“ erweitert werden. Hiervon ist letztendlich Abstand genommen worden und es ist trotz der bestehenden Bedenken wegen des administrativen Aufwands und der Streit anfälligkeit dieser Fallgruppe die entsprechende Kodifikation in § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 erfolgt, was letztendlich in der Praxis mit großer Rechtsunsicherheit verbunden ist (*Paetsch* in *Rödler/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 122; *Eversberg/Baldauf*, DStZ 2010, 358).

Für die unterbliebene Aufnahme des „öffentlichen Badebetriebs“ in den Katalog des § 4 Abs. 3 sind zudem EU-Beihilferechtl. Erwägungen von Bedeutung gewesen, denn wenn diese noch im Regierungsentwurf (BTDrucks. 16/10189, 108) vorgesehene Überlegung realisiert worden wäre, während die bisherige steuerwirksame Verlustverrechnung zwischen Versorgungs- und anderen, nicht in § 4 Abs. 3 aufgeführten, Betrieben davon abhängen sollte, dass eine enge wirtschaftlich-technische Verflechtung vorliegt, wäre es durch die oben skizzierte Neufassung des § 4 Abs. 3 nicht mehr darauf angekommen und im Gegenzug diese Voraussetzung für andere öffentliche Betriebe und Eigengesellschaften grds. abgeschafft worden. Da die vorgesehene Einbeziehung öffentlicher Bäder in den Verlustausgleich durch schlechte Aufnahme in den Katalog des § 4 Abs. 3 angesichts der Existenz privater Konkurrenz aber Einfluss auf den Gemeinsamen Markt haben könnte und damit den Tatbestand einer Neubeihilfe gem. Art. 1c der VO (EG) Nr. 659/1999 erfüllt hätte, wurde auf die Umsetzung dieser angedachten Gesetzesänderung verzichtet (vgl. Beschlussempfehlung des FinAussch., BTDrucks. 16/11055, 75).

EU-Beihilferecht: Zur Beihilfeproblematik vgl. Anm. 6.

Praktische Relevanz: 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 (*Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 110 [3/2018]), kommt der aufgrund § 4 Abs. 6 bestehenden Möglichkeit, mehrere BgA zu einem einheitlichen BgA zusammenzufassen, große Bedeutung zu. Hierin zeigt sich die grundsätzliche Befugnis der jPÖR im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften die organisatorischen Maßnahmen hinsichtlich ihrer BgA so zu tref-

fen, wie sie es für zweckmäßig hält (BFH v. 14.7.2004 – I R 9/03, BFH/NV 2004, 1689; *Musil in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 267), es sei denn, die Zusammenfassung, dh. die organisatorische Vereinigung in einem Betrieb, erfolgt ausschließlich oder überwiegend zum Zwecke der Steuervermeidung (BFH v. 14.7.2004 – I R 9/03, BFH/NV 2004, 1689; *Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 44). Ein derartiger Missbrauchsfall ist anzunehmen, wenn lediglich Beteiligungen an KapGes. zusammengefasst werden, die Gesellschaften keine eigene wirtschaftliche Tätigkeit entfaltet und für die Zwischenschaltung über das Halten der Beteiligungen hinaus keine weiteren wirtschaftlichen oder sonst beachtlichen Gründe ersichtlich sind (*Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 107 [1/2018]; BFH v. 14.7.2004 – I R 9/03, BFH/NV 2004, 1689). Gründe für die Zusammenfassung zu einem einheitlichen BgA können Rationalisierungsmaßnahmen, die Herbeiführung einer zweckmäßigen Organisation oder stl. Überlegungen sein (*Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 141 [8/2019]). Die Zusammenfassung ist erst ab dem Zeitpunkt des tatsächlichen Bestehens beachtlich, sodass es nicht genügt, wenn diese erst geplant und später verwirklicht wird (BFH v. 4.12.1991 – I R 74/89, BStBl. II 1992, 432; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 128 [3/2018]; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 118c).

Aspekt „organisatorische Zusammenfassung“: Eine organisatorische Zusammenfassung der BgA ist aber keine Voraussetzung für die stl. Zusammenfassung nach § 4 Abs. 6 Satz 1 (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 1; *Strahl*, DStR 2010, 193; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 126; einschränkend *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 142 [8/2019]; aA – organisatorische Verflechtung erforderlich – *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 118a). Für den zusammengefassten BgA muss aber, auch ohne organisationsrechtl. Entsch., stl. stets eine eigenständige und einheitliche Einkommens- und Gewinnermittlung vorgenommen werden (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 3; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 140.2, 141.6 [8/2019]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 125; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 138 [2/2019]). Eine räumliche Trennung hindert den Zusammenschluss nicht (*Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 102 [1/2018]; *Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 45; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 118c).

Verhältnis der Alternativen Nr. 1–3: Die in Nr. 1–3 aufgeführten Möglichkeiten sind alternativ und getrennt zu prüfen, wobei die Aufzählung abschließend ist (*Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 44; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 102 [1/2018]; BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 4; vgl. auch Anm. 82). Diese gesetzliche Fixierung der bisherigen Grundsätze in § 4 Abs. 6 bedeutet zugleich ein Verbot der Zusammenfassung der nicht von dieser Regelung erfassten BgA. Eine Zusammenfassung von BgA ohne Beachtung der Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 ist daher stl. nicht anzuerkennen. Geschieht dies dennoch, enthält das KStG hierfür keine Regelung. Sachgerecht dürfte es sein, in diesem Fall eine getrennte Erfassung der einzelnen wirtschaftlichen Tätigkeiten vorzunehmen und jeden der verschiedenen BgA mit dem von ihm erzielten Erg. zu besteuern, sodass eine Verlustverrechnung zwischen einem Verlust- und einem Gewinn-BgA nicht stattfinden kann. Weitere Folgen, zB vGA, sind nicht zu ziehen (so auch *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 146 [8/2019]; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 150 [2/2019]; OFD Rheinland v. 21.8.2008, DB 2008, 2055).

Kriterien zur Zulässigkeit eines Verbunds von Betrieben gewerblicher Art: Die Zusammenfassung von BgA in KapGes. – diese wird nach den für diese Rechtsform geltenden Vorschriften besteuert (R 4.1 Abs. 7 KStR 2015) – ist grds. zulässig

(BFH v. 14.7.2004 – I R 9/03, BFHE 207, 142; OFD Frankfurt v. 19.4.1993, FR 1993, 448; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 49; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 107 [1/2018]). Werden Gewinn- und Verlusttätigkeiten in einer KapGes. zusammengefasst, die als BgA nach den allgemeinen Grundsätzen nicht hätten zusammengefasst werden können (zur zulässigen Zusammenfassung vgl. Anm. 81 ff.), so erfolgt eine Korrektur entweder durch Ansatz einer vGA, oder im Falle nach § 8 Abs. 7 begünstigter Dauerverluste ab 2009 durch Anwendung der sog. Spartenrechnung des § 8 Abs. 9. Die genannten Grundsätze geltend entsprechend bei der Zusammenfassung der Ergebnisse durch sonstige Gestaltungen, zB in Form der Organschaft (§ 15 Satz 1 Nr. 5). 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*, Kommunaljurist 2006, 408; *Strahl*, FR 2004, 72).

Keine gesetzliche Bestimmung findet sich zu der Variante der Zusammenfassung mehrerer BgA zu einem neuen (einheitlichen) BgA. Derartige Zusammenfassungen erfolgen zum Buchwert ohne Aufdeckung stiller Reserven, da die WG nicht auf einen anderen BgA übertragen, sondern die einzelnen Unternehmungen der jeweiligen BgA in dem zusammengefassten (nur) fortgeführt werden (so auch *Binnewies*, DB 2006, 465; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 220 [3/2018]). Die FinVerw. hat sich mit den Ausführungen in R 8.2 Abs. 4 Satz 3 KStR 2015 für den Fall der Zusammenfassung von BgA eindeutig gegen die Annahme einer vorangehenden Überführung der WG in den Hoheitsbereich mit anschließender Zuführung zum BV des zusammengefassten BgA positioniert. Da eine gesetzliche Grundlage für die angenommene Steuerneutralität dieser Art von Zusammenfassung nicht existiert, bleibt eine Absicherung dieser Handhabung im Wege der Einholung einer verbindlichen Auskunft zB zur Vermeidung von Risiken in Klageverfahren erwägenswert.

Kettenzusammenfassungen: Werden mehrere BgA nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 bis 3 zusammengefasst, so ist nach Auffassung der FinVerw. die Reihenfolge der Zusammenfassungsschritte zu berücksichtigen, da im Rahmen der Prüfung der Kriterien nach Nr. 1 bis 3 immer auf das Erg. der bereits erfolgten Zusammenfassung abgestellt wird (vgl. BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 5 und 6 bzw. die Beispiele in Rz. 7 und 8). Der hieran geäußerten Kritik (*Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 127; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 102a [1/2018]) ist insoweit zuzustimmen, als dadurch die in § 4 Abs. 6 abschließend aufgeführten Kriterien faktisch um eine zeitlich-organisatorische Komponente erweitert werden, welche in dieser Norm nicht vorgesehen ist. Andererseits stellt die Zusammenfassung ein Wahlrecht der jPöR dar, das zB auch in sich über mehrere VZ erstreckenden Vorgängen ausgeübt werden kann. In diesem Fall erscheint es sachlogisch schlüssig, vor der Prüfung der im jeweiligen VZ anstehenden Zusammenfassung den neu hinzutretenden BgA und den bereits durch Verbund entstandenen BgA hinsichtlich der Tatbestandsmerkmale der jeweiligen Vorschrift zu subsumieren. Aus der in § 4 Abs. 6 fehlenden zeitlichen Komponente lässt sich dann im Fall der mehrstufigen Zusammenfassung in einem VZ bzw. auf einen Zeitpunkt keine abweichende Lösung gegenüber der über mehrere VZ gestreckten Zusammenfassung begründen. Relevanz erhält diese Frage insbes. im Zusammenhang mit § 4 Abs. 6 Nr. 2 und Nr. 3, weil insoweit auf die Wichtigkeit der technisch-wirtschaftlichen Verflechtung zum zusammengefassten BgA bzw. die Beurteilung des zusammengefassten BgA als Versorgungs- oder

Verkehrsbetrieb abzustellen ist (vgl. *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 119a). Ebenfalls Bedeutung hat die Prüfung im Fall der Zusammenfassung von Versorgungs- und Bäderbetrieben nach § 4 Abs. 6 Nr. 2, sofern anschließend eine weitere Zusammenfassung mit anderen Versorgungsbetrieben nach § 4 Abs. 6 Nr. 1 geprüft werden soll. Letzteres ist nur möglich, sofern der nach § 4 Abs. 6 Nr. 2 zusammengefasste Betrieb weiterhin durch die Versorgungstätigkeit geprägt und damit mit weiteren Versorgungsbetrieben wegen Gleichartigkeit nach § 4 Abs. 6 Nr. 1 zusammengefasst werden kann.

Nach BMF (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 5) genügt es für die Zusammenfassung eines BgA mit einem bereits zusammengefassten BgA, wenn die Zusammenfassungsvoraussetzungen nur zwischen diesem BgA und einem der „BgA“ des zusammengefassten BgA vorliegen. Bei der Einbeziehung vom mehr als zwei Tätigkeiten in den Querverbund ist es demnach nicht erforderlich, dass jede dieser Tätigkeiten mit jeder anderen der Tätigkeiten isoliert betrachtet nach § 4 Abs. 6 zusammenfassbar sein muss. Damit wird sowohl die sog. Kettenverflechtung als auch die sog. Mitschlepptheorie bestätigt, allerdings unter Beachtung folgender Bedingungen (zust. *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 119a):

- Soll die Zusammenfassung mit dem zusammengefassten BgA über eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung iSd. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 erfolgen, muss das Merkmal „von einigem Gewicht“ im Verhältnis zum gesamten zusammengefassten BgA vorliegen. Zu dem in der Praxis häufigsten Fall der Verflechtung von Versorgungstätigkeiten mit Bäderbetrieben mittels BHKW s. BMF v. 11.5.2016 – IV C 2 - S 2706/08/10004:004, 2016/0440570, BStBl. I 2016, 479 (vgl. Anm. 83).
- Soll ein über eine Verflechtung gem. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 zusammengefasster BgA mit einem anderen BgA aus dem Bereich „Versorgung, Verkehr, Hafen“ iSd. § 4 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, also vom jeweiligen Tätigkeitsbereich geprägt sein (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 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 einbezogen werden.
- Wenn über § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 3 zusammengefasste BgA nach § 4 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 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 6).

Zu den Zuordnungsmöglichkeiten gleichartiger (eigenständiger) wirtschaftlicher Tätigkeiten iSd. Nr. 1 bei gleichzeitiger Möglichkeit einer anderweitigen Zusammenfassung nach Nr. 2 oder 3 vgl. Beispielsfälle in BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 7, 8.

BMF v. 12.11.2009 (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303) enthält keine Ausführungen zu der Frage, wann eine Prägung eines zusam-

mengefassten BgA durch eine Tätigkeit vorliegt. *Pinkos* (DStZ 2010, 96) leitet aus dem Wort „geprägt“ in Rz. 6 Satz 1 ab, dass die prägende Tätigkeit nicht nur die andere Tätigkeit überwiegen, sondern vielmehr dominieren muss. In der Praxis wird regelmäßig bei der Beurteilung der einzelnen Tätigkeiten auf die anteiligen Umsätze bzw. das gebundene Sachanlagevermögen abgestellt.

Beispiel:

Die BgA Stromversorgung und ÖPNV werden zusammengefasst. Aus Stromversorgungstätigkeit werden bei Umsätzen von 20 Mio. € Gewinne von 600 T€ erzielt. Der ÖPNV erzielt bei Umsätzen von 8 Mio. € einen Verlust von 700 T€. Der zusammengefasste BgA Stromversorgung und ÖPNV wird von der Stromversorgungstätigkeit dominiert.

II. Rechtsfolgen der Zusammenfassung

83

Steuerliche Wirkungen: Rechtsfolge der Zusammenfassung mehrerer BgA zu einem einheitlichen BgA ist, dass im Rahmen der Einkommensermittlung dieses BgA die Ergebnisse der einzelnen BgA zusammengefasst werden; der stl. Vorteil der Zusammenfassung besteht dabei vor allem 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. Zu den weiteren Auswirkungen auf den Verlustabzug vgl. § 8 Abs. 8 (Anm. 550 ff.).

Eine Zusammenfassung von BgA führt nicht zur Überführung der in den bisherigen BgA enthaltenen WG in das Hoheitsvermögen mit anschließender Zuführung in den zusammengefassten BgA (R 8.2 Abs. 4 Satz 3 KStR 2015). Die zulässige Zusammenfassung verschiedener BgA zu einem einheitlichen BgA hat grds. nicht die Aufdeckung vorhandener stiller Reserven zur Folge (R 8.2 Abs. 4 Satz 3 KStR 2015; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 143 [8/2019]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 125; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 220 [3/2018]; *Binnewies*, DB 2006, 465; *Schiffers*, GmbH-StB 2009, 67). Zur Gewinnrealisierung (vGA) und Aufdeckung der stillen Reserven kommt es erst, sofern ein BgA anlässlich der Trennung diese Eigenschaft verliert, dh. nach der Trennung nicht mehr mehrere eigenständige BgA vorliegen, sondern Vermögensgegenstände an die Trägerkörperschaft zurück fallen; behalten die Betriebe die Eigenschaft als eigenständige BgA, erfolgt eine steuerneutrale Realteilung (FG Düss. v. 6.5.1970 – VIII 71/70 S, EFG 1970, 464, rkr.; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 48; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 120; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 222 [3/2018]).

Auswirkungen auf erfolgte verbindliche 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 § 4 Abs. 6 die bisherige Verwaltungsauffassung festschreibt und insoweit keine Rechtsänderung iSd. AEAO 2014 zu § 89 AO (Nr. 3.6.4) zur Folge hat, verlieren auf der Grundlage der bisherigen Verwaltungsauffassung im Einzelfall erteilte verbindliche Auskünfte nicht ihre Bindungswirkung (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 19; so auch *Schiffers*, GmbH-StB 2009, 67). War die Auskunft allerdings unrichtig, kann sie mit Wirkung für die Zukunft aufgehoben werden (Nr. 3.6.6 AEAO 2014 zu § 89 AO; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 137). Entsprechendes gilt für verbindliche Zusagen anlässlich einer

Außenprüfung. Soweit solche Zusagen betr. die Zusammenfassung von BgA für die Zukunft aufzuheben sind, kommt es zudem nicht zum Verlust der Verlustvorträge, sondern diese sind sachgerecht auf die einzelnen, nicht mehr zusammenfassbaren BgA aufzuteilen (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 20); insoweit dürfte hierdurch 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 (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303) beabsichtigte Ziel – die Schaffung von Rechtssicherheit – in hinreichender Weise erreicht wird.

III. Möglichkeiten der Zusammenfassung (Abs. 6 Satz 1)

84 1. Zusammenfassung von gleichartigen Betrieben gewerblicher Art (Abs. 6 Satz 1 Nr. 1)

Die Zusammenfassung mehrerer gleichartiger BgA ist zulässig (R 4.2 Satz 1 KStR 2015). Entscheidend ist somit nicht eine etwaige Gleichwertigkeit bzw. Gleichzeitigkeit, sondern es kommt auf die gleiche „Art“ an (*Musil in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 282). 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 4.2 Satz 2 KStR 2015; *Fiand*, KStZ 2010, 8). Die Gleichartigkeit einer Betätigung ist dabei tätigkeitsbezogen, nicht wirtschaftlich zu beurteilen (*Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 147 [8/2019]; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 115 [2/2019]). Gleichartig sind die Betätigungen nicht nur, wenn sich die Betriebszwecke entsprechen, die Tätigkeiten im gleichen Gewerbezweig ausgeübt werden, sondern auch, wenn sie sich zwar unterscheiden, aber einander ergänzen (BFH v. 9.8.1989 – X R 130/87, BStBl. II 1989, 901; BFH v. 4.9.2002 – I R 42/01, BFH/NV 2003, 511; *Fiand*, KStZ 2010, 8; *Kronawitter*, ZKF 2010, 97; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 103 [1/2018]; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 118b). Eine Ergänzung ist zB bei teilweiser Überschneidung der Tätigkeitsbereiche anzunehmen, wenn also die betreffenden BgA als Gesamtheit in Erscheinung treten (BFH v. 11.2.1997 – I R 161/94, BFH/NV 1997, 625; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 128; *Eversberg/Baldauf*, DStZ 2010, 358). Grundsätzlich sollte deshalb der Begriff der „Gleichartigkeit“ nicht zu eng gefasst werden (so auch *Strahl*, DStR 2010, 193; *Musil in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 282). Auf die räumliche Nähe der zusammenzufassenden Betriebe kommt es nicht an, sodass gleichartige Betriebe, zB auf verschiedenen Produktionsstufen, auch über größere Entfernungen zusammengefasst werden können (*Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 147 [8/2019]; *Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 45; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 102 [1/2018]).

In BMF v. 12.11.2009 (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 4) wird ausdrücklich festgestellt, dass Versorgungs- und Verkehrsbetriebe der spezielleren Vorschrift der Nr. 3 unterfallen und nicht bereits schon deshalb als gleichartig iSd. Nr. 1 anzusehen sind, weil sie in § 4 Abs. 3 genannt sind, hingegen die in § 4 Abs. 3 aufgeführten Versorgungsbetriebe ieS (Wasser, Gas, Elektrizität, Wärme) untereinander stets als gleichartig gelten (so auch *Bracksiek*,

FR 2009, 15; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 129; krit. *Leippe*, DStZ 2010, 106; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 147.4 [8/2019]). Damit wird die nachträgliche Aufnahme einer dieser Tätigkeiten durch ein Versorgungsunternehmen deutlich erleichtert, da diese idR nicht die Begr. einer neuen Sparte mit den Konsequenzen des § 8 Abs. 9 zur Folge hat.

Gleichartigkeit bei Telekommunikationsbetrieben: Nach Auffassung der FinVerw. begründen diese Tätigkeiten keinen Versorgungsbetrieb gem. § 4 Abs. 3 (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 13). Nach der zwischenzeitlich auf Bundesebene abgestimmten Auffassung der FinVerw. dient ein Telekommunikationsbetrieb jedoch angesichts der hohen Kommunikationsdichte und der zentralen Bedeutung der Kommunikation in unserer heutigen Gesellschaft ebenfalls der Versorgung der Bevölkerung und kann daher wegen Gleichartigkeit nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 mit anderen Versorgungsbetrieben zusammengefasst werden (ebenso *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 85). Mangels ausdrücklicher Nennung der Telekommunikation in § 4 Abs. 3 ist das Vorhalten der entsprechenden Technik und Frequenzen jedoch kein Versorgungsbetrieb iSd. § 4 Abs. 3, sodass ein alleiniger Telekommunikationsbetrieb zB nicht mit einem Verkehrsbetrieb zusammengefasst werden kann (für die Behandlung als Betrieb iSd. § 4 Abs. 3 *Fiand*, KStZ 2010, 8; *Schiffers*, DStZ 2019, 79; *Belcke/Westermann*, BB 2019, 1885).

Miterledigung von Tätigkeiten in einem anderen Betrieb gewerblicher Art: Von der Fallgruppe der Nr. 1 ist die Bündelung von Tätigkeiten zu unterscheiden, die bereits nach der Verkehrsauffassung Bestandteil einer einheitlichen betrieblichen Tätigkeit sind (vgl. R 4.1 Abs. 3 Satz 3 KStR 2015); so kann die Bündelung mehrerer wirtschaftlich und funktional eng zusammenhängender Tätigkeiten, die als Gesamtheit in Erscheinung treten, basierend auf einer organisatorischen Bündelung, trotz unterschiedlicher Produktions- oder Vertriebsstufen eine funktionelle Einheit bilden, die nach der Verkehrsanschauung zu einem einheitlichen BgA führt (*Eversberg/Baldauf*, DStZ 2010, 359; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 147 [8/2019]).

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

85

Grundsätze: 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 (zur Zusammenfassung mittels Blockheizkraftwerk vgl. BMF v. 11.5.2016 – IV C 2 - 2706/08/10004:004, 2016/0440570, BStBl. I 2016, 479; OFD Karlsruhe v. 27.3.2017, DStZ 2017, 347; BFH v. 16.1.1967 – GrS 4/66, BStBl. III 1967, 240; BFH v. 19.5.1967 – III 50/61, BStBl. III 1967, 510; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 131; dieser Begriff wird im Schrifttum als unscharf und streitanfällig bewertet (vgl. *Hüttemann*, DB 2009, 2629; *Eversberg/Baldauf*, DStZ 2010, 358; *Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 46; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 116 [3/2018]). 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; BFH v. 19.5.1967 – III 50/61, BStBl. III 1967, 510; BFH v. 4.12.1991 – I R 74/89, BStBl. II 1992, 432; krit. *Hoffmeister*, FS Schmidt, 1993, 700). Allerdings genügt

nicht jede noch so kleine technisch-wirtschaftliche Verbindung, sondern die Verflechtung setzt eine sachliche Beziehung der jeweiligen Betätigungen im Sinne 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; BFH v. 4.9.2002 – I R 42/01, BFH/NV 2003, 511; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 166.2 [8/2019]; *Erhard* in *Blümich*, § 4 Rz. 104 [1/2018]; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 121 [12/2010]; *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 286). Personelle Beziehungen (zB einheitliche technische und kaufmännische Leitung eines BgA) genügen nicht (*Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 131; *Eversberg/Baldauf*, DStZ 2010, 358). Aus dem bestimmungsgemäßen Wirtschaften eines Betriebs müssen sich gleichzeitig wirtschaftliche 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 (*Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 163 [8/2019]; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 122 [12/2010]); derartige Vorteile können durch ein Wirtschaftlichkeitsgutachten nachgewiesen werden (*Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 131). Eine rein organisatorische Verknüpfung über eine gemeinsame einheitliche kaufmännische Leitung oder Buchführung dürfte, auch wenn sie grds. notwendig ist, nicht den Anforderungen genügen (BFH v. 11.2.1997 – I R 161/94, BFH/NV 1997, 625; *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 286). Allein die Lieferung eines wichtigen Hauptstoffs (zB Wasser, Strom, Wärme, Gas) durch einen Betrieb an einen anderen für die Annahme einer Verflechtung genügt nicht (vgl. BFH v. 16.1.1967 – GrS 4/66, BStBl. III 1967, 679; *Bott* in *Bott/Walter*, § 4 Rz. 162 [8/2019]; *Fiand*, KStZ 2010, 8; *Paetsch* in *Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 131).

Beispielfälle für zulässige Zusammenfassungen (die nachfolgenden Entsch. sind zwar zur bisherigen nicht kodifizierten Rechtslage ergangen, sind jedoch auch auf die Rechtslage nach Einführung des § 4 Abs. 6 weiterhin von Relevanz):

- 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 (BHKW, BFH v. 4.12.1991 – I R 74/89, BStBl. II 1992, 432),
- 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).

Beispielfälle für unzulässige Zusammenfassungen:

- Wasser- und Elektrizitätsversorgung mit Solequelle, Mineral-Freibad und Gradierwerk (Hess. FG v. 6.11.2000 – 4 K 1984/00, EFG 2001, 591, rkr.),
- Schwimmbad und Heizkraftwerk, sofern Letzteres zum BV einer Beteiligung der Trägerkörperschaft gehört (FG Düss. v. 18.3.2014 – 6 K 3493/11 K, EFG 2014, 1032, Az. BFH I R 26/14),

- Ratskellerverpachtung mit Kur- und Verkehrsverwaltung (BFH v. 12.7.1967 – I 267/63, BStBl. III 1967, 679),
- Fremdenverkehrsbetrieb (Kurverwaltung) und Schwimmbad (FG Rhld.-Pf. v. 18.7.1997 – 3 K 2226/93, nv. rkr.),
- 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),
- Verkehrsbetrieb und Tätigkeit für das „Duale System“ (FG Münster v. 16.3.2001 – 9 K 7607/98 K,G, EFG 2001, 849, rkr.).

Hauptanwendungsfall Blockheizkraftwerk: Für den in der Praxis häufigsten Anwendungsfall der Zusammenfassung mittels Blockheizkraftwerk (BHKW) hat sich die FinVerw. nach mehr als vierjähriger Diskussion durch BMF-Schreiben v. 11.5.2016 (BMF v. 11.5.2016 – IV C 2 - S 2706/08/10004:004, 2016/0440570, BStBl. I 2016, 479) positioniert:

- Ein BHKW ist grds. geeignet, die Zusammenfassung eines Bades (oder einer anderen Einrichtung mit Wärme- und Strombedarf) mit einer Energieversorgungstätigkeit herzustellen. Die hierfür maßgeblichen Gründe werden im BMF-Schreiben nicht genannt. Zu den Grundgedanken hinsichtlich der technisch-wirtschaftlichen Verflechtung kann auf die Grundsätze der Verfügung der OFD Frankfurt v. 27.7.1995 (FR 1995, 757) zurückgegriffen werden (ebenso *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 127b [1/2017]).
- Die Zusammenfassung eines Energieversorgungs-BgA mit einem Freibad-BgA ist auch dann möglich, wenn das Freibad nur in den Sommermonaten geöffnet ist. Wird der Querverbund mittels mobilem BHKW hergestellt, muss dieses mehr als 50 % der erzeugten Wärmemenge an das Bad abgeben. Aufwendungen für Zeiten, in denen das mobile BHKW nicht im Querverbund eingesetzt wird, sind bei der Einkommensermittlung nach sachgerechtem Schlüssel auszuscheiden.
- Die bilanzielle Behandlung des BHKW ist kein maßgebliches Kriterium. Es ist insoweit irrelevant, ob der Versorgungsbetrieb, der Bäderbetrieb oder ein anderer Betrieb des zu bildenden Querverbundes das BHKW in seiner Bilanz ausweist (*Hufnagel/Reinke*, NWB 2016, 2275; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 127b [1/2017]).
- Als Energieversorgungs-BgA für die Zusammenfassung mit einem Bad-BgA kommen nur Elektrizitätsversorgungsunternehmen iSd. § 5 Nr. 13 EEG 2014 (jetzt § 3 Nr. 20 EEG 2017) oder Netzbetriebsunternehmen in Betracht. Anders als zB ein Netzverpachtungsunternehmen haben diese einen eigenen Bedarf für den durch das BHKW erzeugten Strom, sei es zur Weiterveräußerung an Letztverbraucher oder zur Gewährleistung der Netzstabilität als Obliegenheit des Netzbetreibers. Ein solcher Energieversorgungs-BgA soll auch dann vorliegen, wenn dieser mit anderen BgA zusammengefasst worden ist. Die Elektrizitätsversorgungs- oder Netzbetriebstätigkeit darf jedoch nicht von untergeordneter Bedeutung sein. Die OFD Karlsruhe geht in ihrer Verfügung v. 27.3.2017 (DStZ 2017, 347) davon aus, dass hierfür der Umsatzanteil mindestens 10 % des Um-

satzes des gesamten Energieversorgungsunternehmens betragen muss, wobei eine überwiegende Versorgung von Letztverbrauchern bei Abgabe von mehr als 50 % des erzeugten Stroms an diese vorliegen soll.

- Aus Sicht des Bad-BgA ist die Gewichtigkeit bspw. dann gegeben, wenn die gelieferte Wärmemenge mindestens 25 % des Wärmebedarfs des angeschlossenen Bades abdeckt. Insoweit schränkt das BMF-Schreiben v. 11.5.2016 (BMF v. 11.5.2016 – IV C 2 - S 2706/08/10004:004, 2016/0440570, BStBl. I 2016, 479) die Ausführungen in Rz. 7 des BMF-Schreibens v. 12.11.2009 (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303) ein, weil im Fall der Zusammenfassung mehrerer Bäder nicht mehr auf die Gewichtigkeit des BHKW für den zusammengefassten Bäderbetrieb, sondern nur noch auf die Gewichtigkeit für das einzelne, tatsächlich angeschlossene Bad abgestellt wird (vgl. OFD Karlsruhe v. 27.3.2017, DStZ 2017, 347; *Belcke/Westermann*, BB 2016, 1687).
- Aus Sicht des Energieversorgungs-BgA ist die Gewichtigkeit ab einer elektrisch installierten Leistung des BHKW von mindestens 50 kW gegeben.
- Die Wirtschaftlichkeit des BHKW gegenüber einer konventionellen Heizung kann durch ein VDI-Gutachten dargelegt werden. An Stelle des Gutachtens darf die Verwaltung eine Einnahmen-Überschuss-Prognose verlangen. Zahlungen Dritter (EEG-Erlöse) oder andere Vorteile (Stromsteuerentlastungen) sind zu berücksichtigen. Die Höhe der Steuerersparnis ist kein für die Gewichtigkeit der Verflechtung maßgebliches Kriterium. Zum Inhalt des nach VDI-Richtlinie 2067 erstellten Gutachtens vgl. *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 127i (3/2018).
- Das BHKW muss dem Bad „dienen“. Im Fall der gleichzeitigen Versorgung Dritter mit Wärme darf das BHKW daher nicht bereits unter Berücksichtigung der Drittabnehmer wirtschaftlich sein, sondern erst unter Einbeziehung der Wärmeabnahme durch den Bäderbetrieb.
- Die Zusammenfassung mittels BHKW ist erst ab dem Zeitpunkt der Inbetriebnahme anzuerkennen.

Die Grundsätze des BMF-Schreibens v. 11.5.2016 (BMF v. 11.5.2016 – IV C 2 - S 2706/08/10004 :004, 2016/0440570, BStBl. I 2016, 479) sind auf alle offenen Fälle anzuwenden. Auf Antrag wird es nicht beanstandet, wenn für die vor 2017 durch Inbetriebnahme des BHKW begründeten Zusammenfassungen die bisher geltenden Grundsätze angewandt werden. Dies betrifft nicht nur die Fälle, in denen in der Vergangenheit verbindliche Auskünfte erteilt wurden, sondern auch alle anderen Fallgestaltungen, in denen die technisch-wirtschaftliche Verflechtung im Rahmen einer bestandskräftigen Veranlagung von der FinVerw. nicht beanstandet wurde (*Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 128 [3/2018]). Im Fall der Ersatzinvestition dürften uE die Grundsätze des BMF-Schreibens v. 11.5.2016 (BMF v. 11.5.2016 – IV C 2 - S 2706/08/10004 :004, 2016/0440570, BStBl. I 2016, 479) zwingend anzuwenden sein. Im Rahmen der Beratungen der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder wurde über die Einbeziehung der durch Ersatzinvestition angeschafften BHKW beraten, eine generelle Regelung jedoch letztendlich zugunsten der Umstände des Einzelfalls verworfen (vgl. *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 128 [3/2018]).

Sonderfälle im Strombereich: Das EnWG schreibt in den §§ 7 Abs. 2, 3 Nr. 38 die Trennung von Leitungsnetz und den übrigen Tätigkeitsbereichen des Energieversorgers vor (*legal unbundling*). Dies geschieht idR in Form des Pachtmodells, wonach der Netzbereich auf der Grundlage eines Pachtvertrags ausgegliedert wird, während das Eigentum am Elektrizitätsnetz beim Energieversorgungsunterneh-

men verbleibt. Netzbetreiberin ist eine KapGes., an der das Energieversorgungsunternehmen zu 100 % beteiligt ist und der das Recht zur ausschließlichen Nutzung des Netzes eingeräumt wird. Trotz dieser Trennung von Nutzung und Eigentum am Versorgungsnetz ist weiterhin eine Zusammenfassung des „entflochtenen“ Energieversorgungs-BgA mit einem Schwimmbad-BgA, zB mittels eines BHKW, möglich (so auch *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 123 [2/2019]).

3. Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art iSd. Abs. 3 (Abs. 6 Satz 1 Nr. 3)

86

Der Prüfung einer engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung von einigem Gewicht bzw. eines engen wirtschaftlichen Zusammenhangs bedarf es nicht, wenn Versorgungs-, Verkehrs-, Hafen- und Flughafensbetriebe einer Gemeinde, und zwar auch untereinander, zusammengefasst werden (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 4; BFH v. 10.7.1962 – I 164/59 S, BStBl. III 1962, 448; BFH v. 6.8.1962 – I 65/60 U, BStBl. III 1962, 450; BFH v. 12.7.1967 – I 267/63, BStBl. III 1967, 679; BFH v. 8.11.1989 – I R 187/85, BStBl. II 1990, 242). Dies wird damit begründet, dass diesen Versorgungsbetrieben im weiteren Sinne die einheitliche Aufgabe zukommt, Grundbedürfnisse der Bevölkerung mit lebenswichtigen Gütern zu sozial gerechten und tragbaren Bedingungen zu erfüllen (Daseinsvorsorge).

Fraglich ist, ob die Zusammenfassung von Versorgungs- und Verkehrsbetrieben nach der Neuregelung aus Nr. 1 unter dem Aspekt der Gleichartigkeit (so BFH v. 16.1.1967 – GrS 4/66, BStBl. III 1967, 240; BFH v. 8.11.1989 – I R 187/85, BStBl. II 1990, 242) oder – wie bisher – nach Nr. 3 (BgA gem. § 4 Abs. 3) herzuweisen ist. Besondere Bedeutung kommt dieser Fragestellung zu, wenn eine Zusammenfassung mit Versorgungs-/Verkehrsbetrieben beabsichtigt wird, die nicht dem Katalog des § 4 Abs. 3 unterfallen. Auch wenn die Tatbestände des § 4 Abs. 6 grds. alternativ nebeneinander stehen („oder“), ist § 4 Abs. 6 Nr. 3 über den Verweis auf § 4 Abs. 3 und die damit bereits verbundene Erfassung von Verkehrs- und Versorgungsbetrieben als die speziellere Alternative anzusehen; hierfür spricht auch die Erwägung, dass es anderenfalls im Hinblick auf die Zusammenfassung mit einem Bäderbetrieb nicht der Regelung in § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 bedurft hätte. Konsequenz ist, dass sich die Zusammenfassung von Versorgungs- und Verkehrsbetrieben nunmehr ausschließlich nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 beurteilt (so auch BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 4 Satz 2; *Bracksiek*, FR 2009, 15; *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 132 [12/2010]; *Musil* in *Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 292; *Hüttemann*, DB 2009, 2629; aA *Weitemeyer*, FR 2009, 1, die sich für eine Erfassung unter Nr. 1 ausspricht). Nach Auffassung der FinVerw. sind alle in § 4 Abs. 3 genannten Versorgungsbetriebe hingegen gleichartig (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 4 Satz 3). Die Zusammenfassung gleichartiger Betriebe nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 führt im Gegensatz zur Zusammenfassung nach Nr. 3 nicht dazu, dass eventuell vorliegende Verluste nach § 8 Abs. 8 Satz 5 vollumfänglich vor- und rücktragsfähig sind.

87 IV. Trennung zusammengefasster Betriebe gewerblicher Art

Zusammengefasste BgA können auch, sofern dafür sachliche Gründe bestehen, wieder getrennt werden (*Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 44, 48; *Erhard in Blümich*, § 4 Rz. 106 [1/2018]). Die gesetzliche Möglichkeit gem. Abs. 6 begründet daher ein Wahlrecht der jPöR, ob sie eine stl. Zusammenfassung durchführen bzw. bestehen lassen will; dieses Wahlrecht kann für jeden VZ neu ausgeübt werden (*Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 44; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 124; BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 1). Werden mehrere BgA in einer Einrichtung geführt oder in anderer Weise organisatorisch miteinander verbunden, kann dies als Ausübung des Wahlrechts angesehen werden (*Eversberg/Baldauf*, DStZ 2010, 358; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 125). Zu den Auswirkungen auf das Wahlrecht bei einer bereits vorgenommenen organisatorischen Zusammenführung vgl. *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 147.3 (8/2019).

88 V. Besonderheiten bei verpachteten Betrieben gewerblicher Art

Angesichts des Ziels des Gesetzgebers, die bisherigen Verwaltungsgrundsätze gesetzlich festzuschreiben, ist davon auszugehen, dass bei den Regelungen in § 4 Abs. 6, speziell auch hinsichtlich verpachteter BgA, keine Änderung eingetreten ist (*Baldauf*, DStZ 2010, 523). Ein BgA und ein Verpachtungs-BgA sowie mehrere Verpachtungs-BgA einer jPöR können daher nur zusammengefasst werden, wenn es sich um gleichartige Betriebe iSd. Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 handelt (vgl. *Kronawitter*, ZKF 2010, 97; *Baldauf*, DStZ 2010, 523; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 139 [2/2019]; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 131; R 4.2 Satz 3 KStR 2015). Die Zusammenfassung bei Verpachtungs-BgA ist auch dann möglich, wenn die Betriebe an verschiedene Personen verpachtet sind (R 4.2 Satz 3 KStR 2015; *Kronawitter*, ZKF 2010, 97; *Baldauf*, DStZ 2010, 523; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 120). Eine Zusammenführung aufgrund enger wechselseitiger technisch-wirtschaftlicher Verflechtung ist hingegen unzulässig (*Kronawitter*, ZKF 2010, 97; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 131; aA *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 164 [8/2019]; nach *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 120, soll eine Zusammenfassung auch nach Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 oder 3 möglich sein). 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 (*Baldauf*, DStZ 2010, 523).

Maßgeblichkeit der Tätigkeit des Pächters: Grundsätzlich ist bei dem Aspekt, ob ein Verpachtungs-BgA mit einem anderen Verpachtungs-BgA oder einem BgA iSd. § 4 Abs. 1 zusammengefasst werden kann, auf die Tätigkeit des Pächters und nicht auf die Verpachtungstätigkeit abzustellen (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 16). Zulässig ist auch die Zusammenfassung von verpachteten und unmittelbar von der Trägerkörperschaft selbst bewirtschafteten Betrieben, sofern die Tätigkeiten des Pächters und des BgA gleichartig sind (*Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 130; *Musil in Mössner/Seeger*, 4. Aufl. 2019, § 4 Rz. 281; *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 148 [2/2013]; *Märtens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 120). Die stl. Anerkennung der Zusam-

menfassung setzt nach Ansicht der FinVerw. nicht voraus, dass die jPöR die einzelnen Verpachtungen in ihrer Haushaltsführung, Verwaltung und Überwachung organisatorisch als einen Betrieb behandelt (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 1; entgegen BFH v. 24.6.1959 – I 213/58 U, BStBl. III 1959, 339). Da es auf eine organisatorische Zusammenfassung nicht mehr ankommt, ist im Hinblick auf die Ausübung des Wahlrechts zur Zusammenfassung verpachteter BgA ebenfalls auf die Erstellung einer eigenständigen stl. Gewinnermittlung für den zusammengefassten BgA abzustellen (so zutr. *Bott in Bott/Walter*, § 4 Rz. 148 [8/2019]; vgl. BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 3).

Zur Zusammenfassung gem. Abs. 6 Nr. 1 von vermögensverwaltenden Maßnahmen im Rahmen einer Verpachtung mit sonstigen wirtschaftlichen Tätigkeiten vgl. BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 17, 18.

VI. Keine Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art mit Hoheitsbetrieben (Abs. 6 Satz 2) 89

Die Zusammenfassung von BgA mit Hoheitsbetrieben, die getrennt vorliegen oder getrennt werden können, ist stl. nicht zulässig (BFH v. 10.7.1962 – I 164/59 S, BStBl. III 1962, 448; BFH v. 26.5.1977 – V R 15/74, BStBl. II 1977, 813; BFH v. 25.1.2005 – I R 245/04, BFH/NV 2005, 1135; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 147 [2/2019]: klarstellende Wirkung). Besonderheiten sind in diesem Zusammenhang aber bei der Einbeziehung kommunaler Schwimmbäder zu berücksichtigen (vgl. *Bittscheidt/Westermann/Zemke*, KStZ 2014, 26). Ebenso wenig zulässig ist die Zusammenfassung von Bereichen der Vermögensverwaltung mit einem BgA (BMF v. 5.12.1988 – IV B 7 - S 2706 - 67/88, DB 1988, 2602; *Kronawitter*, ZKF 2010, 97; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 134).

Einstweilen frei.

90–99

H. Anhang: Einkommensermittlung bei Betrieben gewerblicher Art

Schrifttum: *Schulte de Groot*, Die Buchführungspflicht der Gemeinden für ihre Betriebe gewerblicher Art, ZKF 1995, 271; *Korn/Strahl*, Einkommensermittlung der Betriebe gewerblicher Art infolge der Verwertung von Forschungsergebnissen durch öffentliche Hochschulen, BB 1997, 1557; *Baldauf*, Umfang der Buchführungspflicht für kommunale Betriebe gewerblicher Art, Finanzwirtschaft 2001, 115; *Leippe*, Öffentlich gewidmete Grundstücke als notwendiges Betriebsvermögen eines Betriebs gewerblicher Art, ZKF 2001, 122; *Hölzer*, Nutzung bisher nicht geltend gemachter Verluste durch bilanzierende Betriebe gewerblicher Art in der Rechtsform der Regiebetriebe, ZKF 2003, 297; *Leippe*, Die Bildung von Rücklagen bei Betrieben gewerblicher Art, ZKF 2003, 50; *Stapelfeld/Heyer*, Die Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten der Betriebe gewerblicher Art, DB 2003, 1818; *Doppstadt*, Die Abgrenzung von Eigen- und Fremdkapital bei Betrieben gewerblicher Art (BgA) von Körperschaften des öffentlichen Rechts, BB 2004, 299; *Gastl*, Abgrenzung des Betriebsvermögens bei Betrieben gewerblicher Art, DStZ 2004, 323; *Teichgräber*, Das steuerliche Einlagekonto der Betriebe gewerblicher Art beim körperschaftsteuerlichen Systemwechsel, KStZ 2005, 164; *Baldauf*, Verlustabzug bei Betrieben gewerblicher Art, ZKF 2006, 202; *Binnewies*, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei Betrieben der öffentlichen Hand, DB 2006, 465; *Heidenreich*, Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos bei Betrieben gewerblicher Art ohne eigene

Rechtspersönlichkeit – Übersicht über die aktuelle Rechtsprechung der Finanzgerichte, KStZ 2007, 88; *Leippe*, Gewinnminderung bei einem kommunalen Betrieb gewerblicher Art durch Anerkennung des Abzugs von Sondernutzungsentgelten als Betriebsausgaben – Änderung der BFH-Rechtsprechung, DStZ 2009, 729; *Strahl*, Gewinnermittlung bei Betrieben gewerblicher Art, NWB 2009, 2732; *Fiand*, Die neuen Regelungen zur Einkommensermittlung von Betrieben gewerblicher Art und Eigengesellschaften nach dem JStG 2009, KStZ 2010, 26 und 49; *Kronawitter*, Einnahmen-Überschuss-Rechnung oder freiwillige Bilanzierung bei Regiebetrieben als BgA?, ZKF 2010, 217 und 241; *Kronawitter*, Betriebsvermögen eines Betriebs gewerblicher Art – Abgrenzung vom Hoheitsvermögen einer Gemeinde, KStZ 2011, 81; *Schiffers*, Aktuelle Bilanzierungsfragen bei Betrieben der öffentlichen Hand, DStZ 2012, 310; *Meyer*, E-Bilanz bei kommunalen BgA – Strategien zur Vermeidung, ZKF 2015, 124.

I. Grundlagen der Einkommensermittlung bei Betrieben gewerblicher Art

100 1. Gesonderte Einkommensermittlung

Grundsätzlich ist für jeden einzelnen BgA als StObjekt das stl. Einkommen (positiv und negativ) getrennt zu ermitteln und die KSt gesondert gegen die Trägerkörperschaft festzusetzen (H 8.2 „Steuerrechtssubjekt i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG“ KStH 2015). Dies führt bei BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit zu einer fiktiven Verselbständigung des Besteuerungsgegenstands (vgl. Anm. 8). 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; BFH v. 1.9.1982 – I R 44/78, BStBl. II 1982, 783; BFH v. 14.3.1984 – I R 223/80, BStBl. II 1984, 496; BFH v. 3.2.1993 – I R 61/91, BStBl. II 1993, 459; BFH v. 10.7.1996 – I R 108-109/95, BStBl. II 1997, 230; BFH v. 17.5.2000 – I R 50/98, BStBl. II 2001, 558; BFH v. 24.4.2002 – I R 20/01, BStBl. II 2003, 412; BFH v. 9.7.2003 – I R 48/02, BStBl. II 2004, 425; BFH v. 30.1.2018 – VIII R 42/15, BStBl. II 2019, 96: BgA als „virtuelle Kapitalgesellschaft“; H 8.2 „Vereinbarungen“ KStH 2015). 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 jPÖR vorliegen.

Die gesonderte Einkommensermittlung führt im Erg. dazu, dass Verluste und Gewinne verschiedener BgA nicht miteinander verrechnet werden dürfen. Eine Ausnahme besteht nur im Falle einer stl. wirksamen Zusammenfassung (vgl. Anm. 82 ff.); hinsichtlich der Anwendung des kstl. Freibetrags gem. § 24 vgl. Anm. 9.

Sofern der BgA ein eigenständiges Rechtssubjekt ist, ist dieser selbst Steuerrechtssubjekt (vgl. Anm. 8). Im Rahmen der Einkommensermittlung bedarf es in diesem Fall keiner fiktiven Verselbständigung des Besteuerungsgegenstands.

101 2. Einkünfte aus Gewerbebetrieb

Die Einkünfte eines BgA stellen für Zwecke der KSt stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb iSd. § 15 EStG dar; dies gilt auch im Falle der Verpachtung eines BgA

(BFH v. 1.8.1979 – I R 106/76, BStBl. II 1979, 716; BFH v. 30.11.1989 – I R 19/87, BStBl. II 1990, 246; H 8.2 „Einkunftsart“ KStH 2015). Zwar kommen in Abhängigkeit von der Tätigkeit eines BgA als betriebliche Einkünfte auch die übrigen Gewinnerinkunftsarten (Einkünfte aus LuF und Einkünfte aus selbständiger Arbeit) in Betracht, Einkünfte aus LuF scheiden aber bereits aufgrund der ausdrücklichen gesetzlichen Vorschrift des § 4 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 scheiden 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; BFH v. 30.11.1989 – I R 79-80/86, BStBl. II 1990, 452; FG Ba.-Württ. v. 14.5.1981 – VI 124/80, EFG 1981, 515, rkr.; Nds. FG v. 4.11.1981 – VI 238/81, 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. 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 jPöR mit ihrem BgA aufgrund außersteuerlicher 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 Einnahmenüberschussrechnung (§ 8 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 3 EStG).

Sofern bei BgA die Ermittlung des Gewinns im Rahmen eines BV-Vergleichs (§ 8 Abs. 1 iVm. §§ 5, 4 Abs. 1 EStG) erfolgt, ist nach § 5b EStG iVm. § 8 Abs. 1 der Jahresabschluss sowie die GuV nach amtlich vorgeschriebenen Datensatz elektronisch an die FinVerw. zu übermitteln. Für BgA gelten Übergangsregelungen. So ist eine erstmalige Übermittlung der E-Bilanz auf WJ, die nach dem 31.12.2014 beginnen, verpflichtend (BMF v. 3.1.2013 – IV C 2 - S 2706/09/10005, BStBl. I 2013, 59; zu weiteren Besonderheiten BMF v. 19.12.2013 – IV C 6 - S 2133-b/11/10009 :004, DStR 2014, 100).

b) Buchführungspflicht nach § 140 AO

103

Grundsatz: Eine (abgeleitete) Buchführungspflicht nach § 140 AO wird begründet, wenn nach anderen Normen als den Steuergesetzen, zB aufgrund der unmittelbaren Anwendung der handelsrechtl. Rechnungslegungsvorschriften (§§ 238 ff. HGB) oder landesspezifischen Eigenbetriebsvorschriften, Bücher und Aufzeichnungen zu führen sind, die für die Besteuerung von Bedeutung sind (R 8.2 Abs. 5

KStR 2015). Eine solche kann in Abhängigkeit von der Rechtspersönlichkeit und/oder der Tätigkeit des BgA aufgrund einer Vielzahl weiterer Gesetze und VO begründet werden (*Drüen in Tipke/Kruse*, § 140 AO Rz. 1 [10/2012]). Eine kameralistische Buchführung genügt den stl. Anforderungen grds. nicht, da diese nicht die Voraussetzungen des BV-Vergleichs erfüllt (BMF v. 3.1.2013 – IV C 2 - S 2706/09/10005, BStBl. I 2013, 59; *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). Sofern der BgA rechtl. selbständig ist, erstrecken sich die einschlägigen außersteuerlichen Vorschriften der jPöR aufgrund der Deckungsgleichheit mithin automatisch auf den BgA. Beim Vorliegen eines rechtl. unselbständigen BgA besteht häufig die Besonderheit, dass der Anwendungsbereich der außersteuerlichen Vorschriften sich regelmäßig nicht nur auf den BgA, sondern auf das gesamte Hoheitsvermögen der jPöR erstreckt. In diesem Fall stellen die umfassenden Aufzeichnungspflichten keine Pflichten zum Führen von Büchern oder zum Erstellen von Abschlüssen für den einzelnen BgA dar, die eine Einnahmenüberschussrechnung nach 8 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 3 EStG ausschließen (BMF v. 3.1.2013 – IV C 2 - S 2706/09/10005, BStBl. I 2013, 59).

Besonderheiten bei rechtlich unselbständigen Betrieben gewerblicher Art:

- ▶ *Eigenbetrieb bzw. eigenbetriebsähnliche Einrichtung*: Wenn die jPöR im Rahmen der rechtl. unselbständigen Organisationsform eines Eigenbetriebs (wirtschaftliches Unternehmen ohne Rechtspersönlichkeit) bzw. einer eigenbetriebsähnlichen Einrichtung (organisatorisch verselbständigte Einrichtungen ohne Rechtspersönlichkeit) tätig wird, kann ein BgA begründet werden, der in vollem oder teilweise Umfang mit der quasi-verselbständigten Organisationsform übereinstimmt. Aufgrund landesgesetzlicher Vorschriften handelt es sich hierbei um Sondervermögen der jPöR, welches im Haushaltplan und Jahresabschluss der jPöR gesondert ausgewiesen wird, weswegen idR eine Verpflichtung zur Einrichtung eines nach den Regeln der doppelten Buchführung bestimmten Rechnungswesens bzw. zur Aufstellung eines Jahresabschlusses besteht, 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, SGV. NRW, 644, 671, zuletzt geändert durch Gesetz v. 8.7.2016, GV. NRW, 559). Diese Buchführungspflicht erstreckt sich gem. § 140 AO auch auf den BgA, sofern Eigenbetrieb bzw. eigenbetriebsähnliche Einrichtung und BgA deckungsgleich sind (BMF v. 3.1.2013 – IV C 2 - S 2706/09/10005, BStBl. I 2013, 59). § 141 AO bleibt außer Betracht. Für einen Teil-BgA besteht grds. die Möglichkeit, den Gewinn durch Einnahmenüberschussrechnung (§ 8 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 3 EStG) zu ermitteln. Dies gilt insbes. in den Fällen, in denen ein Eigenbetrieb neben dem BgA auch einen hoheitlichen Bereich umfasst oder aus mehreren nicht nach § 4 Abs. 6 zusammenfassbaren BgA besteht. Allein der Umstand, dass nicht das gesamte notwendige BV des BgA in einer für den BgA aufgestellten Bilanz enthalten ist, begründet dagegen keine Möglichkeit der Gewinnermittlung nach 8 Abs. 1 iVm. § 4 Abs. 3 EStG (BMF v. 3.1.2013 – IV C 2 - S 2706/09/10005, BStBl. I 2013, 59).
- ▶ *Regiebetrieb bzw. kaufmännischer Betrieb iSd. §§ 1 ff. HGB*: Ein Regiebetrieb als rechtl. unselbständige Organisationsform einer wirtschaftlichen Betätigung der jPöR (im Gegensatz zu einem Eigenbetrieb originärer Bestandteil in der Haus-

haltsrechnung der jPöR) kann als BgA die Voraussetzungen eines kaufmännischen Betriebs erfüllen, sodass sich eine unmittelbare Anwendung der handelsrechtl. Rechnungslegungsvorschriften der §§ 238 ff. HGB ergeben kann (R 8.2 Abs. 5 KStR 2015; *Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 50). Für BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit gilt der Vorbehalt des § 263 HGB, wonach landesrechtl. Vorschriften Erleichterungen von der Buchführungspflicht vorsehen können (*Krämer in DPM*, § 4 Rz. 177 [3/2018]). Da diese BgA nach den jeweiligen landesrechtl. Vorschriften grds. Bestandteil der landesspezifischen Haushaltsrechnung der jeweiligen jPöR sind, kommt eine direkte Anwendung der §§ 238 ff. HGB für diese BgA nicht zum Tragen.

- ▶ *Hochschule, Anstalten des öffentlichen Rechts, Zweckverbände*: In Abhängigkeit von der Deckungsgleichheit des BgA mit der jeweiligen jPöR gilt uE der gleiche Grundsatz (ebenso im Hinblick auf die Anstalt des öffentlichen Rechts: *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 177 [3/2018]).

c) Buchführungspflicht nach § 141 AO

104

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 sowie nach Anordnung durch die FinVerw. 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. Insbesondere bei strukturell dauerdefizitären BgA soll sich eine Buchführungspflicht aus § 141 AO grds. nicht ergeben (OFD Rostock v. 26.2.2003, DStZ 2003, 395; *Schulte de Groot*, ZKF 1995, 271; *Stapelfeld/Heyer*, DB 2003, 1818; BMF v. 3.1.2013 – IV C 2 - S 2706/09/10005, BStBl. I 2013, 59). Die einschlägigen Buchführungsgrenzen beziehen sich dabei ausschließlich auf den abgegrenzten Bereich des jeweiligen BgA.

Erleichterung durch die Finanzverwaltung: Die FinVerw. hatte 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; aufgehoben durch OFD Magdeburg v. 19.2.2013, KSt-Kartei ST § 4 KStG Karte 1.9).

4. Umfang des Betriebsvermögens

105

Grundsatz: Dem BgA ist entsprechend seiner rechtl. bzw. fiktiven Verselbständigung (vgl. Anm. 8) ein eigenes BV zuzuordnen. Es gelten die allgemeinen stl. Grundsätze (R 4.2 Abs. 1 Satz 1 EStR 2012). Hierbei ist zwischen dem notwendigen BV, gewillkürten BV und dem hoheitlichen (außerbetrieblichen) Vermögen zu unterscheiden. Dabei sind WG (mit Ausnahme von Grundstücken und Grundstücksteilen) vollständig jeweils einem dieser Bereiche zuzuordnen.

Notwendiges Betriebsvermögen 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 8.2 „Betriebsvermögen“ KStH 2015; BFH v. 14.3.1984 – I R 223/80, BStBl. II 1984, 496). Der Annahme not-

wendigen BV steht nicht entgegen, dass sich das WG räumlich im hoheitlichen Bereich der Trägerkörperschaft befindet (H 8.2 „Betriebsvermögen“ KStH 2015).

Dem Hoheitsvermögen sind zwingend die WG zuzuordnen, die für den nicht stbaren hoheitlichen Bereich angeschafft oder hergestellt und dort genutzt werden, also WG, deren betriebliche Nutzung von untergeordneter Bedeutung ist (unter 10 %).

Für die Zuordnung von WG ist somit das Veranlassungsprinzip heranzuziehen, also eine rein funktionale Abgrenzung (*Gastl*, DStZ 2004, 323 [324]; *Heger*, FR 2009, 301; *Schiffers*, DStZ 2009, 819). Die Annahme von BV des BgA ist daher ausgeschlossen, wenn das WG zum Hoheitsbereich der Trägerkörperschaft gehört; dies gilt auch dann, wenn das WG eine wesentliche Betriebsgrundlage des BgA darstellt (H 8.2 „Betriebsvermögen“ KStH 2015; 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, soweit eine räumliche Trennung der Nutzungsbereiche möglich ist (*Schiffers*, DStZ 2009, 819). Ist die räumliche Trennung nicht möglich und sind die Grundstücke wegen Widmung zum öffentlichen Gebrauch (zB Straßen und Plätze) eindeutig dem Hoheitsbereich zuzurechnen, so können diese nicht BV eines BgA sein. Gleichwohl sind Aufwendungen hierfür nicht als BA abzugsfähig (BFH v. 7.11.2007 – I R 52/06, BStBl. II 2009, 248). Kann für die Nutzung dieser Grundstücke durch den BgA eine Sondernutzungsgebühr nach Bundes- oder Landesrecht erhoben werden, kann diese als BA des BgA berücksichtigt werden (BFH v. 6.11.2007 – I R 72/06, BStBl. II 2009, 246, *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 52).

Gemischt genutzte bewegliche Wirtschaftsgüter, die sowohl betrieblich als auch hoheitlich genutzt werden, sind entweder notwendiges BV oder hoheitliches Vermögen, sodass eine fiktive Aufteilung nicht in Betracht kommt (Grundsatz der Unteilbarkeit des WG). 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; *Krämer in DPM*, § 4 Rz. 186 [3/2018]; *Schiffers*, DStZ 2009, 819; *Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 53).

Gewillkürtes Betriebsvermögen ist grds. 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 – IV B 7 - S 2706 - 45/79, DB 1979, 2458, für Eigenbetriebe; BMF v. 5.12.1988 – IV B 7 - S 2706 - 67/88, DB 1988, 2602; Schl.-Holst. FG v. 5.7.2000 – II 1058/97, EFG 2000, 1144, rkr.; Nds. FG v. 20.11.2001 – 6 K 81/98, EFG 2002, 727, rkr.; BFH v. 25.7.2002 – I B 52/02, BFH/NV 2002, 1341; FG Nürnberg v. 4.2.2006 – I 365/2004,

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 Einnahmenüberschussrechnung zulässig (BMF v. 17.11.2004 – IV B 2 - S 2134 - 2/04, 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]; *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 55).
- ▶ *Öffentliche Mittel zur Finanzierung gemischt genutzter Wirtschaftsgüter*: 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 Grundstückteils 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; vgl. *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 190 [3/2018]).
- ▶ *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).
- ▶ *Übertragung von Wirtschaftsgütern*: Eine Überführung von WG des BV in den Hoheitsbereich oder in den Bereich der Vermögensverwaltung führt zu einer Aufdeckung der stillen Reserven (vgl. *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 57; *Schiffers*, DStZ 2012, 315).
- ▶ *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 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 – I 151/65, 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 – 9 K 5796/93 K, EFG 1997, 1134, rkr.; FG München v. 27.1.1981 – VII 171/76, EFG 1981, 465, rkr.; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 51, 56), vGA hingegen bei zinsloser Überlassung von Guthaben an die jPöR (Hess. FG v. 6.11.2000 – 4 K 1984/00, EFG 2001, 591, rkr.).

- ▶ *Nachträgliche Einbuchung von Betriebsvermögen*: Zumindest die nachträgliche Einbuchung von Grundstücken kann über ein verzinsliches Verrechnungskonto zwischen der jPöR und ihrem BgA erfolgen (OFD Koblenz v. 19.1.2004, DSStZ 2004, 350).
- ▶ *Rückstellungen zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen*: Der BgA hat für seine Verpflichtung zur Aufbewahrung von Geschäftsunterlagen eine Rückstellung zu passivieren (BFH v. 19.8.2002 – VIII R 30/01, BStBl. II 2003, 131; BFH v. 16.12.2008 – I R 54/08, BFH/NV 2009, 746; BFH v. 18.1.2011 – X R 14/09, BStBl. II 2011, 496; zur Berücksichtigung von Finanzierungskosten BFH v. 11.10.2012 – I R 66/11, BStBl. II 2013, 676).

106 5. Betriebseinnahmen/Betriebsausgaben

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 der Trägerkörperschaft, die teils betrieblich sind und teils den Hoheitsbereich der Trägerkörperschaft betreffen (sog. gemischte Aufwendungen), sind im angemessenen Umfang als BA zu berücksichtigen und somit aufzuteilen (R 8.2 Abs. 3 Satz 1 KStR 2015; *Korn/Strahl*, BB 1997, 1557; vgl. Anm. 122). 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 – IV B 7 - S 2706 - 45/79, DB 1979, 2458; vgl. *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 193 [3/2018]; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 131; aA *Paetsch* in *Rödter/Herlinghaus/Neumann*, 2015, § 4 Rz. 57: nicht bilanzierungsfähige Nutzungseinlage).

Gemischte Aufwendungen des BgA sind ebenfalls aufzuteilen, wobei der nicht dem BgA zuzuordnende Anteil im Fall der vollständigen Erfassung als BA eine vGA darstellt (vgl. *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 189, 193 [12/2010]). Gleiches gilt für Aufwendungen für ein gemischt-genutztes WG, das zum BV des BgA gehört (vgl. *Krämer* in *DPM*, § 4 Rz. 189, 194 [3/2018]; *Märtens* in *Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 130).

Für den Bereich des Schulschwimmens vertritt die FinVerw. als Erg. einer Erörterung zwischen den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder die Auffassung, dass die anteilig auf die Schulschwimmnutzung entfallenden Aufwendungen dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen und zu diesem Zwecke sachgerecht aus der Gewinnermittlung auszuscheiden sind (vgl. OFD NRW Arbeitshilfe Besteuerung der jPöR, 90 [3/2019]; OFD Nds. v. 12.1.2012, KSt-Kartei Nds. § 4 Karte E5). Die Rechtsfolgen einer vGA sollen hingegen nicht zu ziehen sein.

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

Steuerliche Anerkennung von Vereinbarungen zwischen BgA und jPöR: 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; BFH v. 17.5.2000 – I R 50/98, BStBl. II 2001, 558; BFH v. 9.7.2003 – I R 48/02, BStBl. II 2004, 425; BFH v. 30.1.2018 – VIII R 42/15, BStBl. II 2019, 96; R 8.2 Abs. 1 Satz 2 KStR 2015; H 8.2 „Vereinbarungen“ KStH 2015). Dies gilt auch für Spenden des BgA an die Trägerkörperschaft sowie für sonstige Geschäftsvorfälle und Zuwendungen zwischen der Trägerkörperschaft und dem unselbständigen BgA (BFH v. 5.6.1962 – I 31/61 S, BStBl. III 1962, 355; BFH v. 12.10.1978 – I R 149/75, BStBl. II 1979, 192; H 8.2 „Zuwendungen“ KStH 2015; R 9 Abs. 7 KStR 2015). Die Anerkennung solcher internen Vereinbarungen wird allerdings durchbrochen, wenn solche zu stl. Folgen führen, die dem Besteuerungszweck des § 4 zuwiderlaufen (vgl. Anm. 5).

Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung: Für die (quasi-)vertraglichen Vereinbarungen gelten die allgemeinen Grundsätze zur stl. Anerkennung von Verträgen zwischen einer KapGes. und deren beherrschenden Anteilseignern (H 8.2 „Vereinbarungen“ KStH 2015; BFH v. 9.7.2003 – I R 48/02, BStBl. II 2004, 425; BFH v. 30.1.2018 – VIII R 42/15, BStBl. II 2019, 96). Diese sind demnach im Vorhinein klar und eindeutig zu treffen und müssen tatsächlich durchgeführt werden und ernsthaft gewollt sein, rückwirkende Vereinbarungen sind stl. unbeachtlich (R 8.2 Abs. 1 Satz 3 KStR 2015; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 52). 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; BFH v. 30.1.2018 – VIII R 42/15, BStBl. II 2019, 96; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 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; BFH v. 12.7.1967 – I 267/63, BStBl. III 1967, 679; BFH 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 – VI 303/88, EFG 1995, 284, rkr.). Eine tatsächliche langjährige Übung nach bestimmten Bedingungen lässt auf das Vorliegen einer entsprechenden Vereinbarung schließen, sodass insbes. bei schon sehr lang bestehenden Nutzungsverhältnissen kein ausdrücklicher schriftlicher Vertrag zu fordern ist (*Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 53); das FG Ba.-Württ. (FG Ba.-Württ. v. 1.2.1996 – 6 K 51/94, 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; BFH v. 29.7.1992 – I R 18/91, BStBl. II 1993, 139).

Einstweilen frei.

108–114

II. Besonderheiten der Einkommensermittlung

115 1. Eigenkapitalausstattung

Der BgA muss im Hinblick auf den Abzug von Darlehenszinsen an die Trägerkörperschaft als BA mit einem angemessenen Eigenkapital (EK) ausgestattet sein, dh., der Schuldenausweis steht nicht im Belieben der Trägerkörperschaft (RFH v. 27.4.1937, RStBl. 1937, 979; RFH v. 26.10.1937, RStBl. 1938, 365; BFH v. 9.7.2003 – I R 48/02, BStBl. II 2004, 425; R 8.2. Abs. 2 Satz 1 KStR 2015). Für die Ermittlung eines angemessenen EK des BgA ist als Anhaltspunkt 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 – 6 K 3492/99, EFG 2002, 1191, rkr.; R 8.2. Abs. 2 Satz 2 KStR 2015). 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; R 8.2. Abs. 2 Satz 9 KStR 2015). Die FinVerw. geht pauschalierend von einer grds. angemessenen Eigenkapitalausstattung aus, wenn das EK mindestens 30 % des Aktivvermögens erreicht (R 8.2. Abs. 2 Satz 3 KStR 2015).

Für die Berechnung der EK-Quote ist von den Buchwerten in der StBil. am Anfang des Wj. auszugehen (R 8.2. Abs. 2 Satz 4 KStR 2015). Das Aktivvermögen ist um Baukostenzuschüsse und passive Wertberichtigungsposten zu kürzen, von der jPÖR gewährte unverzinsliche Darlehen sind als EK zu behandeln (R 8.2. Abs. 2 Sätze 5 und 6 KStR 2015; BFH v. 1.9.1982 – I R 52/78, BStBl. II 1983, 147). Pensionsrückstellungen rechnen als echte Verpflichtungen nicht zum EK (R 8.2. Abs. 2 Satz 7 KStR 2015; vgl. auch BFH v. 5.4.2006 – I R 46/04, BStBl. II 2006, 688). Die Angemessenheit des EK ist für jeden VZ neu zu prüfen (8.2. Abs. 2 Satz 9 KStR 2015). Offene Rücklagen sind dem EK zuzurechnen (FG Ba.-Württ. v. 15.12.1977 – III 249/76, 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).

116 2. Verdeckte Gewinnausschüttungen

Grundsatz: Unter einer vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 ist bei einer KapGes. eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags iSd. § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt und nicht auf einem den gesellschaftsrechtl. Vorschriften entsprechenden Gewinnverteilungsbeschluss beruht (R 8.5 Abs. 1 Satz 1 KStR 2015; BFH v. 17.7.2008 – I R 83/07, BFH/NV 2009, 417; BFH v. 8.10.2008 – I R 61/07, BFH/NV 2009, 504). Bei nicht buchführungspflichtigen Körperschaften ist auf die Einkünfte abzustellen (R 8.5 Abs. 1 Satz 2 KStR 2015). 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. 3.5.2006 – I R 124/04, BFHE 214, 80; BFH v. 23.1.2008 – I R 8/06, BFH/NV 2008, 1057). 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; BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391; BFH v. 10.7.1996 – I R 108-

109/95, BStBl. II 1997, 230 mwN; BFH v. 28.1.2004 – I R 87/02, BFHE 205, 181; BFH 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 GE ebenfalls wie eine vGA zu behandeln (BFH v. 17.5.2000 – I R 50/98, BStBl. II 2001, 558). Die vGA beinhaltet auch einen angemessenen Gewinnaufschlag (BFH v. 27.11.2013 – I R 17/12, BFH/NV 2014, 984).

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 (*Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 55).

Einzelfälle: Verdeckte Gewinnausschüttungen sind in folgenden Fällen anzunehmen:

- ▶ *Hebedaten für Zwecke der Abwassergebührenerhebung:* Wenn ein BgA (Wasser-) Messeinrichtungen abliest und die Ableseergebnisse (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; BFH 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 – 6 K 2099/04 K,G,F, EFG 2005, 972, rkr.). Keine vGA liegt hingegen vor, 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 – 6 K 2099/04 K, G, F, EFG 2005, 972, rkr.). Zur genauen Berechnung des Fremdvergleichspreises vgl. FG Düss. v. 24.9.2002 – 6 K 220/99, K, G, U, F, EFG 2003, 482, rkr.
- ▶ *Entgelte für die Sondernutzung öffentlicher Straßenflächen:* Entgelte für die Sondernutzung öffentlicher Straßenflächen sind dann BA, wenn die Erlaubnis zur Nutzung dieser Flächen aufgrund bundes- oder landesgesetzlicher Ermächtigung in den Hoheitsbereich der jeweiligen Gebietskörperschaft fällt (Sondernutzungsentgelt als öffentlich-rechtl. Gebühr aufgrund Satzungsrecht, so FG Düss. v. 10.8.2006 – 15 K 3204/04 K, G, F, 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 Falle 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:* Soweit der BgA nicht mit einem angemessenem EK ausgestattet ist, ist ein von der jPöR einem BgA gewährtes Darlehen als EK zu behandeln mit der Folge, dass die insoweit angefallenen Zinsen als vGA anzusehen sind (R 8.2 Abs. 2 Satz 8 KStR 2015; BFH v. 1.9.1982 – I R 52/78, BStBl. II 1983, 147; FG München v. 14.5.2002 – 6 K 3492/99, EFG 2002, 1191, rkr.).

Zur angemessenen EK-Ausstattung vgl. Anm. 115.

- ▶ *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). Verdeckte Gewinnausschüttungen liegen auch vor, wenn die jPöR ihren Verpachtungs-BgA iSd. § 4 Abs. 4 (vgl. Anm. 57, 58) 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).
- ▶ *Vermietung eines dem Betrieb gewerblicher Art zugeordneten Wirtschaftsguts:* Bei Vermietung eines dem BgA zugeordneten WG an die Trägerkörperschaft hängt die Beurteilung als vGA von der Angemessenheit des Entgelts ab (FG Nürnberg v. 4.4.2006 – I 365/2004, EFG 2007, 432, rkr.).
- ▶ *Überführung von Wirtschaftsgütern:* 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 jPöR 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 – IX 7948/85 K, EFG 1987, 89, rkr.; *Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 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 – 4 K 1984/00, EFG 2001, 591, rkr.).
- ▶ *Leistungen eines Betriebs gewerblicher Art 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

Anwendung der Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung: 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; BFH v. 27.11.1974 – I R 250/72, BStBl. II 1975, 306; H 8.6 „Hingabe von Wirtschaftsgütern“ KStH 2015).

Die FinVerw. hat sich dieser Beurteilung (vGA des abgebenden sowie verdeckte Einlage beim aufnehmenden Betrieb) angeschlossen (H 8.2 „Überführung von Wirtschaftsgütern“ KStH 2015) 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. 28.1.2019 – IV C 2 - S 2706 - a/15/10001, BStBl. I 2019, 97, Rz. 41, 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 jPöR 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; s. auch *Gastl*, DStZ 2003, 99 [103]).

Vermeidung der verdeckten Gewinnausschüttung: Die Annahme einer vGA kann vermieden werden, wenn bezüglich 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 ohne angemessenes Entgelt 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 beim 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).

4. Einlagen

118

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 8.2 Abs. 2 Satz 8 KStR 2015). Gegenstand von Einlagen können demnach alle WG (Aktivposten bzw. Wegfall eines Passivpostens) sein (R 4.3 EStR 2012), 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, auch verdeckte, sind gem. § 8 Abs. 1 iVm. § 6 Abs. 1 Nr. 5 und Abs. 6 EStG grds. mit dem Teilwert anzusetzen (BFH v. 1.7.1987 – I R 197/83, BStBl. II 1987, 865; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 51; R 8.9 Abs. 4 Satz 1 KStR 2015). Die FinVerw. wendet § 6 Abs. 1 Nr. 5b EStG allerdings grds. nicht an (OFD Frankfurt v. 19.4.1993, FR 1993, 448; R 8.9 Abs. 4 Satz 2 KStR 2015). 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 jPöR erfüllt diese Voraussetzungen idR nicht, da sie keine gewerblichen Einkünfte aus der Veräußerung dieser im Hoheitsvermögen gehaltenen Anteile erzielen kann. Die jPöR ist daher insoweit weder stpfl. noch iSd. § 17 EStG beteiligt. Die Übertragung von Aktien aus dem Hoheitsvermögen einer jPöR 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). Zur Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 5c EStG vgl. R 8.9 Abs. 4 Satz 3 KStR 2015.

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 mit hin 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 Zinsdienstes) 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; BFH v. 22.1.1992 – X R 23/89, BStBl. II 1992, 488; BFH v. 23.3.1995 – IV R 58/94, BStBl. II 1995, 702; BFH v. 19.7.1995 – I R 56/94, BStBl. II 1996, 28, mit Hinweisen auf abweichende Rechtsauffassungen in Literatur und Rspr.; BFH v. 26.11.1996 – VIII R 58/93, BStBl. II 1997, 390; BFH v. 6.12.1996 – I B 40/96, BFH/NV 1997, 474; BFH v. 27.4.2000 – I R 12/98, BFH/NV 2000, 1365; BFH 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 Zuschuss zu mindern (R 6.5 Abs. 2 EStR 2012; zur Rechtsgrundlage des Wahlrechts: BFH v. 22.1.1992 – X R 23/89, BStBl. II 1992, 488; BFH 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 2012 (H 6.5 „Baukostenzuschüsse bei Energieversorgungsunternehmen“ EStR 2012).

Auffassung der Finanzverwaltung für öffentliche Investitionszuschüsse: Die FinVerw. wendet den obigen Grundsatz (noch) nicht durchgängig an (BayLfSt. v. 21.8.2006, DB 2006, 1982; OFD Cottbus v. 13.1.2004, DStZ 2004, 206). Insbesondere besteht nach Auffassung der FinVerw. auch die Möglichkeit einer steuerneutralen Einlage (krit. *Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 51; abl. *Müller-Gattermann*, FR 2009, 314). Die FinVerw. unterscheidet wie folgt:

- ▶ *Betrieb gewerblicher Art als Antragsteller und Zuschussempfänger:* 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 2012 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; BFH v. 28.4.1989 – III R 4/87, BStBl. II 1989, 618; BFH v. 22.1.1992 – X R 23/89, BStBl. II 1992, 488; BFH v. 23.3.1995 – IV R 58/94, BStBl. II 1995, 702; BFH v. 19.7.1995 – I R 56/94, BStBl. II 1996, 28; BFH v. 5.6.2003 – IV R 56/01, BStBl. II 2003, 801).
- ▶ *Eigene Zuschüsse der Trägerkörperschaft:* Wenn die Trägerkörperschaft eigene Zuschüsse an ihren BgA leistet, stellen diese eine einkommensneutrale Kapitaleinlage dar. Die Regelung in R 6.5 Abs. 2 EStR 2012 ist bei einer solchen Behandlung der Zuschüsse nicht anzuwenden. Die AFA für angeschaffte WG ist mithin von den ungeminderten AHK vorzunehmen.
- ▶ *Weiterleitung fremder Zuschüsse durch die Trägerkörperschaft:* 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 2012 ist bei einer solchen Behandlung der Zuschüsse gleichfalls 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. § 6b EStG ist daher bei BgA anwendbar (auch bei Veräußerung an die Trägerkörperschaft oder andere BgA) (*Alvermann in Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 51; *Märrens in Gosch*, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 125).

7. Spenden

121

Grundsätze zur Zulässigkeit von Spenden an die Trägerkörperschaft: 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; BFH v. 12.10.1978 – I R 149/75, BStBl. II 1979, 192; H 8.2 „Zuwendungen“ KStH 2015; R 9 Abs. 1 und Abs. 2

Satz 2 KStR 2015). 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. Anderenfalls kommt es zu einer vGA (H 8.2 „Zuwendungen“ KStH 2015; BFH v. 21.1.1970 – I R 23/68, BStBl. II 1970, 468; BFH v. 12.10.1978 – I R 149/75, BStBl. II 1979, 192; BFH v. 1.12.1982 – I R 101/79, BStBl. II 1983, 150).

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

- ▶ *Spenden nach Verzicht auf Gewinnansprüche:* Eine Einkommensverteilung ist anzunehmen, wenn eine Sparkasse den Teil des Jahresüberschusses gemeinnützigen Zwecken zuführt, auf dessen Auszahlung der Gewährträger zuvor verzichtete (BFH v. 1.2.1989 – I R 98/84, BStBl. II 1989, 471).
- ▶ *Drittspendenvergleich:* 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 fünf 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 9 „Zuwendungen und Spenden von Trägern der Sparkasse (Gewährträgern“ KStH 2015).
- ▶ *Drittspenden im abgekürzten Zahlungsweg:* Gibt ein BgA die Spende an einen Dritten und erfüllt damit eine Aufgabe, die sich die Trägerkörperschaft – wenn auch ohne gesetzliche Verpflichtung – in rechtsverbindlicher Weise gestellt hat, kann darin eine vGA an die Trägerkörperschaft durch mittelbare Zuwendung liegen (BFH v. 19.6.1974 – I R 94/71, BStBl. II 1974, 586; BFH v. 8.4.1992 – I R 126/90, BStBl. II 1992, 849).

122 8. Aufwendungen aus der Unterhaltung des Betriebs gewerblicher Art

Zuordnung nach wirtschaftlichen Kriterien: Auch ohne besondere Vereinbarungen (vgl. Anm. 107) sind Aufwendungen der jPöR, 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 8.2 Abs. 3 Satz 1 KStR 2015).

- ▶ *Zinsaufwendungen der Trägerkörperschaft:* 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 – 9 K 5796/93 K, EFG 1997, 1134, rkr.).
- ▶ *Anteilige Kosten der allgemeinen Verwaltung:* 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 8.2 „Rechnungsprüfung“ KStH 2015; FG Münster v. 21.7.1986 – IX 7948/85 K, EFG 1987, 89, rkr.).

- ▶ *Sitzungsgelder* für Mitglieder des Betriebsausschusses von Eigenbetrieben, die aus dem Sondervermögen gezahlt werden, sind als BA abzugsfähig, da diese Entschädigungen in erster Linie mit den wirtschaftlichen Belangen der Eigenbetriebe zusammenhängen. Nimmt der Betriebsausschuss überwiegend überwachende Aufgaben 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

Grundsatz: Die fiktive Verselbständigung des BgA im Rahmen der Einkommensermittlung lässt grds. 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 8.2 „Miet- oder Pachtverträge“ KStH 2015). Diese Grundsätze gelten auch, wenn das WG zum Hoheitsbereich der jPöR 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 8.2 „Miet- oder Pachtverträge“ KStH 2015).

Überlassung funktional wesentlicher Betriebsgrundlagen: 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; BFH v. 3.2.1993 – I R 61/91, BStBl. II 1993, 459; OFD Koblenz v. 19.1.2004, DStZ 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 jPöR und ihren BgA sind Büro- und Verwaltungsgebäude als wesentliche Betriebsgrundlagen anzusehen und daher stl. nicht zu berücksichtigen (OFD Koblenz v. 19.1.2004, DStZ 2004, 350).

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

Weiterbelastung von Pachtzinsen: 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 abzugsfähige 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

Grundsatz: Die Trägerkörperschaft kann ihrem BgA entweder Kapital in Form von FK (Darlehen) überlassen oder ihm durch Einlagen 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 jPöR und dem BgA über interne Darlehen Regelungen zur Laufzeit und Rückzahlung der Darlehen enthalten.

Unterkapitalisierung: 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 FK, sondern als EK behandelt; der hierauf entfallende Teil des Zinsaufwands stellt keine stl. abzugsfähigen BA, sondern eine vGA iSd. § 8 Abs. 3 Satz 2 dar (BFH v. 1.9.1982 – I R 52/78, BStBl. II 1983, 147; BFH v. 9.7.2003 – I R 48/02, BStBl. II 2004, 425; R 8.2 Abs. 2 Satz 8 KStR 2015). 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 – VI 27/96, EFG 1999, 1043, rkr.).

Bei rechtl. selbständigen BgA iSd. § 4 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; *Alvermann* in *Streck*, 9. Aufl. 2018, § 4 Rz. 56). Eigenkapital 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 (BMF v. 12.11.2009 – IV C 7 - S 2706/08/10004, BStBl. I 2009, 1303, Rz. 64). Danach kommt grds. sowohl ein Verlustrücktrag iSd. § 10d Abs. 1 EStG als auch ein Verlustvortrag iSd. § 10 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, DStR 2008, 1040).

126 12. Konzessionsabgaben

Grundsatz: Konzessionsabgaben eines Versorgungsbetriebs iSd. § 1 Abs. 2 KAV an eine nicht beteiligte Gebietskörperschaft stellen grds. stl. abzugsfähige BA dar (H 8.2 „Konzessionsabgaben“ KStH 2015; BMF v. 9.2.1998 – IV B 7 - S 2744 - 2/98, BStBl. I 1998, 209; BMF v. 27.9.2002 – IV A 2 - S 2744 - 5/02, BStBl. I 2002, 940). Zur stl. Anerkennung bedarf es einer klaren, im Voraus getroffenen (vertraglichen) Vereinbarung, die nur für die Zukunft, nicht aber mit Wirkung für die Vergangenheit getroffen werden können (R 8.2 Abs. 1 Sätze 2 und 3 KStR 2015).

Konzessionsabgaben als verdeckte Gewinnausschüttung: 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; BFH v.

31.7.1990 – I R 171/87, BStBl. II 1991, 315; BFH 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; BFH 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; BFH v. 14.7.2004 – I R 111/03, BStBl. II 2005, 307; BFH v. 9.12.2010 – I R 28/09, BFH/NV 2011, 850).

Dagegen 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 Konzessionsabgabenverordnung [KAV], Anordnung über die Zulässigkeit von Konzessionsabgaben der Unternehmen für Betriebe zur Versorgung mit Elektrizität, Gas und Wasser an Gemeinden und Gemeindeverbände [KAE]) nicht überschritten werden und dem Betrieb nach Abzug der Konzessionsabgabe ein Mindestgewinn verbleibt (BMF v. 9.2.1998 – IV B 7 - S 2744 - 2/98, BStBl. I 1998, 209). Der geforderte Mindestgewinn darf im 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 – IV A 2 - S 2744 - 5/02, 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 der Fall, wenn innerhalb dieses Zeitraums im Durchschnitt der Mindestgewinn nicht unterschritten wird. Das FG Köln ist der Auffassung der FinVerw. entgegengetreten (FG Köln v. 9.8.2018 – 13 K 1200/15, EFG 2018, 1951, rkr.). Im Urteilsfall konnte durch entsprechende Unterlagen nachgewiesen werden, dass die betroffene Stadt auch von nicht gesellschaftsrechtl. verbundenen Konzessionären nur die nach KAE zugelassenen Höchstsätze für die Konzessionsabgabe Strom erhoben hat. Auch wurden von der Klägerin zahlreiche Konzessionsverträge anderer Kommunen zur Glaubhaftmachung der Fremdüblichkeit der vereinbarten Konzessionsabgabe vorgelegt. Die FinVerw. hat die zunächst gegen das Urte. eingelegte Revision (Az. VIII R 31/18) wegen der Sachverhaltsfeststellungen im Urteilsfall zurückgenommen. Das BMF-Schreiben v. 9.2.1998 (BMF v. 9.2.1998 – IV B 7 - S 2744 - 2/98, BStBl. I 1998, 209) wurde bisher nicht aufgehoben.

Leistet eine GmbH an ihre kommunale Gesellschafterin Konzessionsabgaben, die preisrechtl. Höchstsätze überschreiten, liegen insoweit vGA vor (BFH v. 31.1.2012 – I R 1/11, BStBl. II 2012, 694). Zur Bestimmung der Einwohnerzahl bei der Bemessung von Konzessionsabgaben im Bereich „Wasser“ vgl. BMF v. 24.8.2012 – IV C 2 - S 2744/07/10001 :002, BStBl. I 2012, 904.

Zur Konzessionsabgabe nach einer Eingemeindung vgl. FG Düss. v. 3.11.1978 – X 154/77 K, EFG 1980, 96, rkr.

13. Rücklagenbildung

127

Die Bildung von Rücklagen (= Thesaurierung von Gewinnen) ist bei BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit vor dem Hintergrund des § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG von großer Bedeutung (vgl. Anm. 11).

Nach früherer Auffassung der FinVerw. war eine den Gewinn iSd. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG mindernde Zuführung zu den Rücklagen bei Regiebetrieben anzuerkennen, wenn die Zwecke des BgA ohne die Rücklagenbildung nachhaltig nicht erfüllt werden konnten (BMF v. 9.1.2015 – IV C 2 - S 2706 - a/13/10001, BStBl. I 2015, 111). Bei vermögensmäßig verselbständigten Eigenbetrieben hingegen galt jedes Stehenlassen von Gewinnen als Rücklagenbildung (BFH v. 16.11.2011 – I R 108/09, BStBl. II 2013, 328; BMF v. 9.1.2015 – IV C 2 - S 2706 - a/13/10001, BStBl. I 2015, 111, Rz. 34). Für die Anerkennung einer Rücklagenbildung bei Regiebetrieben waren nach Verwaltungsauffassung hingegen bestimmte Vorhaben (zB Anschaffung von AV) erforderlich, für deren Durchführung bereits konkrete Zeitvorstellungen bestanden. Bestand noch keine konkrete Zeitvorstellung, war eine Rücklagenbildung nur zulässig, wenn die Durchführung des Vorhabens glaubhaft und finanziell in einem angemessenen Zeitraum möglich war.

Der BFH hat mit drei Urten v. 30.1.2018 (BFH v. 30.1.2018 – VIII R 42/15, BStBl. II 2019, 96; BFH v. 30.1.2018 – VIII R 15/16, BStBl. II 2019, 101; BFH v. 30.1.2018 – VIII R 75/13, BStBl. II 2019, 91) der Auffassung der FinVerw. widersprochen. Mangels gesetzlicher Beschränkung im Wortlaut des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG reiche bei Regiebetrieben für die stl. Anerkennung einer Rücklage im Sinne des Gesetzes jedes „Stehenlassen“ der handelsrechtl. Gewinne als Eigenkapital aus, sofern anhand objektiver Umstände nachvollzogen werden könne, dass dem Regiebetrieb die entsprechenden Mittel weiterhin als Eigenkapital zur Verfügung stehen sollen. Der Gesetzgeber habe mit der Regelung zu den BgA grds. das Ziel verfolgt, die Gleichbehandlung dieser Betriebe mit KapGes. zu erreichen. Dieses Ziel spreche für eine Gleichbehandlung sämtlicher BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit mit KapGes. Ebenso wie die Annahme einer kapetrstpf. Ausschüttung sei auch die Annahme einer Zuführung zu den Rücklagen nur eine Fiktion, die nicht allein unter Hinweis auf die tatsächliche unmittelbare Verfügungsbefugnis der Trägerkörperschaft verneint werden könne.

Die FinVerw. (BMF v. 28.1.2019 – IV C 2 - S 2706 - a/15/10001, BStBl. I 2019, 97) hat sich der Auffassung des BFH angeschlossen und die bisherigen Ausführungen zur Rücklagenbildung aus dem BMF-Schreiben v. 9.1.2015 (BMF v. 9.1.2015 – IV C 2 - S 2706 - a/13/10001, BStBl. I 2015, 111) entsprechend angepasst. Als objektiver Umstand für die Nachvollziehbarkeit einer Rücklagenbildung im Regiebetrieb soll insbes. ein Beschluss der zuständigen Gremien der Trägerkörperschaft innerhalb von acht Monaten nach Ablauf des Wj. genügen (vgl. ausführlich *Bott*, DStZ 2019, 220; *Strahl*, KÖSDI 2019, 21169).