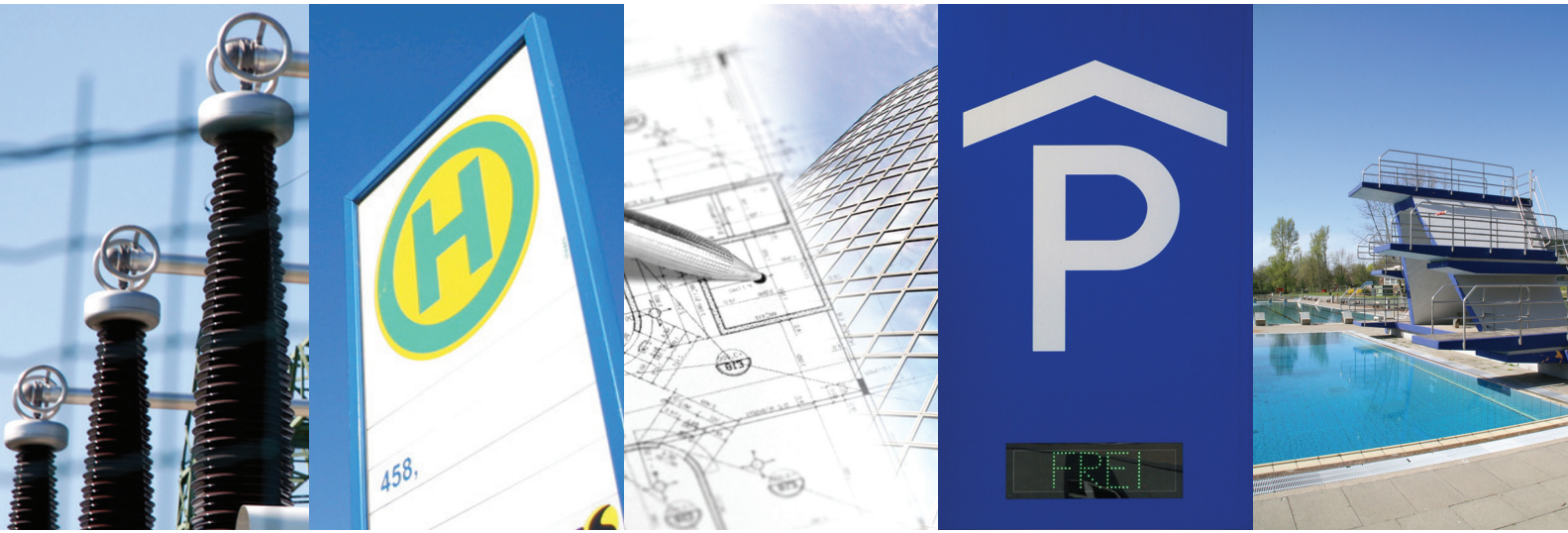




Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts Arbeitshilfe



Herausgeber Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen
Albersloher Weg 250
48155 Münster

Autoren Christina Peters
Jochen Bürstinghaus
Christian Stiebert
Judith Risthaus
Patrizia Schwieger
Thorsten Scheufens

Bildnachweis Heidi Baldrian - Fotolia.com
Holger B. - Fotolia.com
Lotfi Mattou - Fotolia.com
Ralph Maats - Fotolia.com
carsten jacobs - Fotolia.com

Stand 09.06.2022

© Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Eine Vervielfältigung für den privaten und sonstigen eigenen Gebrauch ist gestattet. Die Vervielfältigung und Verbreitung ist unzulässig, soweit sie unmittelbar oder mittelbar Erwerbszwecken dient.

1 Vorwort

Seit der Veröffentlichung der letzten Fassung dieser Arbeitshilfe haben sich – wie stets im Laufe der Zeit – viele Neuerungen im Bereich der Besteuerung der öffentlichen Hand ergeben. Dazu beigetragen haben insbesondere der Bundesfinanzhof und die Finanzverwaltung. Die jüngste Entwicklung ist die Veröffentlichung der Körperschaftsteuer-Richtlinien 2022. Mit der Arbeitshilfe wird auch weiterhin das Ziel verfolgt, Sie über aktuelle Entwicklungen im Bereich der Besteuerung der öffentlichen Hand zu informieren. Änderungen durch neue Gesetze, Verwaltungsanweisungen und Urteile wurden hinzugefügt. Die Arbeitshilfe ist als Praxishandbuch der Finanzverwaltung in juris® hinterlegt und dort für die Finanzverwaltungen des Bundes und der Länder sowie für die Finanzgerichtsbarkeit verfügbar. Darüber hinaus ist sie auf der Internetseite der Finanzverwaltung des Landes Nordrhein-Westfalen öffentlich einsehbar. Alle Quellen sind in juris verlinkt und daher nur verkürzt zitiert. Sollten sich zu der Arbeitshilfe Rückfragen ergeben, so stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung. Darüber hinaus sind wir für Wünsche, Kritik oder Anregungen dankbar.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Inhaltsverzeichnis

1	Vorwort	2
2	Problembeschreibung	12
3	Juristische Personen des öffentlichen Rechts	13
4	ABC der juristischen Personen des öffentlichen Rechts	13
4.1	Gebietskörperschaften	13
4.2	Zweckverbände	13
4.3	Öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften	13
4.4	Kirchliche Orden	14
4.5	Berufsverbände mit öffentlich-rechtlichem Charakter (Kammern, Innungen)	14
4.6	Sonstige Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts	14
4.7	Sozialversicherungsträger	14
4.8	Stiftungen des öffentlichen Rechts	15
5	Die wirtschaftliche Betätigung der Kommunen	15
5.1	Gesetzliche Grundlagen der wirtschaftlichen Betätigung	15
5.2	Rechtsformen kommunaler Unternehmen	17
5.3	Steuerung kommunaler Unternehmen	17
5.3.1	Gesetzliche Vertreter	17
5.3.2	Steuerung der Unternehmen in privatrechtlicher Rechtsform	17
5.3.3	Steuerung der Eigenbetriebe	18
5.3.4	Gemeindevertretung	18
5.3.5	Vergleich der Organisations- und Rechtsformen	19
6	Die „Sphären“ der jPdöR im Körperschaftsteuerrecht / Schaubild	20
7	Rechtliche Grundlagen	20
7.1	Körperschaftsteuer	20
7.2	Umsatzsteuer	21
7.3	Gewerbsteuer	22
7.4	Einkommen-/Kapitalertragsteuer	22
7.5	Abgabenordnung	23
7.6	Grunderwerbsteuer	23
8	Der Betrieb gewerblicher Art	23
8.1	Grundlagen	23
8.2	Einrichtung	24
8.3	Nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit	25
8.4	Einnahmeerzielungsabsicht	25

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

8.5	Wirtschaftliche Bedeutsamkeit.....	25
8.6	Selbstversorgungsbetriebe	26
8.7	Abgrenzung BgA zur hoheitlichen Tätigkeit.....	27
8.8	Abgrenzung BgA zu der dem kirchlichen Verkündigungsauftrag dienenden Tätigkeit	31
8.9	Abgrenzung BgA zur Land- und Forstwirtschaft.....	32
8.10	Abgrenzung BgA zur Vermögensverwaltung.....	32
8.10.1	Sonderfall: Veräußerung einbringungsgeborener Anteile	33
8.10.2	Sonderfall: Veräußerung sperrfristbehafteter Anteile	33
8.10.3	Beteiligung an einer Personengesellschaft als BgA.....	34
8.11	Prüfschema BgA.....	37
9	ABC der Begriffsdefinitionen.....	38
9.1	Anstalten des öffentlichen Rechts.....	38
9.2	Beliehene Einrichtungen	40
9.3	Betriebsvermögen	41
9.3.1	Notwendiges Betriebsvermögen	41
9.3.2	Gewillkürtes Betriebsvermögen.....	41
9.4	Eigenbetrieb/Regiebetrieb.....	42
9.5	Eigengesellschaften/Beteiligungsgesellschaften.....	42
9.6	Handwerksinnungen.....	43
9.7	Handwerkskammern	43
9.8	Hilfsgeschäfte.....	44
9.9	Konzessionsabgaben	44
9.10	Landesbetriebe/Sondervermögen	45
9.11	Querverbund	46
9.12	Tätigkeiten zwischen jPdöR.....	47
9.12.1	Amtshilfe/Beistandsleistungen.....	47
9.12.2	Privatunternehmerische Tätigkeit	48
9.13	Verkehrsbetrieb	48
9.14	Zweckverband.....	48
10	Erkennen von BgA	49
10.1	Erkenntnismöglichkeiten	49
10.2	Kommunale Haushaltspläne	50
10.2.1	Kommunale Unternehmen und kommunaler Haushalt.....	50
10.2.2	Kameralistik	51
10.2.3	Neues Kommunales Finanzmanagement („Doppik“).....	51
10.2.4	Die wichtigsten BgA in der Reihenfolge der Haushaltsgliederung	53
10.3	Musterschreiben.....	54
10.4	Fragebogen	55
10.5	Informationsblatt	55

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

11	ABC hoheitlicher Tätigkeiten - Betriebe gewerblicher Art - gemeinnützige Tätigkeiten	58
12	Erläuterungen zu einzelnen BgA und umsatzsteuerlichen Fallgestaltungen	69
13	Übernahme dauerdefizitärer Tätigkeiten durch Betriebe der öH	106
13.1	Ausgangslage	106
13.2	Begünstigte Dauerverlustgeschäfte, § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG.....	107
13.2.1	Allgemeines.....	107
13.2.2	Wirtschaftliche Dauerverlustgeschäfte	108
13.2.3	Hoheitliche Dauerverlustgeschäfte	109
13.3	Dauerverlustgeschäft in öffentlich-rechtlicher Rechtsform, § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 KStG	110
13.4	Dauerverlustgeschäfte in privatrechtlicher Rechtsform, § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG	110
13.4.1	Stimmrechtserfordernisse.....	111
13.4.2	Verlusttragung.....	111
13.5	Anwendung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG auf verlustbedingte Teilwertabschreibungen	114
13.6	Zeitliche Anwendung.....	114
13.7	Nicht begünstigte Dauerverlustgeschäfte oder nicht begünstigte Eigengesellschaften	115
13.8	Nicht begünstigte Verpachtungsverluste	115
14	Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art.....	116
14.1	Zusammenfassung wegen Gleichartigkeit	117
14.1.1	Gleichartigkeit bei Verkehrsbetrieben	117
14.2	Zusammenfassung wegen Erfüllung der Verflechtungsvoraussetzungen	118
14.2.1	Vorübergehende Schließung eines Bades aufgrund behördlich angeordneter Infektionsschutzmaßnahmen.....	121
14.3	Zusammenfassung von Querverbundunternehmen	121
14.4	Kettenzusammenfassung und Mitschlepptheorie	124
14.5	Zusammenfassung von Verpachtungs-BgA.....	125
14.6	Zusammenfassung von Einrichtungen unterhalb der Gewichtsgrenze.....	125
14.7	Besteuerung zusammengefasster BgA/Verlustverrechnung.....	125
14.7.1	Zeitliche Anwendung.....	126
15	Zusammenfassung von mehreren Tätigkeiten in Kapitalgesellschaften	127
15.1	Ausgangslage vor 2009	127
15.2	Spartenrechnung gemäß § 8 Abs. 9 KStG i.d.F. des JStG 2009	131
15.2.1	Allgemeines.....	131
15.2.2	Sparteneinteilung.....	131
15.2.3	Ergebnisermittlung der Sparten.....	134
15.2.4	Ermittlung des Einkommens der Kapitalgesellschaft	135
15.2.5	Wegfall oder Eintritt der Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 S. 2 KStG	135
15.2.6	Zeitliche Anwendung	136

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

15.2.7	Zeitliche Anwendung	136
15.3	Überführung hoheitlicher Tätigkeiten in eine Kapitalgesellschaft.....	136
16	Zusammenfassung in Form der Organschaft.....	137
16.1	BgA als Organträger.....	137
16.2	Wirkungen der Organschaft.....	138
16.2.1	Übernahme einer dauerdefizitären Tätigkeit durch eine Organgesellschaft	139
16.2.2	Folgen aus dem Unterhalten eines Dauerverlustgeschäfts durch die Organgesellschaft im Interesse des Mehrheitsgesellschafters des Organträgers	139
16.2.3	Spartenrechnung bei Organschaftsgestaltungen	140
16.2.4	Organschaft zwischen einem BgA und einer „Gewinnsgesellschaft“	141
16.2.5	Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter gem. § 14 Abs. 2 KStG....	142
17	Zusammenfassung durch Einbringung von Beteiligungen in BgA	143
17.1	Grundsätze.....	143
17.2	Wert der Einlage.....	143
17.3	Einlagefähigkeit der Trägerschaft an einer Sparkasse.....	144
18	Umwandlung in Personengesellschaften	144
19	Einkommensermittlung	145
19.1	Einkünfteermittlung bei BgA.....	145
19.2	Betriebsaufspaltung	145
19.2.1	Überlassung von nicht wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen BgA oder eine Eigengesellschaft.....	145
19.2.2	Überlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen BgA.....	146
19.2.3	Überlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen an eine Eigengesellschaft.....	147
19.3	Konzessionsabgaben	149
19.4	Verdeckte Gewinnausschüttungen	150
19.5	Übertragung von Wirtschaftsgütern.....	151
19.6	Nutzungsveränderung von BgA-Vermögen aufgrund der Corona-Pandemie sowie der Flutkatastrophe im Juli 2021	151
19.7	Übertragung des gesamten BgA	152
19.8	Auswirkung von Gebietsreformen auf bestehende BgA.....	152
19.9	Einbringung eines BgA in eine Kapitalgesellschaft	152
19.10	Darlehensgewährung einer jPdöR an ihren BgA.....	153
19.11	Ausgleichszahlungen einer jPdöR an Verkehrsbetriebe	153
	Umsatzsteuer:	154
19.12	Investitionszuschüsse der öffentlichen Hand.....	155
19.13	Baukostenzuschüsse.....	155
19.14	Freibetrag nach § 24 KStG	156
20	Leistungen, die mit Gewinnausschüttungen vergleichbar sind	156
21	Nachsteuer	157

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

22	Einkommenstatbestände nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG und Kapitalertragsteuerabzug	157
22.1	Hintergrund der Vorschriften	157
22.2	Einkommenstatbestände nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG.....	159
22.2.1	Leistungsbegriff	159
22.2.2	Anwendungszeitpunkt.....	159
22.2.3	Entstehungszeitpunkt der Kapitalertragsteuer.....	159
22.2.4	Schuldner der Kapitalertragsteuer.....	160
22.2.5	Steuersatz	160
22.3	Einkünfte gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG.....	160
22.3.1	Betriebsvermögensvergleich	160
22.3.2	Umsatz- bzw. Gewinn Grenzen	161
22.3.3	Gewinnbegriff	162
22.3.4	Rücklagenbildung	163
22.3.5	Nachträgliche Rücklagenbildung.....	165
22.3.6	Auflösung der Rücklagen.....	165
22.3.7	Behandlung von „Alt-Rücklagen“ bei Regiebetrieben	166
22.3.8	Verlustverrechnung	166
22.3.9	Berücksichtigung von verdeckten Gewinnausschüttungen.....	167
22.3.10	Berücksichtigung von Feststellungen im Rahmen einer Betriebsprüfung.....	168
22.3.11	Zusammenfassendes Schaubild.....	169
22.3.12	Anwendungszeitpunkt.....	169
22.3.13	Entstehungszeitpunkt der Kapitalertragsteuer.....	170
22.3.14	Steuersatz	171
22.3.15	Schuldner der Kapitalertragsteuer.....	171
22.4	Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug	171
22.5	Einzelfragen.....	172
22.5.1	Buchgewinne.....	172
22.5.2	Einbringung von BgA in Kapitalgesellschaften.....	172
22.5.3	Veräußerung einbringungsgeborener Anteile	173
22.5.4	Veräußerung sperrfristbehafteter Anteile.....	173
22.5.5	Einbringung von BgA in Personengesellschaften.....	175
22.5.6	Kapitalertragsteuerpflicht von Übernahmegewinnen gemäß § 4 UmwStG und Gewinnen gemäß § 7 UmwStG	175
22.5.7	Unentgeltliche Überführung von steuerverhafteten Anteilen in das Hoheitsvermögen	176
22.5.8	Beteiligung an einer Personengesellschaft.....	177
23	Führung des steuerlichen Einlagekontos gemäß § 27 KStG	178
23.1	Allgemeines.....	178
23.1.1	BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit	179
23.1.2	BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit	179
23.2	Ermittlung des Anfangsbestandes	179
23.3	Verminderung des steuerlichen Einlagekontos	181
23.4	Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos.....	182

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

23.4.1	Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos bei einem BgA „Mitunternehmerschaft“	183
23.5	Feststellung des steuerlichen Einlagekontos in sog. „Wechselfällen“	183
23.6	Behandlung von Gewährträgereinlagen	185
23.7	Bestimmung des angemessenen Eigenkapitals	185
23.8	Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital/vergleichbare Kapitalgröße.....	186
23.9	Herabsetzung des Nennkapitals/vergleichbare Kapitalgröße.....	186
23.9.1	BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit	186
23.9.2	BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit	187
23.10	Behandlung von verdeckten Gewinnausschüttungen	187
23.11	Verwendungsfestschreibung, § 27 Abs. 5 KStG.....	188
23.11.1	Anwendung der Vorschrift auf BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit	189
23.11.2	Vermeidung der Verwendungsfestschreibung nach § 27 Abs. 5 KStG durch Ausstellung einer „vorsorglichen Steuerbescheinigung“	190
24	Körperschaftsteuersatz.....	190
24.1	Besteuerung im Halbeinkünfteverfahren	190
25	Spenden	191
25.1	Spenden an BgA	191
25.2	Spenden an Fördervereine von BgA.....	192
26	Umsatzsteuer	192
26.1	Unternehmereigenschaft	192
26.1.1	Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 3 UStG a.F.	192
26.1.2	Einführung § 2b UStG	194
26.2	Behandlung von Zuschüssen.....	195
26.2.1	Zuschuss - Allgemein.....	195
26.2.2	Besonderheiten ÖPNV	196
26.2.3	Vorsteuer	197
26.3	Umsatzbesteuerung sonstiger Leistungen an jPdöR (§ 13b UStG) und innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen.....	198
26.3.1	Umsatzbesteuerung sonstiger Leistungen an jPdöR (§ 13b UStG)	198
26.3.2	Innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen	201
26.4	Anträge auf Erteilung von Auskünften zur Umsatzsteuerpflicht öffentlicher Einrichtungen.....	203
26.5	Änderungen beim Vorsteuerabzug in den Jahren 2011-2013	204
26.5.1	VZ bis 2010.....	204
26.5.2	VZ ab 2011: Abschaffung des sog. „Seeling-Modells“ ab dem 01.01.2011	206
26.5.3	VZ ab 2012 bzw. 2013	207
26.5.4	Anwendungszeiträume	210
26.6	Vorsteuerabzug bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken; hier Betrieb von Sportstätten durch kommunale Einrichtungen; Umsatzbesteuerung und Vorsteuerabzug beim Schulschwimmen	212
26.6.1	Anschaffung/ Herstellung des Objekts bis zum 31.12.2010	212

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

26.6.2	Anschaffung/ Herstellung des Objekts ab dem 01.01.2011	213
26.7	Neuregelung des § 2b UStG.....	213
26.7.1	Einführung	213
26.7.2	Gesetzliche Neuregelung, Definition jPdöR und Unternehmereigenschaft (Tz. 1 – Tz. 5)	214
26.7.3	Handeln im Rahmen der öffentlichen Gewalt, § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG (Tz. 6 – Tz. 18)	215
26.7.4	Hilfsgeschäfte (Tz. 19 – Tz. 21).....	215
26.7.5	Größere Wettbewerbsverzerrungen, §2b Abs. 1 Satz 2 UStG (Tz. 22 – 32).....	216
26.7.6	Umsatzgrenze von 17.500 €, § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG (Tz. 33 – 37).....	216
26.7.7	Steuerbefreite Leistungen privater Unternehmer, § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG (Tz. 38 / Tz. 39)	217
26.7.8	Zusammenarbeit von jPdöR, § 2b Abs. 3 UStG (Tz. 40 ff.).....	217
26.7.9	Katalogleistungen nach § 2b Abs. 4 UStG (Tz. 55 – 57).....	219
26.7.10	Übergangsregelung, § 27 Abs. 22 UStG (Tz. 58 – Tz. 60 sowie BMF v. 19.04.2016, BStBl I 2016 S. 481) sowie § 27 Abs. 22a UStG	220
26.7.11	Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung aufgrund der Neuregelung (Tz. 61 – Tz. 67)	221
26.7.12	Konsequenzen der Neuregelung nach § 2b UStG.....	221
26.7.13	Dezentrales Veranlagungsverfahren nach § 18 Abs. 4f und 4g UStG.....	222
26.7.14	Vorlage von verbindlichen Auskünften mit Fragestellungen zu § 2b UStG	223
26.8	Umsatzsteuerliche Organschaft.....	223
26.8.1	Umsatzsteuerliche Organschaft zwischen Netzbetreibern und Energieversorgungsunternehmen	224
26.9	Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 29 UStG; Personenzusammenschluss für Gemeinwohlaufgaben	225
26.10	Billigkeitsmaßnahmen und sonstige Regelungen im Rahmen der Corona-Pandemie	227
26.10.1	Verzicht auf die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe bei Abgabe von Gütern und unentgeltlicher Arbeitnehmergestellung aus sachlichen Billigkeitsgründen	227
26.10.2	Vorsteuerabzug bei der Anschaffung von medizinischem Bedarf für die unentgeltliche Zurverfügungstellung	227
26.10.3	Vorsteuerberichtigung wegen Nutzungsänderungen	228
26.10.4	Befristete Steuersatzsenkung	228
26.10.5	Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG	229
26.11	Billigkeitsmaßnahmen im Zusammenhang mit der Flutkatastrophe vom Juli 2021...	229
26.11.1	Wohnraumüberlassung.....	229
26.11.2	Überlassung von Gegenständen	229
26.11.3	Unentgeltliche Erbringung sonstiger Leistungen.....	230
27	Gewerbesteuer	230
27.1	Steuerpflicht	230
27.2	Ermittlung des Gewerbeertrags	230
28	Grunderwerbsteuer.....	231
29	Schenkungsteuer	233
30	Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten.....	234

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

30.1	Schaubild	234
30.2	Erläuterungen	234
31	Durchführung der Besteuerung/Hinweise zum maschinellen Verfahren.....	235
31.1	Struktur	235
31.2	Aktenführung	236
31.3	Grundkennbuchstaben	236
31.4	Bekanntgabe von Steuerbescheiden	237
31.5	Zuständigkeit für BgA des Landes.....	238
31.6	Besonderheiten bei der Veranlagung von BgA	238
31.6.1	Vordruck „KSt 1 FA“.....	238
31.6.2	Anlage Verluste.....	239
31.6.3	Anlage KSt 1 Fa	239
31.6.4	Vordruck „GewSt 1 A“	240
31.7	Spartenrechnung gemäß § 8 Abs. 9 KStG	240
31.7.1	Vordruck „KSt 1“.....	240
31.7.2	Anlage ZVE	240
31.7.3	Anlage ÖHK.....	240
31.7.4	Verlustfeststellungsbescheid	241
31.7.5	Vordruck „Anlage ÖHK zur Spartenrennung“	241
31.7.6	Besonderheiten bei Organschaftsverhältnissen.....	242
31.8	Zusammenarbeit mit anderen Stellen	243
31.8.1	Finanzämter für GKBP	243
31.8.2	Grundstücksstelle (GÜST).....	243
32	Steuerliche Pflichten	244
32.1	Allgemeines.....	244
32.2	Steuererklärungspflicht/Veranlagung und Erhebung der Körperschaftsteuer.....	244
33	Betriebsprüfungen	244
33.1	Zuständigkeiten.....	244
33.1.1	Allgemeines.....	244
33.1.2	Prüfung der Kapitalertragsteuer	245
33.1.3	Datenzugriff	245
33.2	Kontrollmitteilungen	246
34	Steuerabzug und beschränkte Körperschaftsteuerpflicht	246
34.1	Allgemeines.....	246
34.2	Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug gemäß § 44a Abs. 4 EStG.....	246
34.3	Reduzierung des Steuerabzugs gemäß § 44a Abs. 8 EStG.....	247
35	Rechtsprechung / BMF-Schreiben / Informationen der OFDen	248
35.1	Anhängige BFH-/EuGH-Verfahren	248
35.2	Entscheidungen des BFH/EuGH	257
35.3	BMF-Schreiben	293

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

36	Fachliteratur.....	304
37	Linksammlung.....	312
38	Abkürzungsverzeichnis	314

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

2 Problembeschreibung

Neben den unerlässlichen hoheitlichen Leistungen treten die jPdÖR immer öfter als Konkurrent gegenüber privaten Unternehmen auf. In Anbetracht dieser Entwicklung bereiten die Fragen, ob und ggf. inwieweit die neu aufgenommenen oder bereits vorhandenen und ausgeweiteten Tätigkeiten der jPdÖR hoheitliche oder wirtschaftliche Betätigungsfelder erschließen und das äußere Bild eines Gewerbebetriebes bieten, immer wieder Probleme.

Darüber hinaus wird nach ständiger Rechtsprechung des BFH (vgl. [BFH vom 14.03.1984, BStBl 1984 II S. 496](#); [vom 03.02.1993 BStBl 1993 II S. 459](#); [vom 24.04.2002, BStBl 2003 II S. 412](#), für Zwecke der Ermittlung des kst-pflichtigen Einkommens der Betrieb gewerblicher Art (BgA) der jPdÖR verselbständigt. Damit wird der BgA im Verhältnis zu seiner Trägerkörperschaft im Ergebnis wie eine Kapitalgesellschaft (KapGes) behandelt.

Daher sind in diesen Bereichen häufig nicht erkannte verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) möglich. Diese können sich z.B. durch überhöhte Konzessionsabgaben, durch zinslose Darlehen von kommunalen Unternehmen an den hoheitlichen Bereich der Trägerkörperschaft und zahlreiche andere Sachverhalte ergeben.

Durch die Änderungen im Zusammenhang mit dem Halbeinkünfteverfahren werden Leistungen der BgA an ihre Trägerkörperschaften als Kapitaleinkünfte der Trägerkörperschaft qualifiziert und mit einer 15%igen Kapitalertragsteuer belastet. Hierbei führt auf Seiten der Kommunen sowohl die unterschiedliche steuerliche Behandlung von Eigen- und Regiebetrieben als auch die Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos i.S.d. § 27 KStG häufig zu Problemen, die mitunter zu erheblichen Steuerausfällen führen können.

Insoweit bietet es sich an, einzelne der im Folgenden aufgegriffenen Themen sukzessive einer intensiven Prüfung zu unterziehen. Dabei fällt es in die Eigenverantwortung der FÄ, im Rahmen der dezentralen Schwerpunktbildung die für eine Prüfung des Einzelfalles erforderlichen, ggf. nach strukturellen oder Umsatzkriterien ausgewählten Themen zu bestimmen.

Auch die steuersparende Verlustverrechnung durch Zusammenfassung von BgA (z.B. die zulässige Verrechnung gleichartiger oder die unzulässige Verrechnung nicht gleichartiger Betriebe, von verpachteten Betrieben, über Einbringungen in Kapitalgesellschaften sowie die Einlage von Kapitalbeteiligungen) bereitet häufig Schwierigkeiten.

Zudem werden vielfach sog. „Betriebsaufspaltungs-BgA“, z.B. durch die Vermietung und Verpachtung von Betriebsgrundstücken an kommunale Eigengesellschaften, sowie vGA durch die VuV von Betriebsgrundstücken an BgA oder die Begründung eines BgA durch die Veräußerung sog. sperrfristbehafteter bzw. einbringungsgeborener Anteile nicht erkannt.

Allein die hier nur beispielhaft aufgeführten Problembereiche unterstreichen die Notwendigkeit, Erfahrungen auszutauschen und das Fachwissen zu erweitern.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

3 Juristische Personen des öffentlichen Rechts

JPdöR sind rechtsfähige Körperschaften, die ihre Rechtsfähigkeit und ihre rechtliche Gestaltung aus dem öffentlichen Bundes- und Landesrecht herleiten. Der in § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG, § 4 KStG verwendete Begriff - juristische Person des öffentlichen Rechts - bezieht sich neben den Körperschaften des öffentlichen Rechts auch auf Anstalten, Stiftungen und Zweckverbände des öffentlichen Rechts.

4 ABC der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

4.1 Gebietskörperschaften

- Bund/Länder
- Bezirksregierungen/Landschaftsverbände/ Kreise
- Städte/Gemeinden

4.2 Zweckverbände

- Zweckverbände (z.B. für kommunale Datenverarbeitung)
- Wasser- und Bodenverbände
- Teilnehmergeinschaften im Flurbereinigungsverfahren
- Verbände der Teilnehmergeinschaften im Flurbereinigungsverfahren

4.3 Öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften

Katholische Kirche	Evangelische Kirche
Diözesen/Bistümer	Landeskirchen
Erzdiözesen/-bistümer	Kirchenprovinzen
Bischöflicher-/Erzbischöflicher Stuhl	Kirchenkreise und deren Verbände
Dekanate	Kirchengemeinden und deren Verbände
Pastoralverbände	
Pfarrgemeinden	

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

4.4 Kirchliche Orden

Kirchliche Orden können jPdöR sein, vgl. [BFH-Urteil vom 08.07.1971, BStBl II 1972 S. 70](#).

Im **Bistum Münster** gibt es 14 verschiedene Orden in 23 klösterlichen Niederlassungen. Im **Erzbistum Paderborn** gibt es 12 verschiedene Orden in 16 klösterlichen Niederlassungen.

Die größten Gruppen bilden die benediktinisch und franziskanisch geprägten Ordensgemeinschaften.

4.5 Berufsverbände mit öffentlich-rechtlichem Charakter (Kammern, Innungen)

- Architektenkammern
- Ärzte-, Zahnärztekammern
- Rechtsanwalt-, Notar-, Steuerberaterkammern
- Handwerkskammern
- Industrie- und Handelskammern
- Landwirtschaftskammern
- Innungen
- Kreishandwerkerschaften
- Sparkassen- und Giroverbände

4.6 Sonstige Körperschaften und Anstalten des öffentlichen Rechts

- Kassenärztliche Vereinigungen
- Kassenzahnärztliche Vereinigungen
- Landesverband Lippe in Detmold
- Rheinische bzw. Westfälisch-Lippische Versorgungskasse für Gemeinden und Gemeindeverbände
- Jagdgenossenschaften
- Waldgenossenschaften
- Fischereigenossenschaften
- Landwirtschaftliche Alterskasse Nordrhein-Westfalen
- Landschaftsverband Rheinland bzw. Westfalen-Lippe
- Rundfunk- und Fernsehanstalten des öffentlichen Rechts

4.7 Sozialversicherungsträger

- Allgemeine Ortskrankenkassen
- Innungskrankenkassen
- Betriebskrankenkassen
- Landesversicherungsanstalten
- Bundesknappschaft

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

- Berufsgenossenschaften

4.8 Stiftungen des öffentlichen Rechts

- Stiftungen des Bundes, (z.B.: Stiftung Erinnerung, Verantwortung und Zukunft)
- Stiftungen der Bundesländer
- Stiftungen der Städte und Gemeinden

Beachte:

JPdöR (wie zum Beispiel Städte und Gemeinden) können auch Stiftungen des privaten Rechts gründen. Davon wird in den letzten Jahren insbesondere von den Kommunen verstärkt Gebrauch gemacht, um im Rahmen von gemeinnützigen Stiftungen bestimmte kulturelle beziehungsweise soziale Angebote aufrecht erhalten zu können. Sie können auch als Mittelbeschaffungskörperschaften gegründet werden, die Spenden für kulturelle oder soziale Einrichtungen sammeln sollen. Diese Stiftungen des privaten Rechts sind keine JPdöR und unterliegen wie jede privatrechtliche Stiftung der unbeschränkten KSt-Pflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 4 oder 5 KStG (abhängig davon, ob es sich um eine rechtsfähige oder eine nicht rechtsfähige Stiftung handelt). Regelmäßig sind sie steuerbefreit gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG.

5 Die wirtschaftliche Betätigung der Kommunen

5.1 Gesetzliche Grundlagen der wirtschaftlichen Betätigung

Das Recht der Kommunen auf wirtschaftliche Betätigung ist ausschließlich aus dem kommunalen Selbstverwaltungsrecht des Art. 28 Abs. 2 GG abzuleiten. Dieses Recht der Gemeinden wird in den §§ 107 ff. GO NRW konkretisiert. Die Gemeinde darf sich zur Erfüllung ihrer Aufgaben wirtschaftlich gem. § 107 Abs. 1 GO NRW bzw. nicht-wirtschaftlich gem. § 107 Abs. 2 GO NRW betätigen.

Als wirtschaftliche Betätigung definiert § 107 Abs. 1 GO NRW den Betrieb von Unternehmen, die als Hersteller, Anbieter oder Verteiler von Gütern oder Dienstleistungen am Markt tätig werden, sofern die Leistung ihrer Art nach auch von einem Privaten mit der Absicht der Gewinnerzielung erbracht werden könnte.

Eine wirtschaftliche Betätigung ist dann zulässig, wenn

- ein dringender öffentlicher Zweck die Betätigung erfordert,
- die Betätigung nach Art und Umfang in einem angemessenen Verhältnis zur Leistungsfähigkeit der Gemeinde steht und
- bei einem Tätigwerden außerhalb der Energieversorgung, der Wasserversorgung, des öffentlichen Verkehrs sowie des Betriebes von Telekommunikationsleitungsnetzen einschließlich der Telefondienstleistungen der dringende öffentliche Zweck durch andere Unternehmen nicht ebenso gut und wirtschaftlich erfüllt werden kann.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Gemeinwirtschaftliche Betätigung

Als gemeinwirtschaftlich bezeichnet man Leistungen, die nicht nach wettbewerbsrechtlichen Aspekten ausgerichtet sind und öffentlicher Zuschüsse bedürfen. Hierunter fallen z.B. Verkehrsbetriebe.

Eigenwirtschaftliche Betätigung

Als eigenwirtschaftlich bezeichnet man Leistungen, die markt- bzw. wettbewerbsmäßig orientiert erbracht werden und keiner öffentlichen Zuschüsse bedürfen. In diesen Fällen werden die dabei entstehenden Kosten (z.B. [Energie-]Versorgungsleistungen) durch entsprechende Erlöse gedeckt.

Neben den v.g. Punkten gelten für die Gründung einer kommunalen Eigengesellschaft oder die Beteiligung an einem Unternehmen zusätzlich die in § 108 GO NRW genannten Voraussetzungen. Danach ist zu berücksichtigen, dass

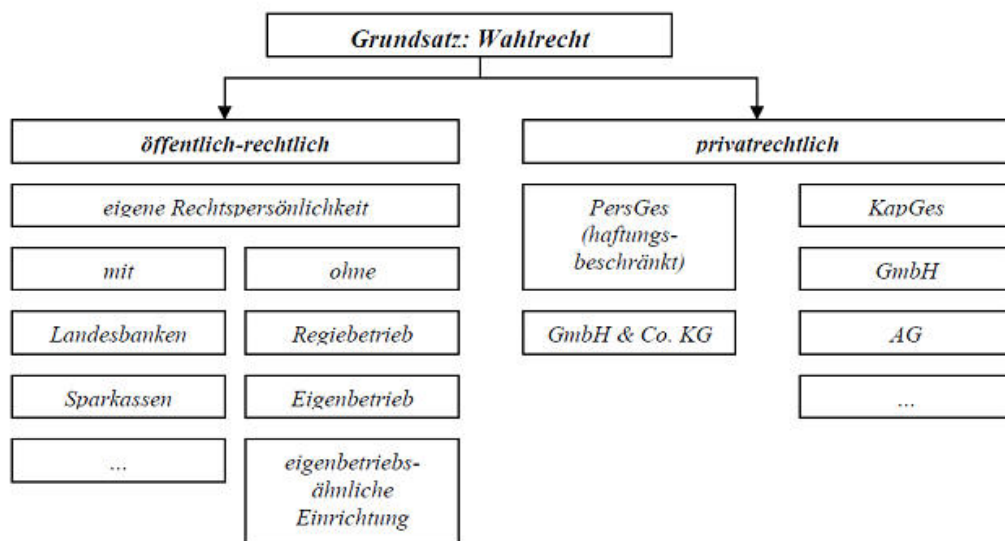
- eine Rechtsform gewählt wird, welche die Haftung der Gemeinde auf einen bestimmten Betrag begrenzt,
- die Einzahlungsverpflichtung der Gemeinde in einem angemessenen Verhältnis zu ihrer Leistungsfähigkeit steht,
- die Gemeinde sich nicht zur Übernahme von Verlusten in unbestimmter oder unangemessener Höhe verpflichtet,
- die Gemeinde einen angemessenen Einfluss, insbesondere in einem Überwachungsorgan, erhält und dieser durch Gesellschaftsvertrag, Satzung oder andere Weise gesichert wird,
- das Unternehmen oder die Einrichtung durch Gesellschaftsvertrag, Satzung oder sonstiges Organisationsstatut auf den öffentlichen Zweck ausgerichtet wird,
- bei Unternehmen und Einrichtungen in Gesellschaftsform gewährleistet ist, dass der Jahresabschluss und der Lagebericht aufgrund des Gesellschaftsvertrages, der Satzung oder in entsprechender Anwendung der Vorschriften des HGB aufgestellt und geprüft werden,
- bei Unternehmen der Telekommunikation einschließlich von Telefondienstleistungen die Haftung der Gemeinde auf den Anteil der Gemeinde bzw. des kommunalen Unternehmens am Stammkapital beschränkt ist.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

5.2 Rechtsformen kommunaler Unternehmen

Die jPdöR haben ein Wahlrecht, ob sie ihre betrieblichen Aktivitäten in öffentlich-rechtlichen oder privatrechtlichen Rechtsformen gestalten. Betriebe, die in eine privatrechtliche Form gekleidet sind, werden nach den für diese Rechtsform geltenden Vorschriften besteuert (vgl. R 4.1 Abs. 7 KStR 2022). Für Erläuterungen zu den Rechtsformen vgl. Tz. 9.

II



5.3 Steuerung kommunaler Unternehmen

5.3.1 Gesetzliche Vertreter

Der gesetzliche Vertreter der Eigengesellschaften ist, soweit es sich um

- Aktiengesellschaften handelt, der Vorstand, vgl. § 78 AktG,
- Gesellschaften mit beschränkter Haftung handelt, der Geschäftsführer, vgl. § 35 GmbHG.

Der gesetzliche Vertreter der Eigen- und Regiebetriebe ist der (Ober-)Bürgermeister. Die Geschäftsführungskompetenz der in Eigenbetrieben als Leitungsorgan eingesetzten Werkleitung (vgl. Tz. 5.3.3) ist durch die Gemeindeordnung NRW (GO NRW), die Eigenbetriebsverordnung NRW (EigVO NRW) sowie die jeweilige Betriebssatzung begrenzt, vgl. § 2 EigVO, § 114 GO.

5.3.2 Steuerung der Unternehmen in privatrechtlicher Rechtsform

Der Aufsichtsrat und die Gesellschafterversammlung sind Steuerungs- und Kontrollgremien der privatrechtlichen Unternehmen. Hier wird insbesondere über die Beratung und Genehmigung der Wirtschaftspläne und der Investitions- und Finanzpläne Einfluss auf die Unternehmen genommen. Je nach Spezifizierung im Gesellschaftsvertrag können weitere Zustim-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

mungsvorbehalte durch den Aufsichtsrat bzw. die Gesellschafterversammlung festgelegt werden.

Welche Haltung der städtische Vertreter in der Gesellschafterversammlung einnehmen soll, richtet sich nach der Willensbildung im Rat der jeweiligen Stadt (Weisungsrecht). Dagegen gibt es keine direkten Weisungsbefugnisse der Gemeinde gegenüber den Aufsichtsratsmitgliedern einer Kapitalgesellschaft. Der Aufsichtsrat ist als selbständiges und selbstverantwortliches Kontrollorgan ausgestattet. Eine solche Kontrollfunktion verträgt keine Einflussnahme von außen.

5.3.3 Steuerung der Eigenbetriebe

Leitungs- und Kontrollorgane der Eigenbetriebe sind die Werkleitung und der Werksausschuss. Der Eigenbetrieb untersteht dem Rat und dem (Ober-)Bürgermeister als Leiter der Verwaltung.

Im Folgenden sind die Kompetenzen der unterschiedlichen Instanzen kurz dargestellt:

5.3.3.1 Werkleitung

Die Einrichtung ist für die wirtschaftliche Führung des Eigenbetriebes verantwortlich. Ihr obliegt insbesondere die laufende Betriebsführung. Darüber hinaus hat die Werkleitung gem. § 20 EigVO den Bürgermeister und den Werksausschuss vierteljährlich über die Entwicklung der Erträge und Aufwendungen sowie die Abwicklung des Vermögensplanes schriftlich zu unterrichten.

5.3.3.2 Werksausschuss

Der Werksausschuss hat nicht nur beratende Funktionen, sondern ist darüber hinaus ein Gremium mit Entscheidungskompetenzen. Er hat die Werkleitung in ihrer Tätigkeit zu fördern, zu beraten und zu überwachen.

5.3.4 Gemeindevertretung

Der Rat ist in Eigenbetriebsangelegenheiten als politische Vertretungskörperschaft das formal wichtigste Entscheidungs- und Kontrollorgan. Er entscheidet in allen Angelegenheiten, die ihm durch die Gemeindeordnung, die Eigenbetriebsverordnung oder die Hauptsatzung vorbehalten sind.

Dies sind u.a. die Bestellung der Werkleiter, die Feststellung und Änderung des Wirtschaftsplanes, die Feststellung des Jahresabschlusses und die Verwendung des Jahresgewinnes oder die Deckung eines Verlustes, die Rückzahlung von Eigenkapital an die Gemeinde, die Beschlussfassung über die Betriebssatzung sowie die Wahl der Mitglieder des Werksausschusses.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

5.3.4.1 Hauptverwaltungsbeamter

Im Interesse der Einheitlichkeit der Verwaltungsführung oder in Einzelfällen von wesentlicher Bedeutung können der (Ober-)Bürgermeister oder der zuständige Dezernent der Werkleitung Weisungen erteilen.

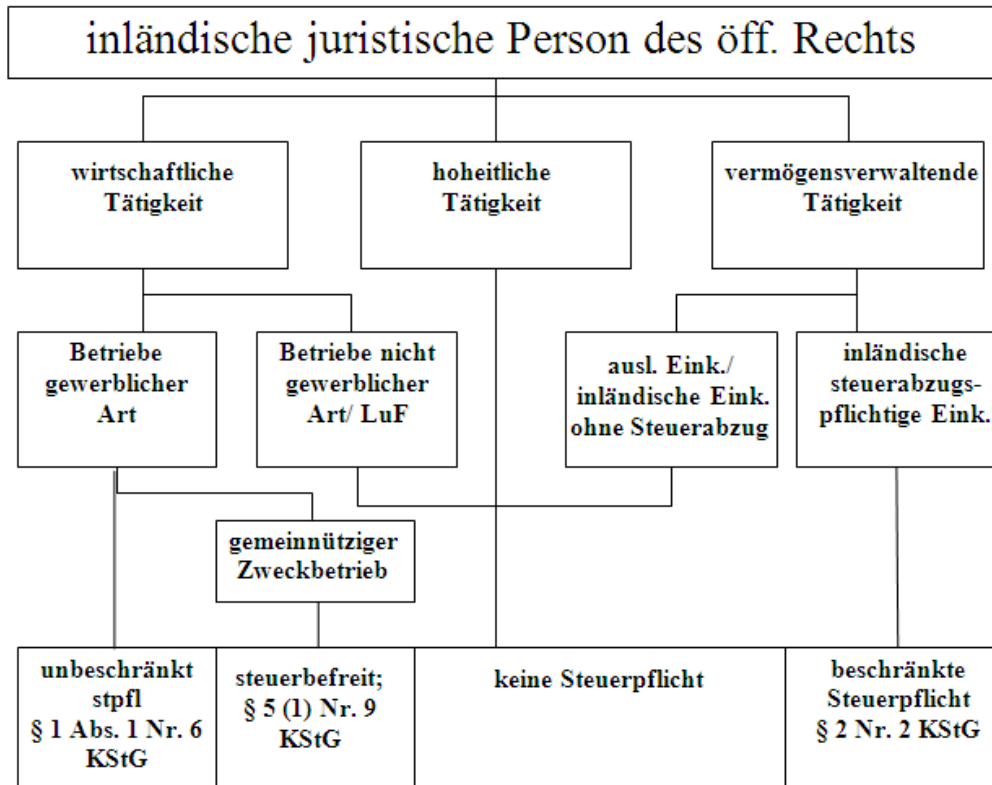
5.3.4.2 Kämmerer

Der Kämmerer hat nach der EigVO bestimmte Informationsrechte. U.a. hat die Werkleitung dem Kämmerer den Entwurf des Wirtschaftsplanes und des Jahresabschlusses, die Vierteljahresübersichten, die Ergebnisse der Betriebsstatistik und die Selbstkostenrechnungen zuzuleiten; sie hat ihm ferner auf Anforderung alle sonstigen finanzwirtschaftlichen Auskünfte zu erteilen.

5.3.5 Vergleich der Organisations- und Rechtsformen

	Eigenbetrieb	GmbH/AG
Selbständigkeit	Begrenzt als öffentlich-rechtliche Betriebsform (vgl. EigVO)	Unbegrenzt als eigene Rechts-persönlichkeit (privatrechtliche Organisationsform)
Geschäftsführungskompetenz	Die Gf-Kompetenz der Werkleitung ist begrenzt, (Ober-)Bürgermeister = gesetzlicher Vertreter	Selbständige Geschäftsführung
Verhältnis zum Rat	Eine Kontrolle erfolgt durch den Rat mit der Folge politischer Einflussnahme	Eine Kontrolle erfolgt über Ratsmitglieder im Aufsichtsrat bzw. in der Generalversammlung. Geringere politische Einflussnahme
Finanzielle Entfaltungsmöglichkeiten	Im Eigenbetrieb größer als im Regiebetrieb	Weitreichender als im Regie- bzw. Eigenbetrieb
Allgemeines Haftungsrisiko	Ein allg. Haftungsrisiko ist nicht gegeben	Ein allg. Haftungsrisiko ist vorhanden, jedoch beschränkt auf das Gesellschaftsvermögen
Persönliches Haftungsrisiko des (Ober-)Bürgermeisters / der Werkleitung / des Geschäftsführers	Kein persönliches Haftungsrisiko gegeben; die Kommune haftet uneingeschränkt	Persönliches Haftungsrisiko des Geschäftsführers vorhanden

6 Die „Sphären“ der jPdÖR im Körperschaftsteuerrecht / Schaubild



7 Rechtliche Grundlagen

Die Vorschriften des EStG und des KStG gehen steuerrechtlich denen der Eigenbetriebsverordnung vor, [BFH vom 27.04.2000, I R 12/98](#).

7.1 Körperschaftsteuer

• § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG	Unbeschränkte KSt-Pflicht
• § 2 Nr. 2 KStG	Beschränkte KSt-Pflicht
• § 4 KStG	Betriebe gewerblicher Art
• § 8 KStG	Ermittlung des Einkommens

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

• § 15 S. 1 Nr. 4 und 5 KStG	Ermittlung des Einkommens bei Organschaft
• § 23 KStG	Steuersatz
• § 24 KStG	Freibetrag von 5.000 €
• § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG	Sondervorschriften für den Steuerabzug
• R 1.1 KStR 2022	Unbeschränkte KSt-Pflicht
• R 4.1, 4.2, 4.4 und 4.5 KStR 2022 sowie R 4.1 und R 4.3 KStR 2015 (bis VZ 2021)	Betriebe gewerblicher Art
• R 7.1 KStR 2022	Ermittlung des Einkommens
• R 8.2 KStR 2022	Einkommensermittlung bei BgA
• R 24 KStR 2022	Freibetrag von 5.000 €
• KSt Kartei NRW zu § 4 KStG	Betriebe gewerblicher Art
• KSt Kartei NRW zu § 8 KStG Karte E und Karte F	Ermittlung des Einkommens

7.2 Umsatzsteuer

• § 1a Abs. 1 Nr. 2b UStG	Innergemeinschaftlicher Erwerb
• § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG	Organschaft
• § 2 Abs. 3 und § 2b UStG	Unternehmereigenschaft
• Art. 9 und 13 MwStSystRL	Unternehmereigenschaft
• § 12 Abs. 2 Nr. 10 UStG	Personenbeförderung / Steuersatz
• § 13b UStG	Leistungsempfänger als Steuerschuldner
• § 14 UStG	Ausstellung von Rechnungen
• §§ 15 und 15a UStG	Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung
• § 18 Abs. 1 bis 4a, 4f, 4g UStG	Besteuerungsverfahren
• Abschnitt 1a.1 UStAE	Innergemeinschaftlicher Erwerb

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

• Abschnitt 2.10 UStAE	Unternehmereigenschaft und Vorsteuerabzug bei Vereinen, Forschungsbetrieben und ähnlichen Einrichtungen
• Abschnitt 2.11 und 2b.1 UStAE	Unternehmereigenschaft jPdöR
• Abschnitt 12.13 UStAE	Begünstigte Verkehrsarten
• Abschnitt 15.2b, 15.2c und 15.19 UStAE	Vorsteuerabzug

7.3 Gewerbesteuer

• § 2 GewStG	Steuergegenstand
• § 10a GewStG	Gewerbeverlust
• § 11 Abs. 1 S. 3 Nr. 2 GewStG	Freibetrag von 5.000 €
• § 2 GewStDV	Betriebe der öffentl. Hand
• R 2.1 Abs. 6 GewStR 2009 und	Steuerpflicht
• H 2.1 Abs. 6 GewStH 2009	

7.4 Einkommen-/Kapitalertragsteuer

• § 4 EStG	Gewinnbegriff
• § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG	Leistungen von BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit
• § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG	Leistungen von BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit
• § 43 Abs. 1 Nr. 7b und Nr. 7c EStG	Kapitalerträge mit Steuerabzug
• § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG	Bemessung der KapSt
• § 44 Abs. 6 EStG	Entrichtung der KapSt
• § 44a Abs. 7 S. 1 Nr. 3 und Abs. 8 S. 1 Nr. 2 EStG	Abstandnahme vom Steuerabzug

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

7.5 Abgabenordnung

• §§ 51 - 68 AO	Steuerbegünstigte Zwecke
-----------------	--------------------------

7.6 Grunderwerbsteuer

• § 1 GrEStG	Erwerbsvorgänge
• § 3 Nr. 2 GrEStG	Steuerbefreiungen
• § 4 Nr. 1, Nr. 4 und Nr. 5 GrEStG	Ausnahmen von der Besteuerung
• § 13 GrEStG	Steuerschuldner

8 Der Betrieb gewerblicher Art**8.1 Grundlagen**

Das Besteuerungssubjekt „BgA“ ist bereits mit dem KStG 1925 geschaffen worden, um Wettbewerbsvorteile der öffentlichen Hand bei ihren wirtschaftlichen Tätigkeiten gegenüber privaten Anbietern zu verhindern. Als BgA werden alle **Einrichtungen** einer jPdöR bezeichnet, die einer **nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit** zur **Erzielung von Einnahmen** dienen. Sie müssen sich innerhalb der Gesamtbetätigung der jPdöR wirtschaftlich herausheben. Die BgA besitzen neben ihrem wirtschaftlichen Tätigkeitsfeld grds. keine weitere außerbetriebliche Sphäre, vgl. [BFH vom 24.04.2002, BStBl II 2003 S. 412](#). BgA, die aufgrund ihrer Satzung und ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen, sind nur mit ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (wGB) ertragsteuerpflichtig, vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG.

Die luf Betriebe einer jPdöR sowie die Betriebe, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (**Hoheitsbetriebe**), führen nicht zur Annahme eines BgA.

Das Fehlen des Tatbestandsmerkmals „Gewinnerzielungsabsicht“ für die Annahme eines BgA führte in der Vergangenheit zu kontroversen Diskussionen in der Literatur (vgl. z.B. Hüttemann in DB 2007, Seite 1603), ob auf einen BgA, der z.B. nachweislich nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird, die sog. Liebhabereigrundsätze des BFH anzuwenden seien. Infolgedessen wäre für den dauerdefizitären BgA kein Einkommen zu ermitteln und die entstandenen Verluste wären steuerlich irrelevant.

§ 8 Abs. 1 S. 2 KStG i.d.F. des JStG 2009 ([BGBl 2008 I S. 2794](#)) stellt klar, dass auch dann ein Einkommen für einen BgA zu ermitteln ist, wenn die Einrichtung nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird oder es an der Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr mangelt. Gem. § 34 Abs. 6 S. 1 KStG ist die Vorschrift auch für VZ vor 2009 anzuwenden.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Für die Frage der Unternehmereigenschaft einer jPdöR stellt das USt-Recht gem. § 2 Abs. 3 UStG a.F. bis einschließlich VZ 2016 auf das Vorliegen eines BgA gem. § 1 Abs. 1 Nr. 6 und § 4 KStG ab. Die zu diesen Vorschriften von Rechtsprechung und Verwaltung für das Gebiet der Körperschaftsteuer entwickelten Grundsätze sind auch für die Umsatzbesteuerung maßgebend (Abschnitt 2.11 Abs. 4 UStAE). Aufgrund der Übergangsregelung des § 27 Abs. 22 UStG kann auf Antrag die Regelung des § 2 Abs. 3 UStG a.F. bis einschließlich VZ 2020 weiter angewendet werden, vgl. Praxis-HB Tz. 26.7.

8.2 Einrichtung

Der RFH hat in seinem Urteil vom 22.10.1929, RStBl 1929 S. 666, einen BgA als einen Inbegriff fortdauernder wirtschaftlicher Verrichtungen definiert, der unter einem einheitlichen Willen auf ein bestimmtes sachliches Ziel gerichtet ist, dadurch in sich wirtschaftlich zusammenhängt und eine funktionelle Einheit bildet, sich aber innerhalb der Gesamtbetätigung der jPdöR als etwas Besonderes heraushebt.

Dieser Gedanke liegt insoweit noch dem heutigen KSt-Recht zugrunde, als dass alle Betriebe der öffentlichen Hand der KSt zu unterwerfen sind, die das äußere Bild eines Gewerbebetriebes bieten. Als Einrichtung i.S.d. § 4 Abs. 1 KStG ist daher jede nachhaltige und selbständige Tätigkeit zu verstehen, die sich als wettbewerbsrelevante Tätigkeit von den übrigen Aufgaben der jPdöR abgrenzen lässt.

Bei einem Jahresumsatz von über 130.000 € wird die Annahme einer solchen Einrichtung indiziert, R 4.1 Abs. 4 KStR 2022, Abschn. 2.11 Abs. 4 S. 3 UStAE.

Liegt tatsächlich eine eigene Einrichtung vor, so ist die Grenze von 130.000 € unerheblich. Merkmale für eine wirtschaftliche Selbständigkeit einer Einrichtung können sein:

- organisatorische Einheit (z.B. Institute an Universitäten; Ämter von Gemeinden ...)
- gesonderte Geschäftsleitung,
- getrennte Buchführung,
- gesondert geführter Haushalt.

Es handelt sich dabei um einzelne Merkmale, die nicht alle gleichzeitig erfüllt sein müssen. Ist nach dem äußeren Bild davon auszugehen, dass eine eigenständige Einrichtung vorliegt, können einzelne Merkmale nicht gegeben sein. Ein Eigenbetrieb bzw. eine eigenbetriebsähnliche Einrichtung einer Stadt ist immer eine Einrichtung i.S.d. § 4 KStG.

Der BFH hat in seinem [Beschluss vom 03.02.2010, BStBl II 2010 S. 502](#), dem Begriff der „Einrichtung“ in Fortführung seiner bisherigen Rechtsprechung (z.B. [BFH-Urteil vom 14.04.1983, BStBl II 1983 S. 491](#)) eine tätigkeitsbezogene Betrachtung zugemessen. Für die Annahme einer Einrichtung sei eine organisatorisch verselbständigte Abteilung nicht notwendig. Die Einbeziehung einer wirtschaftlichen Tätigkeit in einen überwiegend mit hoheitlichen Aufgaben betrauten Betrieb schließe es nicht aus, die einbezogene Tätigkeit gesondert zu beurteilen und als eigenständige Einheit von dem sie organisatorisch tragenden Hoheitsbetrieb zu unterscheiden (vgl. dazu auch H 4.1 Einrichtung KStH 2015). Maßgeblich für das Vorliegen einer Einrichtung sei allein, dass sich die verschiedenen Tätigkeiten voneinander unterscheiden und trennen lassen. Hierfür stellen z.B. eine gesonderte Einnahmen-Ausgabenrechnung und eine gesonderte Abrechnung der Leistungen Anhaltspunkte dar.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

8.3 Nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit

Eine Tätigkeit ist nachhaltig, wenn sie auf Wiederholung angelegt ist. Besteht also von Beginn an eine Wiederholungsabsicht, genügt auch ein einmaliges Tätigwerden. Es kommt also ausschließlich auf die Nachhaltigkeit der Betätigung und nicht auf die Nachhaltigkeit des Zuflusses von Einnahmen an. Im Übrigen gelten die Ausführungen in H 15.2 EStH 2017 und Abschnitt 2.3 Abs. 5 UStAE.

Folgende Kriterien sprechen für eine Nachhaltigkeit:

- mehrjährige Tätigkeit,
- planmäßiges Handeln,
- auf Wiederholung angelegte Tätigkeit,
- die Ausführung mehr als nur eines Umsatzes,
- Vornahme mehrerer gleichartiger Handlungen,
- langfristiges Dulden eines Eingriffs in den eigenen Rechtskreis,
- Intensität des Tätigwerdens,
- Unterhalten eines Geschäftslokals.

8.4 Einnahmeerzielungsabsicht

Zur Annahme eines BgA fordert der Gesetzgeber im § 4 Abs. 1 KStG im Gegensatz zu den gewerblichen Einkünften i.S.d. § 15 EStG keine Gewinnerzielungsabsicht, sondern lediglich eine Einnahmeerzielungsabsicht. Diese Einnahmeerzielungsabsicht muss nicht Hauptzweck der wirtschaftlichen Betätigung sein. Ausreichend ist, wenn sie als Nebenzweck „in Kauf genommen“ wird. Aus diesem Grunde liegt selbst dann ein BgA vor, wenn die Leistungen zum Selbstkostenpreis erbracht werden. Dass auch für einen dauerdefizitären BgA ein Einkommen zu ermitteln ist, stellt § 8 Abs. 1 S. 2 KStG i.d.F. des JStG 2009 (BGBl 2008 I S. 2794) klar.

8.5 Wirtschaftliche Bedeutsamkeit

Die von der jPdÖR ausgeübte Tätigkeit muss sich innerhalb der Gesamtbetätigung wirtschaftlich herausheben; sie muss von einigem Gewicht sein, R 4.1 Abs. 5 KStR 2022.

Der Richtliniengeber indiziert bei einem Jahresumsatz von 45.000 € (ab VZ 2022) bzw. 35.000 € (bis VZ 2021) die wirtschaftliche Bedeutsamkeit (vgl. aber Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 18.07.1997, 3 K 2226/93: BgA auch beim Unterschreiten der damaligen 60.000 DM-Grenze angenommen).

Es reicht daher aus, wenn der Umsatz auch nur in einem Jahr einmalig die 45.000 €-Grenze bzw. 35.000 €-Grenze übersteigt. In den Jahren, in denen die Jahresumsatzgrenze nicht überschritten wird, greift die Finanzverwaltung von sich aus den Fall nicht auf.

Im Einzelfall kann auch bei einem Unterschreiten der 45.000 €-Grenze bzw. 35.000 €-Grenze eine wirtschaftliche Bedeutsamkeit angenommen werden, wenn besondere Gründe (z.B. bestehende Wettbewerbssituation zu Privatanbietern) von den jPdÖR, z.B. den Kommunen, vorgebracht werden, vgl. [FG Düsseldorf vom 29.09.1999](#), 5 K 1480/96 U, veröffentlicht in UVR 2000 S. 262. Das bedeutet, dass in diesen Fällen zu prüfen ist, ob ein wettbewerbsrelevanter Markt für die einschlägige Tätigkeit überhaupt besteht. Die jPdÖR hat in diesen Fällen nach-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

zuweisen oder glaubhaft zu machen, dass sie sich in einer unmittelbaren Wettbewerbssituation befindet, in der sie Wettbewerbsnachteile erleiden würde, wenn ihre Tätigkeit **nicht** als BgA behandelt würde. Aus dem genauen Wortlaut der Richtlinie („unmittelbar in Wettbewerb tritt“) ergibt sich, dass - entgegen den Grundsätzen bei der Abgrenzung hoheitlicher von wirtschaftlichen Tätigkeiten jPdöR, bei der potentieller Wettbewerb für den Ausschluss der Hoheitlichkeit ausreicht, vgl. [BFH-Urteil vom 30.06.1988, BStBl II 1988 S. 910](#) - nach dem eindeutigen Wortlaut der R 4.1 Abs. 5 S. 5 KStR 2022 nur eine von der jPdöR nachgewiesene unmittelbare Wettbewerbssituation zur Annahme eines BgA unterhalb der Gewichtsgrenze von 45.000 € bzw. 35.000 € führen kann.

Zu beachten bleibt jedoch, dass neben der wirtschaftlichen Bedeutsamkeit zwingend eine selbständige Einrichtung i.S.v. R 4.1 Abs. 2 und 4 KStR 2022 gegeben sein muss.

Die Verwaltung hat sich durch die Grenze von 45.000 € bzw. 35.000 € gebunden - sie darf von sich aus bei Unterschreiten auch dann keinen BgA annehmen, wenn tatsächlich Wettbewerb gegeben ist.

Die Umsatzgrenze von 35.000 € als wichtiger Anhaltspunkt für das Vorliegen des Tatbestandsmerkmals „wirtschaftliche Bedeutsamkeit“ wurde im Rahmen der KStR 2015 (BStBl I 2016, Sondernummer 1/2016 S. 2) mit Wirkung ab dem VZ 2015 in die Richtlinien implementiert (vgl. R 4.1 Abs. 5 KStR 2015). Sie orientiert sich an der Besteuerungsgrenze der §§ 64 Abs. 3, 67a AO und § 23a Abs. 2 UStG, um einen Gleichklang der Besteuerungsgrenzen für BgA einerseits und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe andererseits zu erreichen.

In Anlehnung an die durch das JStG 2020 in § 64 Abs. 3 AO vorgenommene Erhöhung der Besteuerungsgrenze wurde auch die Gewichtsgrenze für BgA im Rahmen der KStR 2022 (BStBl I 2022, Sondernummer 1/2022) mit Wirkung ab dem VZ 2022 auf 45.000 € angehoben (vgl. R 4.1 Abs. 5 KStR 2022).

Für alle VZ bis einschließlich 2014 ist eine Umsatzgrenze von 30.678 € anzuwenden (R 6 Abs. 5 KStR 2004).

Für Zwecke der USt hat der BFH mit [Urteil vom 17.03.2010, XI R 17/08](#), entschieden, dass es für die Unternehmereigenschaft einer jPdöR - im Gegensatz zu § 4 Abs. 1 S. 1 KStG - weder auf das Merkmal der Einrichtung ankomme, noch sei entscheidend, dass die wirtschaftliche Tätigkeit sich innerhalb der Gesamtbetätigung der jPdöR wirtschaftlich heraushebe und bestimmte Umsatzgrenzen überschreite. Diese Rechtsprechung hat allerdings keine Auswirkung auf die Frage, ob aus körperschaftsteuerlicher Sicht ein BgA vorliegt.

8.6 Selbstversorgungsbetriebe

Unter Selbstversorgungsbetrieben werden solche Betriebe verstanden, die ihre Lieferungen und Leistungen ausschließlich für den eigenen Hoheitsbereich oder für andere BgA der eigenen Trägerkörperschaft erbringen.

Leistungen, die **ausschließlich innerhalb** der jeweiligen jPdöR erbracht werden, begründen, gleichgültig ob sie ihrem Charakter nach eine wirtschaftliche Betätigung darstellen oder nicht, auch dann innerhalb der jeweiligen jPdöR **keinen** BgA, wenn zwischen den Selbstversorgungsbetrieben (z.B. Eigenbetrieben) und ihrer Trägerkörperschaft betriebswirtschaftlich abgerechnet wird. Denn die Annahme eines BgA ist u.a. von seiner wirtschaftlichen Bedeutsamkeit abhängig, die regelmäßig nach den Umsätzen i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG (vgl. R 4.1 Abs. 5 KStR 2022 bzw. R 4.1 Abs. 5 KStR 2015) bestimmt wird. Umsätze innerhalb einer

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

jPdöR erfüllen die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG nicht und sind daher bei der Beurteilung, ob eine wirtschaftlich bedeutsame Tätigkeit gegeben ist, nicht zu berücksichtigen.

Soweit jedoch zwischen mehreren **bereits aus anderen Gründen** bestehenden BgA innerhalb derselben jPdöR Leistungen erbracht werden, sind grds. die körperschaftsteuerlichen Konsequenzen zu ziehen. Umsatzsteuerlich liegen nicht steuerbare Innenumsätze vor.

8.7 Abgrenzung BgA zur hoheitlichen Tätigkeit

Nach § 4 Abs. 5 S. 1 KStG sind Betriebe, die überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe), keine BgA der jPdöR. Was im Einzelnen den Begriff eines Hoheitsbetriebes ausmacht, ist gesetzlich nicht normiert und unterliegt einem ständigen Wandel aufgrund von Veränderungen der rechtlichen, wirtschaftlichen und sozialen Verhältnisse.

Bei der Prüfung, ob eine Tätigkeit einer jPdöR überwiegend der Ausübung hoheitlicher Gewalt dient, ist darauf abzustellen, inwieweit eine aufgrund der rechtlichen Ausgestaltung **ihrer Art nach einheitlich als hoheitlich zu beurteilende Tätigkeit** der Erfüllung öffentlicher Aufgaben oder der Erzielung von Einnahmen und damit wirtschaftlichen Interessen der jPdöR dient. Wird die Tätigkeit vorrangig ausgeübt, um Einnahmen zu erzielen, und dienen vorhandene Zwangs- oder Monopolrechte vorrangig auch dazu, die jPdöR vor Konkurrenz zu schützen und ihr die Einnahmen aus der Tätigkeit zu sichern, dient die Tätigkeit nicht mehr überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt. Anders ist es, wenn die Erzielung von Einnahmen nur ein Nebenzweck der Tätigkeit ist, vgl. [BFH vom 23.10.1996, BStBl II 1997 S. 139](#).

Nach ständiger BFH-Rechtsprechung und Richtlinienregelung (R 4.4 Abs. 1 KStR 2022) sind unter Ausübung öffentlich-rechtlicher Gewalt Tätigkeiten zu verstehen, die

- der jPdöR eigentümlich und vorbehalten sind,
- aus der Staatsgewalt abgeleitet sind und staatlichen Zwecken dienen ([BFH vom 21.11.1967, BStBl II 1986 S. 218](#))

Ein starkes Indiz für das Vorliegen eines Hoheitsbetriebes ist, dass der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung zur Annahme der Leistung verpflichtet ist (**öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang**, z.B. Schlachthöfe in Gemeinden mit Schlachtzwang, Anstalten zur Straßenreinigung).

Eine Ausübung öffentlicher Gewalt ist allerdings insoweit ausgeschlossen, als sich die Körperschaft durch ihre Einrichtungen in den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr einschaltet und eine Tätigkeit ausübt, die sich ihrem Inhalt nach von der Tätigkeit eines privaten gewerblichen Unternehmens nicht wesentlich unterscheidet. Dann bewegt sich auch die jPdöR in Bereichen der unternehmerischen Berufs- und Gewerbeausübung, in denen private Unternehmen durch den Wettbewerb mit (grds. nicht stpfl.) Körperschaften des öffentlichen Rechts ihrerseits nicht benachteiligt werden dürfen (vgl. [BFH vom 25.01.2005, BStBl II 2005 S. 501 m.w.N.](#)).

Beachte:

Dass die gesetzliche Zuweisung von Pflichtaufgaben kein Entscheidungskriterium für die Annahme eines Hoheitsbetriebes ist, hat der BFH auch bereits mit Urteilen vom [30.06.1988, BStBl II 1988 S. 218](#), vom 21.09.1989, BStBl II 1989 S. 95, vom [29.10.2008, BStBl II 2009](#)

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

[S. 1022](#) und zuletzt vom [03.02.2010, BStBl II 2010 S. 502](#), deutlich gemacht. Entscheidend sei, ob eine (ggf. gesetzlich zugewiesene) Aufgabe durch Einschaltung in den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr verwirklicht werde, sog. Wettbewerbs- bzw. Konkurrenzfähigkeit. Es sei dann unerheblich, ob die Einnahmen, die die jPdöR durch die Tätigkeit erzielt, in Form öffentlich-rechtlicher Gebühren oder eines Beitrages erhoben werden, vgl. [BFH-Urteil vom 23.10.1996, BStBl II 1997 S. 139](#). Eine Wettbewerbsbeeinträchtigung der privaten Wirtschaft müsse im konkreten Einzelfall nicht tatsächlich vorliegen. Ausreichend sei vielmehr, dass dieselbe Tätigkeit auch von privaten Unternehmern wahrgenommen werden könne, der BgA mithin in einem potentiellen Wettbewerb zur Privatwirtschaft stehe.

Die Prüfung der (potentiellen) Wettbewerbssituation ist nach der Rechtsprechung des [BFH vom 29.10.2008, BStBl II 2009 S. 1022](#), nicht auf das einzelne Bundesland beschränkt.

In dem Urteilsfall ging es um die Frage, ob der Betrieb eines Krematoriums durch eine jPdöR zur Annahme eines BgA führt oder ob es sich um einen Hoheitsbetrieb der Trägerkörperschaft handelt.

Nach Auffassung des BFH führt eine Tätigkeit selbst dann zur Annahme eines BgA, wenn diese durch landesrechtliche Vorschriften in einem einzelnen Bundesland ausschließlich der öffentlichen Hand vorbehalten sei, lediglich im Wege der Beleihung auf einen privaten Dritten übertragen werden könne und auch kein Wettbewerb zwischen privatem (beliehenem) Unternehmen und der öffentlichen Hand in diesem Bundesland bestehe, aber eine Wettbewerbsbeeinträchtigung stpfl. Unternehmen in anderen Bundesländern oder EU-Mitgliedstaaten, z.B. durch einen örtlich nicht eingegrenzten Markt, nicht ausgeschlossen werden kann. Es liege somit unter diesen Voraussetzungen regelmäßig selbst dann ein BgA vor, wenn innerhalb eines Bundeslandes eine Aufgabe nur durch jPdöR wahrgenommen werde.

Die Bundesländer könnten zwar im Rahmen ihrer Gesetzgebungskompetenz entscheiden, welche Aufgaben sie der öffentlichen Hand vorbehalten. Die ertragsteuer- und umsatzsteuerlichen Folgen einer Betätigung der öffentlichen Hand seien jedoch der Regelungskompetenz der Länder entzogen und richteten sich nach Bundesrecht.

Die Beurteilung, ob ein Hoheitsbetrieb vorliegt, richtet sich somit nicht ausschließlich nach den Bestimmungen der einzelnen Länder, sondern im Wesentlichen nach der Frage eines - auch länder- und bundesübergreifenden - bestehenden Wettbewerbs.

Mit [Schreiben vom 11.12.2009, BStBl I 2009 S. 1597](#), hat das BMF in Folge des Krematorium-Urteils in Ergänzung der Ausführungen in R 4.4 KStR 2022 und H 4.4 KStH 2022 Kriterien zur Abgrenzung hoheitlicher von wirtschaftlicher Tätigkeit einer jPdöR aufgestellt (vgl. Praxis-HB Tz. 8.7.1 Prüfschema hoheitliche Tätigkeit).

Beispiele hoheitlicher Tätigkeit:

Friedhofsverwaltung, Entsorgung von Hausmüll

Grundstücksverkäufe der Gemeinden sind dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen, **soweit** die Gemeinden im Rahmen der von ihnen durchzuführenden **Boden- und Siedlungspolitik** tätig sind, Erlass des Finanzministeriums NRW vom 18.11.1980 S 2706 - 56 - V B 4, vgl. dazu auch [KSt-Kartei BW, § 4 KStG Nr. 2](#), Verfügung der OFD Münster vom 27.11.1980 - S 2706 - 45 - St 13 - 33 und [FG Düsseldorf vom 09.03.2010, EFG 2010 S. 1443](#) (siehe ABC der hoheitlichen Tätigkeiten).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Hinweis:

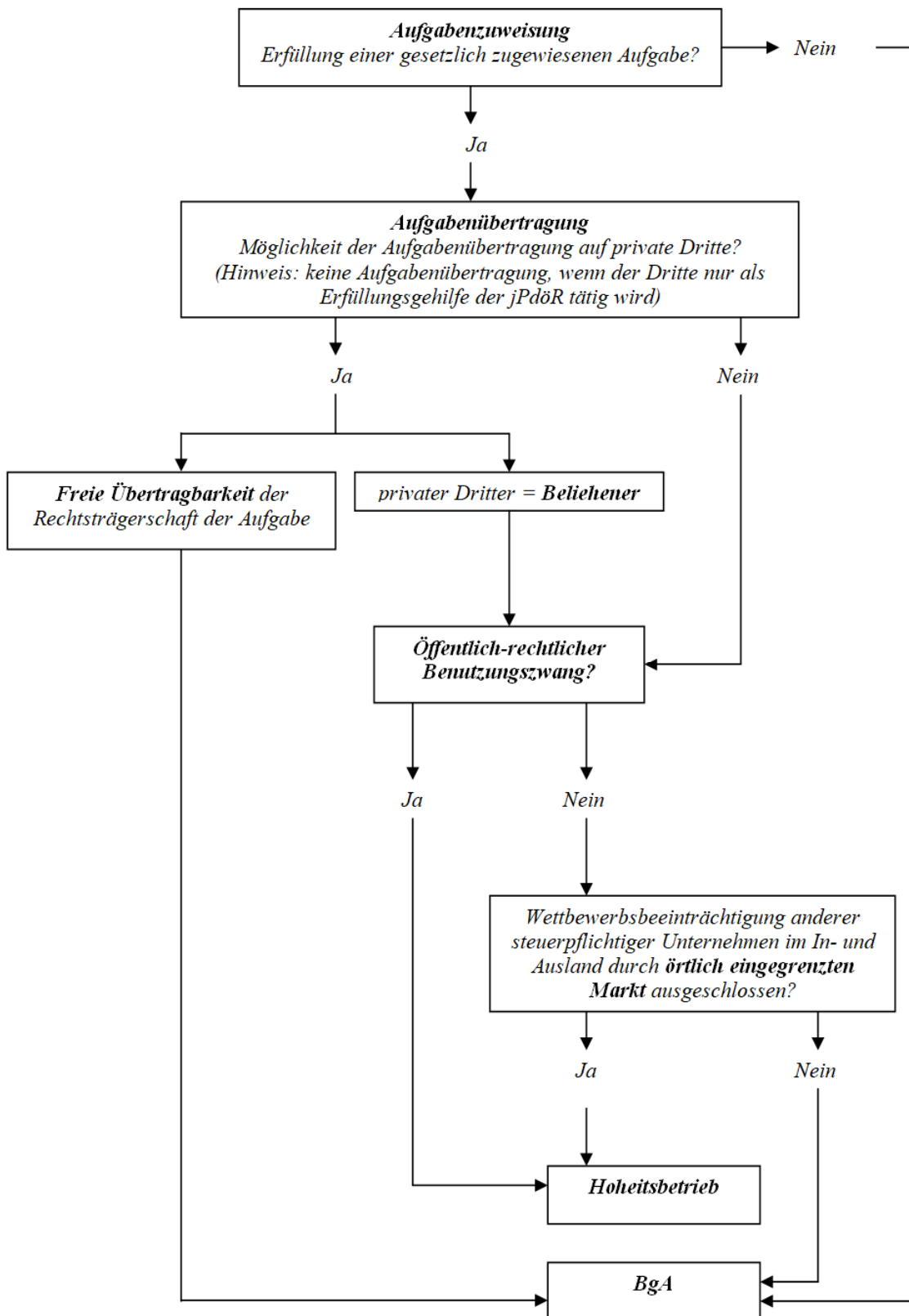
In umsatzsteuerlichen Fragen haben sowohl der EuGH als auch der BFH in der Vergangenheit vermehrt vorrangig auf die so genannte Sonderrechtsregelung abgestellt. Eine Tätigkeit sei dann als Ausübung öffentlicher Gewalt anzusehen, wenn sie im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung erfolge. Maßgeblich dafür seien die im nationalen Recht vorgesehenen Ausübungsmodalitäten, wobei das Gebrauch machen hoheitlicher Befugnisse für eine einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung unterliegende Tätigkeit spreche ([EuGH vom 14.12.2000](#), Az.: C-446/98, UR 2001 S. 108).

Mit [Urteil vom 15.04.2010, V R 10/09](#), sowie [vom 10.02.2016, XI R 26/13](#), hat der BFH klargestellt, dass für die Definition des Begriffs der „öffentlichen Gewalt“ daneben ebenfalls der Wettbewerbsgesichtspunkt als Differenzierungskriterium zu berücksichtigen ist (vgl. Baldauf in DStZ 2010, S. 35 ff.). Als Folge der geänderten Rechtsprechung wurde zum 01.01.2016 die Vorschrift des § 2b in das UStG eingefügt. Auf die Ausführungen im Praxis-HB Tz. 26.7 wird insoweit verwiesen.

Im hoheitlichen Bereich kann die jPdöR USt-Schuldner und USt-Vergütungsberechtigte sein. JPdöR, die nicht Unternehmer sind oder die einen Gegenstand nicht für ihr Unternehmen erwerben, unterliegen unter den weiteren Voraussetzungen des § 1a UStG der Erwerbsbesteuerung; auf § 1a Abs. 1 und Abs. 3 UStG wird hingewiesen. JPdöR haben die Regelungen des § 13b UStG zu beachten (vgl. § 13b Abs. 5 UStG). Bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 4a UStG haben die jPdöR einen Steuervergütungsanspruch. Auf die Abschnitte 4a.1 UStAE bis 4a.5 UStAE wird hingewiesen.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Prüfschema hoheitliche (vorbehaltene) Tätigkeiten gem. BMF-Schreiben vom 11.12.2009, BStBl. I 2009 S. 1597



Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**8.8 Abgrenzung BgA zu der dem kirchlichen Verkündigungsauftrag dienenden Tätigkeit**

Öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften sind als jPdöR gem. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG nur dann kst-pflichtig, wenn sie einen BgA unterhalten.

Die nach § 4 Abs. 5 KStG vorzunehmende Abgrenzung zwischen BgA und Hoheitsbetrieben hat in der Weise zu erfolgen, dass der Tatbestand „Betriebe, die überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen“ hier als „Betriebe, die überwiegend der Erfüllung des Auftrages der öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaft dienen“ zu verstehen ist.

Hierunter sind nach allgemeiner Auffassung solche Tätigkeiten zu verstehen, die nach dem kirchlichen Selbstverständnis dazu dienen, den Verkündigungsauftrag der Kirche wahrzunehmen, z.B. Besinnungstage, Seminare, Exerzitien etc. Entscheidend ist also die charakteristische kirchliche Form der Veranstaltung. Dabei ist dem kirchlichen Selbstverständnis eine weit reichende Bedeutung beizumessen.

- Einrichtungen der öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften (z.B. Alten- und Pflegeheime, Krankenhäuser, Mahlzeitendienste oder Sozialstationen) haben ihre historischen Wurzeln in der Antwort der Kirchen auf Notsituationen von Menschen. Bei diesen Einrichtungen, die als eine Form der tätigen Nächstenliebe Ausdruck des kirchlichen Verkündigungsauftrages sind, werden regelmäßig keine BgA angenommen. Sie unterliegen damit nicht gem. § 4 KStG der Besteuerung.
- Die Grenze zur Steuerpflicht wird allerdings dann überschritten, wenn die Einrichtungen mit ihren Angeboten und Leistungen den Bezug zum kirchlichen Verkündigungscharakter verlieren und in Wettbewerb mit privaten Wirtschaftsunternehmen treten, z.B. Altkleiderverwertung, Basare, Cafés, Erholungs- und Ferienheime, Kantinenbetriebe, Kegelbahnen, Kioske, Krankenhausapotheken, Krankenhauswäschereien, Personalverpflegung, Reiseveranstaltungen, verpachtete BgA etc. In diesen Fällen sind BgA anzunehmen, die gem. § 4 KStG der Besteuerung unterliegen.

Die einkommensteuerlichen Grundsätze des gewerblichen Grundstückshandels sind uneingeschränkt auch auf die Kirchengemeinden zu übertragen.

Die steuerliche Auswirkung ist allerdings als eher gering einzuschätzen, da die betroffenen Grundstücke bei Begründung des BgA „Gewerblicher Grundstückshandel“ mit dem Teilwert in diesen einzulegen sind, so dass regelmäßig wohl keine bzw. keine nennenswerten stillen Reserven bis zum Verkauf der Grundstücke entstehen dürften.

Wir bitten um Rücksprache vor abschließender Entscheidung in entsprechenden Einzelfällen.

Kirchengemeinden betreiben vielfach Photovoltaikanlagen. Um im Zuge des Anlagenerwerbs einen Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen zu können, beantragen die Gemeinden regelmäßig die Behandlung der Anlagen als BgA, auch wenn die erzielten Umsätze die Grenze der wirtschaftlichen Bedeutsamkeit für die Annahme eines BgA (45.000 €-Grenze ab VZ 2022 gemäß R 4.1 Abs. 5 Satz 1 KStR 2022 bzw. 35.000 €-Grenze bis VZ 2021 gemäß R 4.1 Abs. 5 Satz 1 KStR 2015) nicht überschreiten. Nach einer Entscheidung der KSt-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder kann dem Antrag der Gemeinden wegen der vorliegenden Wettbewerbssituation zu privaten Betreibern von Photovoltaikanlagen uneingeschränkt gefolgt werden (gl. A. und im Übrigen zur Frage der Anzahl BgA bei dem Betrieb von mehreren Photovoltaikanlagen auf verschiedenen Gebäuden einer jPdöR vgl. [FG Münster vom 21.04.2021, EFG 2021 S. 1.140](#)). Die Wettbewerbsrelevanz der Tätigkeit ist

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Betrieb nach Maßgabe des EEG gefördert wird, d.h. der Betreiber das Recht auf Einspeisung der gewonnenen Energie in Netze zu garantierten Preisen hat. Die Entscheidung, den Betrieb der Photovoltaikanlage als BgA auch unterhalb der Umsatzgrenze von 35.000 € ansehen zu wollen, bindet die jPdöR allerdings auch für die Folgejahre, sofern sich die Verhältnisse nicht wesentlich ändern.

8.9 Abgrenzung BgA zur Land- und Forstwirtschaft

Zur Frage der Abgrenzung des luf Betriebes von einem BgA wird auf R 15.5 EStR 2012 verwiesen.

Die Verpachtung eines luf Betriebes durch eine jPdöR begründet keinen BgA.

Dagegen sind Einkünfte aus der Art nach land- und forstwirtschaftlicher Tätigkeiten, die in einem BgA anfallen, steuerpflichtig, R 4.1 Abs. 6 S. 4 KStR 2022.

(Vgl. Praxis-HB Tz. 11, ABC hoheitliche Tätigkeiten - BgA sowie die Erläuterungen zu einzelnen BgA (Forstbehörde) in Praxis-HB Tz. 12).

8.10 Abgrenzung BgA zur Vermögensverwaltung

JPdöR sind nur mit ihren BgA körperschaftsteuerpflichtig, § 4 Abs. 1 KStG. Insoweit kommt neben der Abgrenzung zum hoheitlichen Bereich (vgl. Praxis-HB Tz. 8.7) auch der Abgrenzung zum vermögensverwaltenden Bereich Bedeutung zu. Diese Abgrenzung für Ertragsteuerzwecke ist für die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung nach § 2b UStG nicht mehr relevant. Einzelheiten sind hierzu unter Tz. 26.7 dargestellt.

§ 14 AO bezeichnet einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb als eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht.

Eine Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt, z.B. Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird.

Gehören diese Betätigungen allerdings zum Gegenstand eines Gewerbebetriebes, so können diese **nicht** dem vermögensverwaltenden Bereich zugeordnet werden.

Stehen die Betätigungen nicht mit einem vorhandenen Gewerbebetrieb in Zusammenhang, muss eine Abgrenzung allein aus dem Wesen der Tätigkeit heraus getroffen werden. Die Zuordnung hat dabei nach den allgemeinen ertragsteuerlichen Grundsätzen zu erfolgen, vgl. R 4.2 EStR 2012.

Nach R 15.7 EStR 2012 liegt eine Vermögensverwaltung vor, wenn sich die Betätigung noch als Nutzung von Vermögen im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten darstellt und die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung nicht in den Vordergrund tritt.

Das Halten einer Beteiligung an einer KapGes ist grds. als steuerfreie Vermögensverwaltung zu beurteilen (vgl. auch [BFH-Urteil vom 29.11.2017, BStBl II 2018 S. 495](#)). Dies gilt auch für das bloße „Halten“ einbringungsgeborener bzw. sperrfristbehafteter Anteile. Etwas anderes gilt, wenn die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung vorliegen oder die jPdöR tatsächlich einen entscheidenden Einfluss auf die Geschäftsführung ausübt, vgl. [BFH-Urteil vom](#)

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

[30.06.1971, BStBl II 1971 S. 753 und zuletzt Urteil des FG Hessen vom 02.12.2021, Az. 4 K 890/19](#), sog. direkte oder indirekte Leitungsfunktion. Nicht ausreichend hierfür ist die bloße Möglichkeit der Einflussnahme, die Mehrheitsbeteiligung als solche oder die bloße Überwachung der Geschäftsführung. Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung gesellschaftsrechtlicher Beteiligungen siehe Abschn. 2.3 Abs. 2 ff UStAE und Abschn. 15.22 UStAE.

8.10.1 Sonderfall: Veräußerung einbringungsgeborener Anteile

Veräußert eine jPdöR einbringungsgeborene Anteile i.S.d. § 21 Abs. 1 S. 1 UmwStG a.F., fingiert § 21 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG a.F. für die Veräußerung einen BgA (nicht nur die Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen, sondern auch die im § 21 Abs. 2 UmwStG genannten Fälle lösen die Rechtsfolge des § 21 Abs. 1 UmwStG und somit die Annahme eines Kapitalertrages i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b S. 1 letzter Halbsatz EStG aus) (zur zeitlichen Anwendung siehe § 27 Abs. 2 UmwStG).

Ein Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung ist, weil für den fiktiven BgA die allgemeinen Einkommensermittlungsvorschriften gelten, nach § 8b Abs. 2 KStG grds. steuerfrei, es sei denn, zwischen der Veräußerung und der Einbringung liegt ein Zeitraum von weniger als sieben Jahren (§ 8b Abs. 4 S. 1 Nr. 1 KStG a.F. und S. 2 Nr. 1 KStG a.F.).

Zu beachten bleibt, dass der Gewinn i.S.d. § 21 Abs. 3 UmwStG a. F. - unabhängig von seiner körperschaftsteuerlichen Beurteilung - gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG einer 15%igen KapSt (bei Veräußerung vor dem 01.01.2009 einer 10%igen KapSt, vgl. § 43a Abs. 1 Nr. 6 EStG a. F.) unterliegt, vgl. § 43 Abs. 1 Nr. 7c EStG, § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG (vgl. auch Tz. 22.5.3).

8.10.2 Sonderfall: Veräußerung sperrfristbehafteter Anteile

Bei Einbringungsvorgängen mit einem Wertansatz unterhalb des gemeinen Wertes, die bereits unter der Geltung des UmwStG in der Fassung des SEStEG (siehe § 27 Abs. 1 UmwStG) erfolgen, entstehen sog. sperrfristbehaftete Anteile. Die Veräußerung solcher Anteile innerhalb der Sperrfrist von sieben Jahren nach der Einbringung löst die rückwirkende Besteuerung des sog. Einbringungsgewinns I i.S.d. § 22 Abs. 1 UmwStG aus. Der Einbringungsgewinn I wird auf den Zeitpunkt der Einbringung ermittelt und rückwirkend im VZ der Einbringung nach den allgemeinen Grundsätzen besteuert. Der Einbringungsgewinn I mindert sich jedoch jeweils um 1/7 für jedes seit dem Einbringungsstichtag abgelaufene Zeitjahr. Daneben ist im VZ der Veräußerung ein Veräußerungsgewinn zu besteuern, der nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei ist und als in einem BgA entstanden gilt (§ 22 Abs. 4 Nr. 1 UmwStG; siehe auch Tz. 23.34 UmwStE bis 22.37 UmwStE vom 11.11.2011, BStBl I 2011 S. 1314). (Auch das UmwStG in der Fassung des SEStEG sieht in § 22 Abs. 1 UmwStG bestimmte Ersatztatbestände vor, die zu einer Realisierung des Einbringungsgewinnes I führen und einem Verkauf der Anteile gleichgestellt werden (vgl. Tz. 23.21 - 23.26 UmwStE vom 11.11.2011). In diesen Fällen ist analog zur alten Regelung ebenfalls die Voraussetzung für die Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b S. 1 letzter Halbsatz EStG in der Fassung des SEStEG erfüllt.

Abweichend von der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile nach § 21 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG a. F., dessen Gewinn ohne zeitliche Begrenzung als in einem BgA entstanden gilt, entsteht der Veräußerungsgewinn aus dem Verkauf der sperrfristbehafteten Anteile nur innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist in einem BgA (vgl. Rz. 56 des [BMF-Schreibens vom](#)

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

[28.01.2019, BStBl I 2019 S. 97](#)). Da § 22 Abs. 4 UmwStG auf „Fälle des Absatzes 1“, also auf Anteilsveräußerungen innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist, verweist, ist ein Veräußerungsgewinn nach Ablauf der Sperrfrist dem vermögensverwaltenden Bereich der Trägerkörperschaft zuzuordnen.

Nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b S. 1 EStG zählt der Gewinn nach § 22 Abs. 4 UmwStG zu den Einkünften aus Kapitalvermögen. Diese unterliegen nach § 43 Abs. 1 Nr. 7c EStG der Kapitalertragsteuer (vgl. dazu Praxis-HB Tz. 22.5.4).

8.10.3 Beteiligung an einer Personengesellschaft als BgA

Die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG (z.B. KG, OHG) war nach R 6 Abs. 2 KStR 2004 in der Vergangenheit stets als ein bzw. mehrere BgA zu beurteilen. Dabei kam es weder auf den Umfang der Tätigkeit noch auf die Höhe der Beteiligung der jPdöR an der Mitunternehmerschaft an. Eine andere Beurteilung konnte sich nach R 6 Abs. 2 KStR 2004 in den Fällen ergeben, in denen sich zwei jPdöR zur Ausübung hoheitlicher Tätigkeiten zu einer PersGes (z.B. zu einer GbR) zusammenschließen.

Diese Regelung wurde nicht in die KStR 2015 übernommen. Die KStR 2015 enthalten nunmehr keine Regelungen zur Beteiligung einer jPdöR an einer Mitunternehmerschaft. Lediglich in H 4.1 KStH 2015 findet sich der Verweis auf das [BFH-Urteil vom 25.03.2015, BStBl II 2016 S. 172](#), wonach die Beteiligung einer jPdöR an einer Mitunternehmerschaft zu einem BgA führt. Der BFH hatte dies für die Streitjahre 2002-2007 entschieden. Weiterhin verweisen die KStH 2015 für Anwendungsfragen zu dieser Entscheidung auf das [BMF-Schreiben vom 08.02.2016, BStBl. I 2016 S. 237](#). Dieses begleitende BMF-Schreiben hat folgenden Inhalt:

„Nach dem Ergebnis einer Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder sind die Grundsätze des Urteils für die Veranlagungszeiträume bis 2008 über den entschiedenen Einzelfall hinaus allgemein anzuwenden. Insbesondere führt danach die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bei der jPdöR selbst dann zu einem BgA, wenn die Tätigkeit der Mitunternehmerschaft, würde sie von der jPdöR unmittelbar selbst ausgeübt, bei ihr keinen BgA begründen würde.“

Zu der Anwendung der Urteilsgrundsätze ab dem Veranlagungszeitraum 2009 wird ein gesondertes BMF-Schreiben ergehen. Bis zum Ergehen dieses Schreibens sind Fälle [Anm.: für Veranlagungszeiträume ab 2009] offen zu halten, in denen eine jPdöR die Auffassung vertritt, die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG begründe auch dann einen BgA, wenn die jPdöR, würde sie die Tätigkeit der Mitunternehmerschaft unmittelbar selbst ausüben, keinen BgA begründen würde.“

Mit Schreiben vom [21.06.2017, BStBl I 2017 S. 880](#), hat das BMF die steuerliche Behandlung der Beteiligung einer jPdöR an einer PersGes – grds. für Veranlagungszeiträume ab 2009 – nunmehr geregelt.

8.10.3.1 Grundsatz

Ob eine jPdöR mit der Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft einen oder mehrere BgA begründet und damit körperschaftsteuerpflichtig ist, wird nicht im Feststellungsverfahren, sondern bei der Körperschaftsteueranmeldung der jPdöR entschieden ([BFH-Beschluss vom](#)

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

[27.11.2012, IV B 64/12](#), und [Urteil des FG Hamburg vom 22.06.2016, EFG 2016 S. 1580](#)).
Beteiligter des Feststellungsverfahrens ist nicht der BgA, sondern die Trägerkörperschaft

Insofern entsteht unabhängig von der Einkünftequalifikation bei der einheitlichen und gesonderten Feststellung für die PersGes bei der jPdöR aus der Beteiligung an einer PersGes nur dann und insoweit ein BgA, wie die Tätigkeiten der PersGes nicht vermögensverwaltend oder land- und forstwirtschaftlich sind.

Nach diesen Grundsätzen führt auch die Beteiligung an einer ausschließlich vermögensverwaltend tätigen, gem. § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerblich geprägten PersGes bei der beteiligten jPdöR nicht zu einem BgA (vgl. Rz. 7 des [BMF-Schreibens vom 21.06.2017](#), a.a.O., und [BFH-Urteil vom 29.11.2017, BStBl II 2018 S. 495](#)).

Für die Begründung eines BgA „Beteiligung an einer PersGes“ ist es – für VZ ab 2018 (vgl. Rz. 13 Satz 3 des [BMF-Schreibens vom 21.06.2017](#), a.a.O.) – unerheblich, ob die Umsatzgrenze für die Annahme einer wirtschaftlichen Selbständigkeit der Tätigkeit (130.000 €-Grenze, vgl. R 4.1 Abs. 4 KStR 2022) oder die maßgebende Umsatzgrenze für das wirtschaftliche Gewicht einer Tätigkeit (45.000 €-Grenze ab VZ 2022 gemäß R 4.1 Abs. 5 Satz 1 KStR 2022 bzw. 35.000 €-Grenze bis VZ 2021 gemäß R 4.1 Abs. 5 KStR 2015) erreicht werden.

Zum Umfang des BgA gehören auch das Sonderbetriebsvermögen sowie damit verbundene Sonderbetriebseinnahmen oder -ausgaben der jPdöR bei dieser Mitunternehmerschaft.

8.10.3.2 Beteiligung an einer ausschließlich mit Gewinnerzielungsabsicht tätigen Mitunternehmerschaft

Die Beteiligung der jPdöR an einer Mitunternehmerschaft i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG führt bei der jPdöR zu einem oder mehreren BgA. Jede gewerbliche Tätigkeit der Mitunternehmerschaft ist gesondert zu beurteilen. Auch in der PersGes ausgeübte Tätigkeiten, die bei der jPdöR – würden sie direkt von ihr ausgeführt – gem. § 4 Abs. 5 KStG als hoheitlich einzustufen wären und folglich keinen BgA begründen würden, führen nach diesen Grundsätzen zur Annahme eines BgA. Dies gilt – entgegen der früheren Verwaltungsauffassung, vgl. R 6 Abs. 2 Satz 5 KStR 2004 – auch dann, wenn sich ausschließlich jPdöR zur Ausübung hoheitlicher Tätigkeiten zusammengeschlossen haben (zur zeitlichen Anwendung diesbezüglich vgl. Rz. 13 Satz 2 des [BMF-Schreibens vom 21.06.2017](#), a.a.O.).

Die Wahl der Rechtsform einer PersGes überlagert aber nicht die für BgA geltenden Zusammenfassungsgrundsätze gem. § 4 Abs. 6 KStG. Unterhält die PersGes mehrere verschiedene (mit Gewinnerzielungsabsicht betriebene) selbständige Tätigkeitsbereiche, ist grds. pro Tätigkeit jeweils ein BgA anzunehmen (sog. „Transparenzprinzip“, vgl. Rz. 3 des [BMF-Schreibens vom 21.06.2017](#), a.a.O., [Rz. 59 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#) und [Rz. 30 des BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#)). Ob diese verschiedenen BgA zusammenzufassen sind, beurteilt sich nachfolgend nach § 4 Abs. 6 KStG. Hierbei handelt es sich jedoch nicht – wie ansonsten bei der Zusammenfassung von verschiedenen BgA – um ein Wahlrecht der jPdöR, sondern um eine Zusammenfassungspflicht. Das Wahlrecht auf Zusammenfassung wurde vielmehr durch die organisatorische Zusammenfassung der Tätigkeiten in der PersGes bereits ausgeübt, so dass die jPdöR im Folgenden daran gebunden ist. Eine darüber hinausgehende (zulässige) Zusammenfassung steht der jPdöR frei.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**8.10.3.3 Beteiligung an einer teilweise ohne Gewinnerzielungsabsicht tätigen PersGes**

Zu beachten ist, dass eine steuerliche Mitunternehmerschaft nur insoweit vorliegt, wie die PersGes Tätigkeiten mit Gewinnerzielungsabsicht ausübt.

Verschiedene, voneinander abgrenzbare selbständige Tätigkeitsbereiche einer PersGes sind nach der Rechtsprechung des [BFH vom 25.06.1996, BStBl I 1997 S. 202](#) für die Frage der Gewinnerzielungsabsicht jeweils gesondert zu beurteilen. Ertrag und Aufwand aus einer abgrenzbaren, ohne Gewinnerzielungsabsicht betriebenen Tätigkeit sind aus den gewerblichen Einkünften der PersGes auszuschneiden, mithin nicht in die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung gem. § 180 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. a AO einzubeziehen.

Das jeweilige Dauerverlustgeschäft bildet - neben den Gewinn Tätigkeiten, für die die Mitunternehmerschaft zu bejahen und somit auf Ebene der beteiligten jPdÖR grds. je Gewinn Tätigkeit ein BgA anzunehmen ist - nach allgemeinen Grundsätzen einen gesonderten BgA (vgl. Rz. 62 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#)).

Sofern neben anderen Gesellschaftern nur **eine** jPdÖR an einer solchen PersGes beteiligt ist, hat die jPdÖR eigenständig zu ermitteln, ob und ggf. welche BgA aus dem/den Dauerverlustgeschäft(en) entstehen.

Sind neben anderen Gesellschaftern hingegen **mehrere** jPdÖR beteiligt, hat das für die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung der Mitunternehmerschaft zuständige Finanzamt eine weitere einheitliche und gesonderte Feststellung für die Ergebnisse der beteiligten jPdÖR aus den nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betriebenen Tätigkeitsbereichen nach Maßgabe des § 4 KStG durchzuführen (vgl. Rz. 9 des [BMF-Schreibens vom 21.06.2017, a.a.O.](#)).

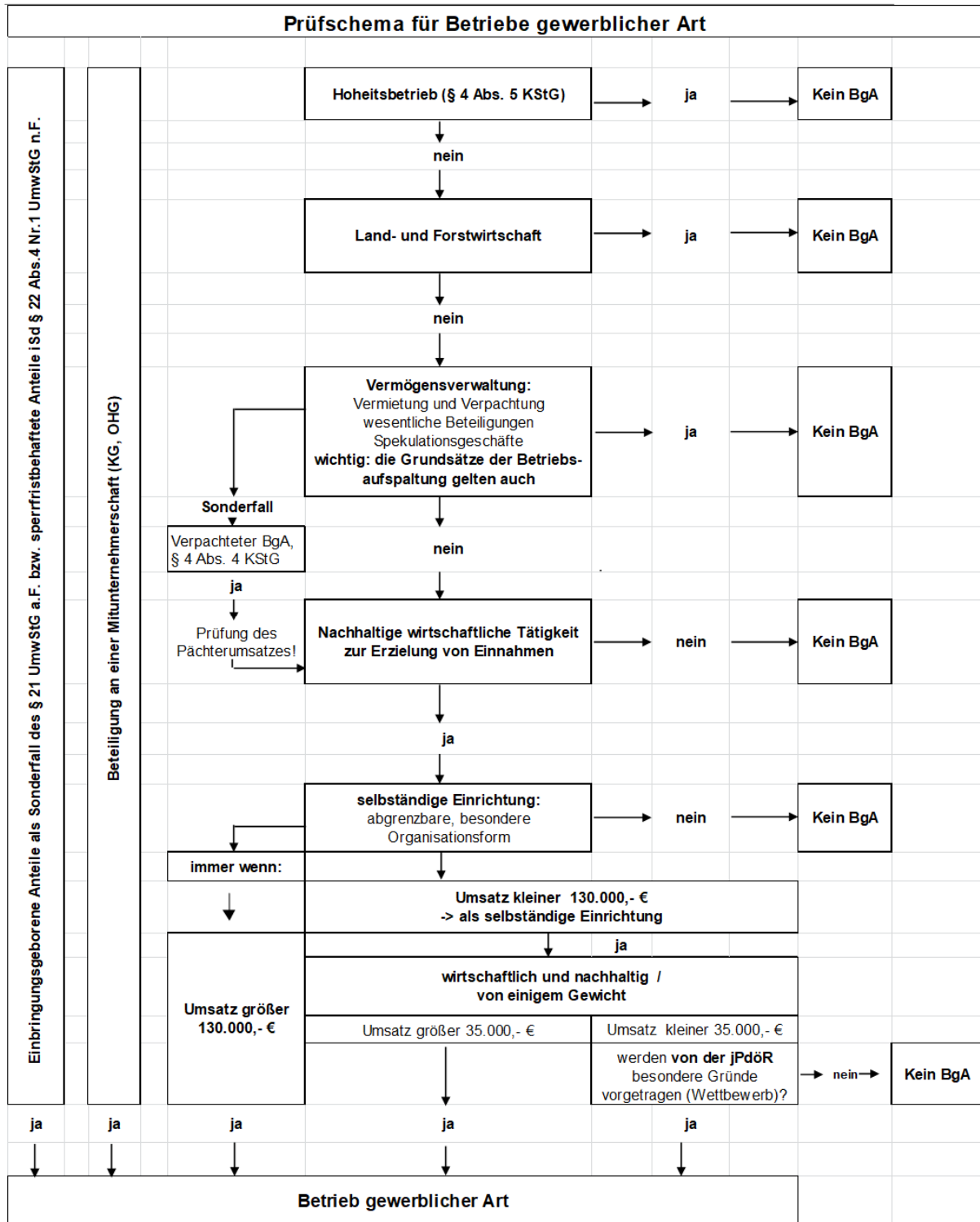
Zu beachten ist, dass auch eine dauerdefizitäre hoheitliche Tätigkeit die vorgenannten Folgen auslöst (vgl. Rz. 9 Satz 2 des [BMF-Schreibens vom 21.06.2017](#)).

8.10.3.4 Beteiligung an einer PersGes ohne Gewinnerzielungsabsicht

Beschränkt sich die Tätigkeit der PersGes auf ein Dauerverlustgeschäft, ist keine Mitunternehmerschaft gegeben. Gleichwohl wird durch die der jPdÖR aus der Beteiligung zuzurechnende anteilige Tätigkeit unter den Voraussetzungen des § 4 KStG ein BgA nach allgemeinen Grundsätzen begründet, da hierfür die Einnahmeerzielungsabsicht ausreicht (vgl. Rz. 60 und 61 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#)). Hinsichtlich der Einkünfteermittlung für einen solchen BgA – auch bei Beteiligung mehrerer jPdÖR – wird auf die Ausführungen unter 8.10.3.3 verwiesen.

Die OFD Karlsruhe hat mit [Verfügung vom 14.06.2018 \(S270.6/242 – St 213\)](#) ein umfangreiches Arbeitspapier mit Beispielen zur Beteiligung einer jPdÖR an einer PersGes veröffentlicht, auf das an dieser Stelle verwiesen wird.

8.11 Prüfschema BgA



9 ABC der Begriffsdefinitionen

9.1 Anstalten des öffentlichen Rechts

Rechtlich selbständige Anstalten des öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit konnten aufgrund der bis zum 15.06.1999 geltenden GO NRW nur aufgrund eines speziellen Gesetzes gebildet werden. Die bisherige Ausnahme bildeten die Sparkassen, die bereits gem. § 107 Abs. 4 GO NRW i.V.m. § 2 SpkG NRW in der Rechtsform einer Anstalt des öffentlichen Rechts errichtet werden konnten.

Der im Rahmen der Änderung der GO NRW vom 15.06.1999 eingefügte § 114a GO NRW erweitert das Angebot an Rechtsformen des öffentlichen Rechts für die Betätigungen der Kommunen. Die Gemeinde darf danach Unternehmen und Einrichtungen in der Rechtsform einer Anstalt des öffentlichen Rechts errichten oder bestehende Eigen- und Regiebetriebe im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in rechtsfähige Anstalten des öffentlichen Rechts umwandeln.

Wie die Organisation in einer privaten Rechtsform bietet die Rechtsform der rechtsfähigen Anstalt des öffentlichen Rechts eine größere Selbständigkeit als der Regie- und Eigenbetrieb.

Der Anstalt bleiben aber folgende Vorteile des öffentlichen Rechts erhalten:

- Für die Anstalt bleibt Landesrecht maßgebend. Den Kommunen kann aufgrund Landesrechts eine wirkungsvollere Möglichkeit zur Steuerung ihrer Unternehmen und Einrichtungen gegeben werden.
- Zugunsten der Anstalt kann ein Anschluss- und Benutzungszwang festgelegt werden.
- Die rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts kann hoheitlich tätig werden; ihr kann die Befugnis zur Erhebung von Kommunalabgaben übertragen werden.
- Die steuerliche Behandlung entspricht der von Eigenbetrieben bzw. eigenbetriebsähnlichen Einrichtungen. Insbesondere gibt es daher - anders als z.B. bei der GmbH - keine Steuerpflicht kraft Rechtsform. Von Bedeutung ist dies z.B. für die Bereiche der privaten Abfallentsorgung und Abwasserbeseitigung.

Die Anstalten des öffentlichen Rechts können demnach sowohl hoheitliche als auch wirtschaftliche Tätigkeiten übernehmen. Organe dieser Anstalten sind Vorstand, Verwaltungsrat, Beirat und Gewährträgerversammlung.

Die als jPdöR zu beurteilende Anstalt des öffentlichen Rechts ist nach der Bestimmung des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG nur dann unbeschränkt kst-pflichtig, wenn sie einen BgA unterhält. Soweit die Aufgabenerledigung der Anstalt des öffentlichen Rechts im Rahmen eines Hoheitsbetriebes erfolgt, ist keine KSt-Pflicht gegeben.

Zivilrechtlich ermöglichen § 1 Abs. 1 UmwG i.V.m. § 168 ff. UmwG oder § 174 ff. UmwG zwar nicht die Ausgliederung eines Unternehmens, das von einer Gebietskörperschaft oder von einem Zusammenschluss von Gebietskörperschaften, der nicht Gebietskörperschaft ist, betrieben wird, auf eine AöR. § 1 Abs. 2 UmwG erlaubt jedoch dann eine Umwandlung, wenn sie durch ein anderes Bundesgesetz oder ein Landesgesetz ausdrücklich zugelassen ist.

Von dieser Möglichkeit macht § 114a Abs. 1 Alt. 2 GO NRW Gebrauch. Danach kann die Gemeinde bestehende Regie- und Eigenbetriebe sowie eigenbetriebsähnliche Einrichtungen

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

im Wege der Gesamtrechtsnachfolge in rechtsfähige AöR umwandeln. Die Rechtsverhältnisse der AöR, insbesondere die Höhe des Stammkapitals, sind durch eine Satzung zu regeln, vgl. § 114a Abs. 2 S. 2 GO NRW.

Steuerlich stellt sich die Frage, ob die Umwandlung eines als Regie- oder Eigenbetrieb oder eines als eigenbetriebsähnliche Einrichtung geführten BgA auf eine AöR auch steuerneutral möglich ist.

Nach der Rechtsprechung des [BFH vom 12.01.2011, I R 112/09](#), kann an der bisherigen Auffassung, dass bei einer am Einzelfall orientierten Betrachtung eine analoge Anwendung der Vorschriften des UmwStG zugelassen werden könne, wenn sichergestellt sei, dass eine Besteuerung der stillen Reserven auf Dauer gewährleistet sei und mit der Gestaltung auch keine sonstigen steuerlichen Vorteile erreicht würden, die sich ohne diese Gestaltung nicht eröffnen würde, nicht mehr festgehalten werden. In dem Urteil hat der BFH zur Verlustfortführung im Falle der Umwandlung eines kommunalen BgA in eine AöR zum 01.01.2005 entschieden, dass für eine derartige Umwandlung gem. § 113a Abs. 1 S. 1 der Niedersächsischen Gemeindeordnung die Vorschriften des Zweiten bis Siebten Teils des UmwStG 2002 nicht anwendbar seien. Der Vorgang sei

- keine Verschmelzung gem. § 2 UmwG, da zum einen weder Gebietskörperschaften, noch AöR verschmelzungsfähige Rechtsträger gem. § 3 UmwG seien, und zum anderen auch nicht das Vermögen der Stadt als Ganzes übertragen wurde. Überdies fehle es auch an der gem. § 2 UmwG vorgesehenen Gewährung von Mitgliedschaftsrechten, da die AöR nicht mitgliedschaftlich organisiert sei.
- nicht als Spaltung im Sinne von § 123 UmwG anzusehen, da die Spaltung sowohl in Form der Aufspaltung als auch der Abspaltung die Gewährung von Mitgliedschaftsrechten voraussetze und die AöR überdies nicht gem. § 124 UmwG an einer Spaltung beteiligt sein könne.
- auch kein Formwechsel, da § 301 Abs. 1 UmwG nur den Formwechsel von einer Körperschaft oder Anstalt öffentlichen Rechts in eine Kapitalgesellschaft erfasse, der Wechsel in eine AöR aber nicht geregelt sei.

Ebenso wenig regele der Achte bis Zehnte Teil des UmwStG 2002 die Umwandlung bestehender Eigenbetriebe einer Gemeinde in eine rechtsfähige AöR. Denn es existierten keine Mitgliedschaftsrechte an der AöR, die im Zuge der Übertragung des Betriebsvermögens des BgA auf die Stadt übergegangen sein könnten.

Der Vorgang sei am ehesten mit einer Ausgliederung - wenn auch ohne Gewährung von Anteilen oder Mitgliedschaftsrechten - vergleichbar, eine entsprechende Anwendung des § 20 UmwStG führe jedoch ohnehin nicht zum Übergang der Verlustabzugsberechtigung auf die AöR. Deshalb erübrigte sich aus Sicht des BFH eine abschließende Entscheidung zu einer entsprechenden Anwendung des § 20 UmwStG auf den Sachverhalt.

Der von der AöR beantragte Übergang des körperschaftsteuerlichen Verlustvortrags wurde vom BFH demzufolge versagt, da zum einen die für den Verlustabzug erforderliche Personenidentität zwischen der Stadt als Trägerin des BgA und der AöR als nachfolgende Trägerin des BgA nicht vorliege und mangels Anwendbarkeit des UmwStG auch keine gesetzliche Sonderregelung die Übertragung des verbleibenden Verlustabzugs ermögliche.

Voraussichtlich soll durch eine Änderung des UmwStG ermöglicht werden, eine derartige Umwandlung gewinnneutral durchzuführen.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Bis zu einer entsprechenden Gesetzesänderung bitten wir vor einer abschließenden Entscheidung um Kontaktaufnahme in entsprechenden Einzelfällen.

9.2 Beliehene Einrichtungen

Als beliehene Einrichtungen werden Stellen bezeichnet, die hoheitliche Tätigkeiten als **eigene** Angelegenheiten wahrnehmen. Im Falle der Beleihung werden daher z.B. die Entsorgungspflichten der öffentlichen Hand mit übertragen. Einer Beleihung im öffentlich-rechtlichen Sinne können begrifflich nur solche Tätigkeiten unterliegen, die einer jPdöR eigentümlich und vorbehalten sind, d.h. hoheitliche Tätigkeiten darstellen. Die Beleihung kann durch Verwaltungsakt (Übertragungsbescheid) oder durch öffentlich-rechtlichen Vertrag erfolgen. Die Übertragung der Pflichtaufgabe auf einen Dritten führt **nicht** zu einer hoheitlichen Betätigung des beliehenen Unternehmers.

Aktivitäten der öffentlichen Hand sind dann wirtschaftlich i.S.v. § 4 KStG, wenn sie der öffentlichen Hand nicht mehr eigentümlich und vorbehalten sind, z.B. wenn die Aufgabe auch auf Private übertragen werden kann.

Übt jedoch der als Vergleichsperson dienende private Dritte seine Tätigkeit nur als Beliehener aus, dann gilt die Tätigkeit der jPdöR nicht als wirtschaftlich, sondern als hoheitlich (vgl. [BFH-Urteil vom 25.01.2005, BStBl II 2005 S. 501](#)). Der BFH begründet seine Auffassung damit, dass der private Dritte im Ergebnis hoheitlich tätig wird und bei Ausübung gleichermaßen hoheitlicher Tätigkeiten zwischen der jPdöR und den beliehenen Unternehmern keine der Privatwirtschaft eigene Wettbewerbssituation eintreten kann.

Mit [Urteil vom 29.10.2008, BStBl II 2009 S. 1022](#), hat der BFH seine Rechtsprechung weiter präzisiert und einen Hoheitsbetrieb der jPdöR auch im Falle der Aufgabenübertragung durch Beleihung verneint, wenn zwischen dem beliehenen privaten Dritten und der öffentlichen Hand Wettbewerb herrscht. Nach Auffassung des BFH begründet die jPdöR mit ihrer Tätigkeit dann einen BgA, wenn der Leistungsempfänger zur Inanspruchnahme der Leistung nicht verpflichtet ist, sondern zwischen beliehemem Unternehmer und der jPdöR frei wählen kann und der Unternehmer und die jPdöR ihre Preise frei gestalten können.

Selbst wenn ein Wettbewerb zwischen Beliehemem und jPdöR zu verneinen sei, führe die Tätigkeit unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG zur Annahme eines BgA, wenn eine Wettbewerbsbeeinträchtigung steuerpflichtiger Unternehmen in anderen Bundesländern oder EU-Mitgliedstaaten, z.B. durch einen örtlich nicht eingegrenzten Markt, nicht ausgeschlossen werden könne. Es liege somit unter diesen Voraussetzungen regelmäßig selbst dann ein BgA vor, wenn innerhalb eines Bundeslandes eine Aufgabe nur durch jPdöR wahrgenommen werde.

Die Bundesländer könnten zwar im Rahmen ihrer Gesetzgebungskompetenz entscheiden, welche Aufgaben sie der öffentlichen Hand vorbehalten. Die ertragsteuer- und umsatzsteuerlichen Folgen einer Betätigung der öffentlichen Hand seien jedoch der Regelungskompetenz der Länder entzogen und richteten sich nach Bundesrecht.

Mit [Schreiben vom 11.12.2009, BStBl I 2009 S. 1597](#), hat das BMF in Folge des [BFH-Urteils vom 29.10.2008, BStBl II 2009 S. 1022](#), in Ergänzung der Ausführungen in R 4.4 KStR 2022 und H 4.4 KStH 2022 Kriterien zur Abgrenzung hoheitlicher von wirtschaftlicher Tätigkeit einer jPdöR aufgestellt (vgl. Tz. 8.7.1, Prüfschema hoheitliche Tätigkeit). Anders als der BFH misst die Finanzverwaltung einem möglichen Wettbewerb zwischen der jPdöR und einem

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

beliehenen Privaten keine entscheidungsrelevante Bedeutung zu (vgl. I. 2. b) des BMF-Schreibens). Soweit ein öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang besteht, so dass die Leistung nur von der jPdöR und dem Beliehenen erbracht werden kann, liegt bei der jPdöR demzufolge auch dann eine hoheitliche Tätigkeit vor, wenn der Leistungsempfänger zwischen der jPdöR und dem Beliehenen wählen kann und die jPdöR und der Beliehene ihre Preise frei gestalten können.

Zur umsatzsteuerrechtlichen Beurteilung bei der Einschaltung von Unternehmen in die Erfüllung hoheitlicher Aufgaben vgl. [BMF-Schreiben vom 10.12.2003, BStBl I 2003 S. 785](#), („Einschalterlass“).

9.3 Betriebsvermögen

9.3.1 Notwendiges Betriebsvermögen

Die Wirtschaftsgüter, die für die Betriebsführung des BgA erforderlich sind, bilden dessen notwendiges BV. Soweit die Wirtschaftsgüter dem Hoheitsbereich zuzurechnen waren und nicht untrennbar mit dem Hoheitsvermögen der jeweiligen Kommune verbunden bleiben (z. B. öffentliche Straßenflächen oder öffentliche Toilettenanlagen, vgl. [BFH vom 17.05.2000, BStBl II 2001, 558](#), und vom [07.11.2007, BStBl II 2009, 248](#), gelten sie als in das BV des BgA eingelegt, [BFH-Urteil vom 01.07.1987, BStBl II 1987, 865](#). Die Bewertung der Einlage erfolgt mit dem Teilwert, § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG. Werden Wirtschaftsgüter sowohl hoheitlich, als auch für Zwecke des BgA genutzt, besteht jedoch ein Wahlrecht, die überwiegend für Zwecke des BgA genutzten Wirtschaftsgüter nicht dem Betriebsvermögen zuzuordnen und entgeltlich an den BgA zu überlassen, sofern diese Wirtschaftsgüter nicht zu den funktional wesentlichen Betriebsgrundlagen zählen (vgl. [BFH-Urteil vom 14.03.1984, BStBl II 1984 S. 496](#), zur Betriebsaufspaltung siehe auch Tz. 19.2).

Beispiel Wasserwerkurteil ([BFH vom 14.03.1984, BStBl II 1984, 496](#)): Das Gebäude ist notwendiges BV des BgA, der Wertverzehr mindert das Ergebnis des BgA, eine Mietvereinbarung über dieses betriebsnotwendige Wirtschaftsgut ist steuerlich nicht zu berücksichtigen.

Beispiel Blockheizkraftwerk-Urteil ([BFH vom 27.06.2001, BStBl II 2001, 773](#)): Ein Blockheizkraftwerk (BHKW) kann auch dann zum notwendigen BV eines BgA gehören, wenn die beim Klärprozess freiwerdenden Faulgase zur Energiegewinnung eingesetzt werden, soweit nicht die Abgabe der Faulgase sondern die Beschaffung der aus den Faulgasen gewonnenen Energie im Vordergrund steht.

9.3.2 Gewillkürtes Betriebsvermögen

Wirtschaftsgüter, die in einem objektiven Zusammenhang zu dem BgA stehen, können als gewillkürtes BV in das BV des BgA eingelegt werden. Es gelten die allgemeinen Grundsätze (R 4.2 EStR 2012).

Der BFH hat die Frage, ob ein BgA gewillkürtes BV bilden kann, bisher ausdrücklich offen gelassen (vgl. [BFH vom 27.06.2001, BStBl II S. 773](#), und vom [07.11.2007, BStBl II 2009 S. 248](#)).

Zur Einlage von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften in einen BgA vgl. Tz. 17.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Zur Einlagefähigkeit der Trägerschaft an einer Sparkasse vgl. Tz. 17.3.

9.4 Eigenbetrieb/Regiebetrieb

Eigen- und Regiebetriebe sind unselbständige Einheiten einer jPdöR, die als BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit steuerlich geführt werden können. Die Steuerpflicht für Regie- und Eigenbetriebe greift, anders als bei privatrechtlich organisierten Betrieben, die kraft Rechtsform steuerpflichtig sind, nur, wenn sie nicht überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen, § 4 Abs. 5 S. 1 KStG.

Als **Eigenbetriebe** sind organisatorisch und haushaltsmäßig verselbständigte Einrichtungen der Gemeinden zu verstehen, die - mit eigener Verfassung (Betriebssatzung) und eigenem Rechnungswesen (kaufmännisches Rechnungswesen) versehen - als wirtschaftliche Unternehmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit der Eigenbetriebsverordnung (EigVO NRW) unterliegen. Sie werden finanzwirtschaftlich als Sondervermögen der Gemeinden verwaltet und im Haushaltsplan gesondert ausgewiesen.

Die Eigenbetriebsverordnung kennt auch den Begriff der **eigenbetriebsähnlichen Einrichtung**. Hierbei handelt es sich um Einrichtungen, die in der Organisationsform eines Eigenbetriebes i.d.R. hoheitliche Aufgaben ausführen. Eigenbetriebsähnliche Einrichtungen stellen üblicherweise keinen steuerlichen BgA dar bzw. sind nur partiell als BgA zu behandeln.

Regiebetriebe sind rechtlich und wirtschaftlich unselbständige Betriebszweige einer Kommune. Bislang wurden in vielen Kommunen die Einnahmen und Ausgaben der Regiebetriebe nur im Haushaltsplan ausgewiesen und basierten damit auf der kameralistischen Einnahmen- und Ausgabenrechnung.

Mit Einführung des „Neuen Kommunalen Finanzmanagements“ (NKF) in NRW erfolgte jedoch eine Umstellung der Rechnungslegung der kommunalen Haushalte auf eine kaufmännische Buchführung. Die Umstellung erfolgte bis spätestens zum Jahr 2009. Bis dahin bestand für Regiebetriebe keine gesetzliche Verpflichtung zur Führung von Büchern (vgl. Tz. 30.2). Um einen Regiebetrieb als BgA beurteilen zu können, müssen u. a. die Kriterien „Einrichtung“ und „wirtschaftlich hervorgehoben“ erfüllt sein.

Als Regiebetriebe werden häufig Betriebe wie die der Abwasserbeseitigung, der Stadtreinigungsdienste, des Friedhofswesens und des Rettungsdienstes angetroffen.

9.5 Eigengesellschaften/Beteiligungsgesellschaften

Als **Eigengesellschaften** sind organisatorisch und haushaltsmäßig verselbständigte Einrichtungen der Gemeinden zu verstehen, die als wirtschaftliche Unternehmen in privatrechtlicher Rechtsform eine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen (z.B. als GmbH oder AG). Sämtliche Anteile gehören der jeweiligen Gemeinde. Sie sind finanzwirtschaftlich im Haushaltsplan gesondert auszuweisen. Solche Eigengesellschaften sind grundsätzlich selbständige Unternehmer. Sie können jedoch nach den umsatzsteuerrechtlichen Vorschriften über die Organschaft unselbständig sein, und zwar auch gegenüber der jPdöR.

Werden nicht alle Anteile an einer Kapitalgesellschaft gehalten, wird dies als **Beteiligungsgesellschaft** bezeichnet. Das Halten der Anteile an der Kapitalgesellschaft durch die jPdöR stellt in der Regel keinen BgA im Sinne des § 4 KStG dar. Demnach sind hieraus resultierende Di-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

videneinnahmen sowie entsprechende Veräußerungsgewinne dem nicht stpfl. Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen.

Soweit jedoch sog. einbringungsgeborene Anteile veräußert werden, gilt der Veräußerungsgewinn als in einem BgA entstanden (§ 21 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG a.F., vgl. Tz. 8.10.1). Zur Veräußerung sperrfristbehafteter Anteile vgl. Tz. 8.10.2.

9.6 Handwerksinnungen

Selbständige Handwerker des gleichen Handwerks oder solcher Handwerke, die sich fachlich oder wirtschaftlich nahestehen, können zur Förderung ihrer gemeinsamen gewerblichen Interessen innerhalb eines bestimmten Bezirks zu einer Handwerksinnung zusammentreten. Für jedes Handwerk kann in demselben Bezirk nur eine Handwerksinnung gebildet werden; sie ist allein berechtigt, die Bezeichnung Innung in Verbindung mit dem Handwerk zu führen, für das sie errichtet ist, § 52 Abs. 1 des Gesetzes zur Ordnung des Handwerks (HwO).

Die Handwerksinnung ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Sie wird mit der Genehmigung der Satzung rechtsfähig, § 53 HwO.

Die Hauptaufgabe der Handwerksinnungen besteht darin, die gemeinsamen gewerblichen Interessen ihrer Mitglieder zu fördern. Insbesondere hat sie

- den Gemeingeist und die Berufsehre zu pflegen,
- ein gutes Verhältnis zwischen Meistern, Gesellen und Lehrlingen anzustreben,
- die Lehrlingsausbildung zu regeln und zu überwachen,
- Gesellenprüfungen abzunehmen,
- das handwerkliche Können der Meister und Gesellen zu fördern,
- bei der Verwaltung der Berufsschulen mitzuwirken,
- über Angelegenheiten der in ihr vertretenen Handwerke den Behörden Gutachten und Auskünfte zu erstatten.

Weitere Aufgaben ergeben sich aus § 54 HwO.

Die Besteuerung der Handwerksinnungen richtet sich nach den für jPdöR maßgeblichen Vorschriften, § 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG. Danach sind Handwerksinnungen nur mit ihren BgA steuerpflichtig. Als BgA können beispielsweise in Betracht kommen: Vermittlungen von Anschriften, von Versicherungsverträgen oder von Kunden, Verkauf von Speisen und Getränken, Einrichtung von Homepages, Personalgestellungen, Übernahme von Verwaltungsaufgaben, Verkauf von Feinstaubplaketten durch KFZ-Innungen etc. Das Angebot von Bildungsmaßnahmen auf dem Gebiet der Fort- und Weiterbildung, die auch von Dritten angeboten werden können, ist als wirtschaftliche Tätigkeit zu behandeln, die bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG einen BgA begründet (vgl. Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 15.07.2010, S 2706 - 1035 - St 134 (Rhld) und S 2706 - 70 - St 13 - 33(MS)).

9.7 Handwerkskammern

Handwerkskammern sind Körperschaften des öffentlichen Rechts, § 90 HwO. Die Hauptaufgabe der Handwerkskammern besteht darin, die Interessen des Handwerks zu vertreten. Insbesondere haben sie

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

- für einen gerechten Ausgleich der Interessen der einzelnen Handwerke und ihrer Organisationen zu sorgen,
- Behörden in der Förderung des Handwerks durch Anregungen, Vorschläge und durch Erstattung von Gutachten zu unterstützen,
- die Handwerksrolle zu führen,
- die Berufsausbildung zu regeln,
- die Fortbildung der Meister und Gesellen in Zusammenarbeit mit den Innungsverbänden zu fördern.

Weitere Aufgaben ergeben sich aus § 91 HwO.

Die Besteuerung der Handwerkskammern richtet sich nach den für jPdöR maßgeblichen Vorschriften, § 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG. Danach sind Handwerkskammern nur mit ihren BgA steuerpflichtig.

Soweit die Handwerkskammern beispielsweise im Rahmen der ihnen obliegenden Aufsichtspflichten tätig werden, sind diese Aufgaben dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen.

Als BgA können in Betracht kommen: z.B. Vermittlungen von Anschriften, von Versicherungsverträgen oder von Kunden, Buchstellen der Handwerkskammern, Verkauf von Speisen und Getränken, Einrichtung von Homepages, Personalgestellungen, Übernahme von Verwaltungsaufgaben etc. Das Angebot von Bildungsmaßnahmen auf dem Gebiet der Fort- und Weiterbildung, die auch von Dritten angeboten werden können, ist als wirtschaftliche Tätigkeit zu behandeln, die bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG einen BgA begründet (vgl. Verfügung der OFDen Rheinland und [Münster vom 15.07.2010, S 2706 - 1035](#) - St 134 (Rhld) und S 2706 - 70 - St 13 - 33 (MS)).

9.8 Hilfgeschäfte

Die Einnahmen aus der Veräußerung von materiellen oder immateriellen Wirtschaftsgütern aus dem hoheitlichen Bereich einer jPdöR werden, unabhängig davon, ob diese verbraucht oder nicht verbraucht sind, vollständig dem nicht stpfl. hoheitlichen Bereich zugeordnet, R 4.4 Abs. 2 KStR 2022.

Auch der Ankauf und die Veräußerung von Dienst-Kfz vor Ablauf der wirtschaftlichen Nutzungsdauer ist der nicht stpfl. hoheitlichen Tätigkeit zuzuordnen. Die Anzahl der von der Beschaffungsstelle vorgenommenen An- und Verkäufe ist dabei unbeachtlich.

9.9 Konzessionsabgaben

Nach der Legaldefinition des § 1 Abs. 2 Konzessionsabgabeverordnung (KAV) sind Konzessionsabgaben die Gegenleistung des Versorgungsunternehmens für die Übertragung des ausschließlichen Rechts zur unmittelbaren Versorgung von Letztverbrauchern im Gemeindegebiet sowie die zeitgleiche Einräumung des ebenfalls ausschließlichen Rechts zur Nutzung gemeindlicher Straßen und Wege für Versorgungszwecke.

Die Rechtsgrundlage, um Konzessionsabgaben für Strom und Gas zu erheben, ist die KAV vom 09.01.1992 (BGBl I S. 12, 407), für Wasser die Konzessionsabgabenanordnung (KAE) vom 04.03.1941 (RAnz 57, 120).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Konzessionsabgaben sind entgegen ihrer Bezeichnung keine (kommunalen) Abgaben, sondern gem. § 305 BGB bürgerlich-rechtliche Verträge eigener Art. Vertragspartner sind die Gemeinden und das Versorgungsunternehmen.

Hinweis:

Hinsichtlich der Konzessionsabgabe für Wasser gab es seit 1941 einen Stopp für Erhöhungen beziehungsweise Neueinführungen. Das Verbot für die Neueinführung von Konzessionsabgaben wurde im Jahr 1991 durch den BGH aufgehoben. Nicht eindeutig geklärt ist die Frage, ob mit dieser Entscheidung gleichzeitig auch das Verbot der Erhöhung von Konzessionsabgaben aufgehoben wurde. In der Literatur wird die Auffassung vertreten, dass seitdem auch Erhöhungen wieder zulässig seien.

Die Frage ist steuerlich von Bedeutung, weil Konzessionsabgaben dann vGA darstellen, wenn sie überhöht sind. Sollte zivilrechtlich eine Konzessionsabgabenerhöhung nicht möglich sein, so wäre der erhöhte Teil steuerlich als vGA zu werten.

Nach Rücksprache mit der Kommunalaufsicht der Bezirksregierung Münster wird eine Erhöhung von Konzessionsabgaben für Wasser derzeit für zulässig erachtet. Sollten Sachverhalte auftreten, bei denen eine Erhöhung der Konzessionsabgabe für Wasser vorgenommen wurde und die Höchstbeträge lt. KAE überschritten werden, so bitten wir um Rücksprache. (vgl. Tz. 19.3).

9.10 Landesbetriebe/Sondervermögen

Im Zuge der Modernisierung der Landesverwaltung ist ein Prozess zur Umwandlung von Behörden in Landesbetriebe in Gang gesetzt worden. Darüber hinaus wurde ein Sondervermögen Bau- und Liegenschaftsbetrieb (BLB) gegründet.

Zum 01.01.2001 wurden neben dem Landesbetrieb Straßenbau NRW das Landesamt für Datenverarbeitung und Statistik NRW, das Landesvermessungsamt NRW, der Geologische Dienst NRW und der Landesbetrieb Mess- und Eichwesen als Landesbetriebe errichtet. Zum 01.01.2005 wurde der Landesbetrieb Wald und Holz NRW gegründet. Im Zuge einer Verwaltungsreform in NRW wurde das Landesvermessungsamt am 01.01.2008 organisatorisch in die Bezirksregierung Köln als Abteilung 7 - Geobasis NRW eingegliedert. Am 01.01.2009 wurde das Landesamt für Datenverarbeitung und Statistik NRW mit den gemeinsamen Gebietsrechenzentren (GGRZ) Hagen, Köln und Münster zusammengelegt und nennt sich seit dem Landesbetrieb Information und Technik NRW.

Landesbetriebe sind rechtlich unselbständige, organisatorisch abgesonderte Teile der Landesverwaltung, deren Tätigkeit erwerbswirtschaftlich oder zumindest auf Kostendeckung ausgerichtet ist. Sie können auch hoheitliche Aufgaben wahrnehmen, § 14a Landesorganisationsgesetz (LOG). Landesbetriebe haben grds. einen Wirtschaftsplan aufzustellen, der dem Haushaltsplan des Landes als Anlage beizufügen ist, § 26 Abs. 1 Landshaushaltsordnung (LHO).

Sondervermögen haben, im Gegensatz zu den Landesbetrieben, lediglich Übersichten über ihre Einnahmen und Ausgaben dem Haushaltsplan beizufügen, § 26 Abs. 2 LHO.

Landesbetriebe sind mit den kommunalen Eigenbetrieben und Sondervermögen mit den kommunalen Regiebetrieben vergleichbar. Die Steuerpflicht für Landesbetriebe bzw. Sondervermögen greift nur, wenn sie nicht überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen, § 4 Abs. 5 S. 1 KStG.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Neben den oben genannten Landesbetrieben existiert eine Vielzahl weiterer Landesbetriebe.

Der Landesbetrieb stellt eine besondere Organisationsform in der öffentlichen Verwaltung dar. Er ist charakterisiert durch die Erfüllung folgender Kriterien:

- Er bietet öffentliche Dienstleistungen an, für die es einen Markt gibt.
- Er ist erwerbswirtschaftlich ausgerichtet oder strebt zumindest Kostendeckung an.
- Er wird betriebswirtschaftlich geführt (Basis: kaufmännische Buchführung, Kosten- und Leistungsrechnung).
- Es wird ein Wirtschaftsplan erstellt.
- Er kann hoheitliche Aufgaben wahrnehmen.
- Er kann in Konkurrenz zu privaten Unternehmen treten.

9.11 Querverbund

Die jPdöR erfüllen mit ihren Einrichtungen neben den rein hoheitlichen Aufgaben, zu denen sie gesetzlich verpflichtet sind (z.B. Abfall- und Abwasserbeseitigung) auch Aufgaben, die der öffentlichen Daseinsvorsorge dienen (z.B. Betriebe zur Versorgung der Bevölkerung mit Gas, Wasser, Strom und Wärme oder Betriebe, die dem öffentlichen Verkehr dienen). Soweit Betriebe Aufgaben der öffentlichen Daseinsvorsorge erfüllen, dienen sie zwar öffentlichen Zwecken; sie gehören jedoch nicht mehr zur hoheitlichen Tätigkeit, sondern sind der fiskalischen Verwaltung zuzurechnen und unterliegen mit ihren Gewinnen der KSt und GewSt. Diesen Betrieben hat der Gesetzgeber durch Schaffung eines Ausnahmetatbestandes einen erheblichen steuerlichen Vorteil eingeräumt, dessen Bedeutung durch Einführung des Halbeinkünfteverfahrens zwar geringer, aber nicht unerheblich geworden ist. So ist es den Verkehrs-, Versorgungs-, Hafen- und Flughafenbetrieben gestattet, eine Verrechnung von Gewinnen und Verlusten vorzunehmen, um dadurch eine Reduzierung der körperschaft- und gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage zu erreichen. Dieser Vorteil wird auch als steuerliche Quersubventionierung bezeichnet. Als Querverbundunternehmen werden also Unternehmen bezeichnet, die Aufgaben der öffentlichen Daseinsvorsorge betreiben und deren Ergebnisse steuerlich verrechnet werden können. Typisch für eine steuerliche Quersubventionierung ist der öffentliche Personennahverkehr (ÖPNV).

Folgende Querverbundregelungen sind möglich:

direkter Querverbund:

Verlust und Gewinn bringende Tätigkeiten werden in **einem** Steuersubjekt zusammengefasst.

indirekter Querverbund:

Verlust und Gewinn bringende Tätigkeiten werden in **verschiedenen** Steuersubjekten zusammengefasst (Holding, Organschaft).

Der steuerliche Querverbund ist immer wieder Gegenstand von Diskussionen in der Fachliteratur. Insbesondere wird vorgetragen, der steuerliche Querverbund benachteilige private Unternehmer. Deutlich wird diese Diskussion im Bereich des öffentlichen Personennahverkehrs. So seien private Busunternehmen nicht in der Lage, die gleiche Verkehrsversorgungsleistung zu den gleichen Konditionen zu erbringen wie öffentliche Verkehrsunternehmen, weil private Unternehmen nicht die gleichen Verlustverrechnungsmöglichkeiten wie die jPdöR nutzen können. Insoweit bestehe keine Wettbewerbsneutralität.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Mit [Urteil vom 22.08.2007, BStBl II 2007 S. 961](#) hat der BFH seine Segeljacht-Rechtsprechung (vgl. [BFH-Urteil vom 04.12.1999, I R 54/95](#)) fortgeführt und entschieden, dass mangels außerbetrieblicher Sphäre einer Kapitalgesellschaft die Übernahme einer dauerdefizitären Tätigkeit durch eine Eigengesellschaft einer jPdÖR ohne Verlustausgleich durch die Gesellschafterin zu einer vGA führt. Da bei uneingeschränkter Anwendung des BFH-Urteils ein steuerlich wirksamer Querverbund durch die Annahme einer vGA in Höhe der Verluste aus einer dauerdefizitären Tätigkeit ausgeschlossen wäre, hat die Finanzverwaltung mit [BMF-Schreiben vom 07.12.2007, BStBl I 2007 S. 905](#), die Anwendung der Urteilsgrundsätze im Hinblick auf eine zukünftige gesetzliche Regelung eingeschränkt, um den „status quo“ beim steuerlichen Querverbund zu erhalten (vgl. Tz. 16.1 und [Verfügung der OFD Münster vom 21.08.2008](#) - S 2742 - 196 - St 13 - 33).

Durch das [JStG 2009 \(BGBl 2008 I S. 2794\)](#) wurde der steuerliche Querverbund als Reaktion auf die BFH-Rechtsprechung gesetzlich festgeschrieben (vgl. Tz. 14 und Tz. 15).

9.12 Tätigkeiten zwischen jPdÖR

9.12.1 Amtshilfe/Beistandsleistungen

Amtshilfe bzw. Beistandsleistungen sind dann gegeben, wenn eine jPdÖR für eine andere jPdÖR tätig wird, für sie also Aufgaben in „**Ausübung öffentlicher Gewalt**“ erfüllt. Eine ihrem Charakter nach privatunternehmerische Tätigkeit wird allerdings nicht dadurch zur Ausübung öffentlicher Gewalt, dass diese Tätigkeit als Amtshilfe einer anderen Behörde ausgeübt wird (vgl. [BFH-Urteil vom 14.03.1990, BStBl II 1990 S. 866](#), zu Blutalkoholuntersuchungen).

Eine ihrem Charakter nach hoheitliche Tätigkeit bleibt auch dann hoheitlich, wenn sie im Wege der Amtshilfe für eine andere jPdÖR erledigt wird. Besorgt z.B. eine jPdÖR für eine andere jPdÖR die Abwasserbeseitigung, so steht bereits der **hoheitliche Charakter der Abwasserbeseitigung** der Annahme eines BgA entgegen.

Soweit eine jPdÖR im Wege der Amtshilfe bzw. im Rahmen von Beistandsleistungen ihrem Charakter nach **nicht** hoheitliche Tätigkeiten ausführt (z.B. Büroarbeiten, Datenverarbeitung etc.), die final dem **hoheitlichen** Bereich einer anderen jPdÖR dienen, so begründet diese Hilfstätigkeit bei der ausführenden jPdÖR **keinen** BgA.

Andererseits bedeutet dies, dass mit Hilfstätigkeiten, die ihrem Charakter nach **nicht** hoheitliche Tätigkeiten darstellen und die final **inem BgA** bzw. dem **vermögensverwaltenden** Bereich einer anderen jPdÖR dienen, bei der ausführenden jPdÖR ein BgA begründet wird.

Der Rechnungsprüfungsausschuss des Deutschen Bundestages hat die Bundesregierung aufgefordert, bei nicht hoheitlichen Tätigkeiten einer jPdÖR, die final dem hoheitlichen Bereich einer anderen jPdÖR dienen, auf die Annahme eines BgA hinzuwirken.

Bis zu einer anderslautenden Entscheidung ist hinsichtlich der Hilfstätigkeiten, die ihrem Charakter nach **nicht** hoheitliche Tätigkeiten darstellen und die final dem **hoheitlichen** Bereich einer anderen jPdÖR dienen, an der für die öffentliche Hand günstigeren Lösung festzuhalten und zunächst kein BgA anzunehmen.

Mit Urteil vom 10.11.2011 ([V R 41/10](#)) hat der BFH für Zwecke der USt entschieden, dass entgeltlich zwischen jPdÖR erbrachte Beistandsleistungen steuerbar und bei Fehlen besonde-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

rer Befreiungstatbestände steuerpflichtig seien. Das Urteil wurde im Rahmen der Einführung der Neuregelungen zum § 2b UStG im Bundessteuerblatt II 2017 veröffentlicht. Es erlaubt jedoch keine Rückschlüsse auf die ertragsteuerliche Beurteilung von Beistandsleistungen.

9.12.2 Privatunternehmerische Tätigkeit

Von einer privatunternehmerischen Tätigkeit ist dann auszugehen, wenn eine jPdÖR für eine **andere** jPdÖR tätig wird und dabei Leistungen erbringt, die **nicht** in „Ausübung öffentlicher Gewalt“ erfolgen. Übernimmt z.B. die städtische Hochbauverwaltung gegenüber einem steuerpflichtigen BgA einer **anderen** jPdÖR die Planung und Überwachung der Ausführung von Sanierungsarbeiten, so handelt es sich bei diesen Leistungen um eine wirtschaftliche Tätigkeit, die unter den Voraussetzungen des R 4.1 KStR 2022 einen BgA begründet.

Leistungen, die ausschließlich innerhalb der jeweiligen jPdÖR erbracht werden begründen keinen BgA, vgl. „Selbstversorgungsbetriebe“, vgl. Tz. 8.6.

9.13 Verkehrsbetrieb

Verkehrsbetriebe sind Unternehmen, die sich im Eigentum der öffentlichen Hand befinden. Die Betätigung erfolgt unter der Auflage der Betriebspflicht, der Beförderungspflicht und des Tarifzwangs. Diese Voraussetzungen sind beim Betrieb von öffentlichen Eisenbahnen, beim Straßenbahn- und Omnibusverkehr und beim Linienverkehr mit Kraftfahrzeugen als erfüllt anzusehen. Als Verkehrsbetriebe sind auch Verbundgesellschaften anzusehen, die im Wege der Geschäftsbesorgung für ihre Gesellschafter (Verbundverkehrsunternehmen) aus Rationalisierungsgründen zentrale Aufgaben, insbesondere der Verkehrsplanung und der Tarifgestaltung wahrnehmen. Auch wenn die Verbundgesellschaft selbst nicht unmittelbar Personen oder Güter befördert, nimmt sie ausschließlich Aufgaben von Verkehrsbetrieben wahr, vgl. [Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 20.04.1993](#) (BStBl I 1993 S. 401 ff.). Nach einer Entscheidung der KSt-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder rechnen Gelegenheitsverkehre (= Verkehr mit Taxen, Ausflugsfahrten und Ferientziel-Reisen sowie Verkehr mit Mietomnibussen und Mietwagen, § 46 Abs. 2 PBefG) und sonstige mögliche Verkehre – im Gegensatz zum öffentlichen Verkehr und Linienverkehr – grds. nicht zum „öffentlichen Verkehr“ i.S.d. § 4 Abs. 3 KStG; hier steht die Daseinsvorsorge nicht im Vordergrund. Soweit der Betrieb von Ruf- und Sammeltaxen in Ergänzungsfunktion zum öffentlichen Linienverkehr erfolgt, ist er als öffentlicher Verkehrsbetrieb i.S.d. § 4 Abs. 3 KStG anzusehen (vgl. auch [VG Karlsruhe vom 29. August 2017, 11 K 2695/15](#)). Soweit eine jPdÖR, der in ihrem Gebiet die Aufrechterhaltung des öffentlichen Personennahverkehrs obliegt, daneben auch den Linienverkehr einer anderen jPdÖR abdeckt (= insoweit dieser jPdÖR gegenüber eine Dienstleistung erbringt), zählt diese Tätigkeit bei der „dienstleistenden“ jPdÖR nicht zu deren Verkehrsbetrieb i.S. d. § 4 Abs. 3 KStG. Hinsichtlich der Frage einer möglichen Zusammenfassung der verschiedenen Verkehrsbetriebe vgl. Praxis-HB Tz. 14.1).

9.14 Zweckverband

Der Zweckverband ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts mit eigener Rechtspersönlichkeit. Ein solcher wird häufig als Zusammenschluss mehrerer Gebietskörperschaften zur

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Führung gemeinsamer wirtschaftlicher Unternehmen gegründet. So sind Zweckverbände für die Wasserversorgung oder die Abfallbeseitigung anzutreffen.

10 Erkennen von BgA**10.1 Erkenntnismöglichkeiten**

- Anfragen
- Amtsblätter, gemeindliche
- Amtliche Bekanntmachungen
- Amtsgerichte, Mitteilungen der
- Gestattungen
- Haushaltspläne der Kommunen
- Haushaltspläne bzw. Jahresrechnungen der Bistümer, Kirchengemeinden, der kirchlichen Einrichtungen, Institute und Verbände
- Kirchliche Amtsblätter der Diözesen
- Kirchliches Amtsblatt der Evangelischen Kirche
- Kontrollmitteilungen der Prüfungsdienste
- Veranstaltungskalender
- Internetrecherche

Hinweis zum Gesetz zur Neuregelung des Kaufmanns- und Firmenrechts und zur Änderung anderer handels- und gesellschaftsrechtlicher Vorschriften

Durch das Gesetz zur Neuregelung des Kaufmanns- und Firmenrechts und zur Änderung anderer handels- und gesellschaftsrechtlicher Vorschriften - Handelsrechtsreformgesetz (HRefG), BT-Drucksache 13/8444 - wurde die in § 36 HGB a.F. enthaltene registergerichtliche Privilegierung gewerblicher Unternehmen der öffentlichen Hand beseitigt, Art 3 Nr. 18 HRefG. Nunmehr unterliegen auch kommunale Gewerbebetriebe unter bestimmten Voraussetzungen der Eintragungspflicht zum Handelsregister.

Danach müssen sämtliche am 30.06.1998 bereits bestehenden kommunalen Gewerbebetriebe bis zum 31.03.2000 und alle ab dem 01.07.1998 neu entstandenen bzw. neu entstehenden kommunalen Gewerbebetriebe bei den Handelsregistern zur Eintragung angemeldet werden. Um erkennen zu können, ob sämtliche kommunalen Betriebe steuerlich geführt werden, bietet es sich u.U. an, einen Abgleich zwischen den im Handelsregister eingetragenen und den tatsächlich steuerlich geführten Betrieben vorzunehmen. Die Amtsgerichte sind im Rahmen des behördlichen Auskunftsverkehrs zur Erteilung entsprechender Auskünfte gerne bereit.

Hinweis zu den Religionsgemeinschaften

Die **Haushaltspläne** der Einrichtungen und Institute sowie der Verbände für das folgende Kalenderjahr sind i.d.R. bis zum 31.10. des lfd. Jahres dem bischöflichen Generalvikariat vorzulegen.

z.B.: Der Haushaltsplan 2004 ist grds. bis zum 31.10.2003 vorzulegen.

Die Jahresrechnungen der o.g. Einrichtungen sind für das abgelaufene Kalenderjahr i.d.R. bis zum 31.05. des Folgejahres dem bischöflichen Generalvikariat vorzulegen.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

z.B.: Die Jahresrechnung 2002 ist grds. bis zum 31.05.2003 vorzulegen.

10.2 Kommunale Haushaltspläne

Der Haushalt ist eines der wichtigsten Planungsinstrumente der Kommunen.

Grundsätzlich kann sich jeder durch Einsicht in den Haushaltsplan, der jedes Jahr öffentlich ausgelegt wird, informieren. Es ist nicht ungewöhnlich, wenn der Haushaltsplan einer mittelgroßen Stadt den Umfang von mehreren Hundert Seiten aufweist. Ihm beigelegt sind eine Reihe ergänzender Übersichten und Darstellungen. Die dort zusammengefassten Informationen sind für den Bürger i.d.R. nicht besonders eingängig. Mit den nachstehenden Erläuterungen soll daher eine kurze Einführung in die Systematik eines Haushaltsplanes erfolgen.

Die Systematik des Haushalts ist für alle Gemeinden und Landkreise durch Rechtsvorschriften verbindlich festgelegt. Der Landtag NRW hat mit Datum vom 16.11.2004 dem Gesetz über ein Neues Kommunales Finanzmanagement für Gemeinden im Land NRW (NKFEG NRW) zugestimmt. Es wurde im Gesetz- und Verordnungsblatt für das Land NRW vom 24.11.2004 verkündet.

Nach dem darin enthaltenen Gesetz zur Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements für Gemeinden im Land NRW (NKFEG NRW) haben alle Gemeinden und Gemeindeverbände spätestens ab dem Haushaltsjahr 2009 ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung in ihrer Finanzbuchhaltung zu erfassen und zum Stichtag 01.01.2009 eine Eröffnungsbilanz aufzustellen. In der Zeit zwischen Inkrafttreten des Gesetzes und dem 01.01.2009 können die Gemeinden und Gemeindeverbände jeweils zum 01.01. eines Haushaltsjahres zum System der doppelten Buchführung übergehen. Weitere Infos sind unter www.neues-kommunales-finanzmanagement.de erhältlich.). Maßgeblich sind dabei vor allem die Bestimmungen der Gemeinde-/Kreisordnungen.

Mit Hilfe des Haushalts werden die zur Verfügung stehenden Mittel planmäßig auf die einzelnen Aufgabenbereiche, die eine Gemeinde oder ein Kreis zu erfüllen hat oder erfüllen will, verteilt. Der Haushaltsplan enthält alle voraussichtlichen Einnahmen und alle vorhersehbaren Ausgaben. Der Planungszeitraum beträgt in der Regel ein Jahr. Neben den Werten des laufenden Haushaltsjahres werden auch die Ansätze des vorhergehenden Haushaltsjahres sowie die für die Finanzverwaltung interessante Jahresrechnung (Rechnungsergebnis) des Vorjahres dargestellt.

Beispiel:

Der Haushaltsplan 2011 enthält:

- den Haushalts**ansatz** für 2011
- den Haushalts**ansatz** für 2010
- das Rechnungsergebnis für 2009

10.2.1 Kommunale Unternehmen und kommunaler Haushalt

Soweit wirtschaftliche Unternehmen organisatorisch selbständig sind, finden ihre Aktivitäten im Haushaltsplan nur in Form von Zahlungen zwischen Unternehmen und Gemeinde, z.B.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Gewinnabführungen oder Verlustabdeckungen (bedeutsam für die ab 2001 erweiterte beschränkte KSt- und KapSt-Pflicht, siehe KapSt nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG – vgl. Tz. 22) ihren Niederschlag. Allerdings enthält der Haushaltsplan nicht die Wirtschaftspläne aller kommunalen Unternehmen bzw. der Unternehmen, an denen die Gemeinde beteiligt ist. So fehlen in der Regel die Wirtschaftspläne der Unternehmen, an denen die Gemeinde nur eine Minderheitsbeteiligung hält. Hier bieten die Teilnehmungsberichte, die inzwischen alle Gemeinden vorhalten dürften, einen umfassenderen Überblick.

Darüber hinaus werden viele wirtschaftliche Betätigungen in der ursprünglichen Organisationsform, dem Regiebetrieb wahrgenommen. In diesem Fall wird die wirtschaftliche Betätigung **innerhalb der Kommunalverwaltung** wahrgenommen, eine eigenständige Organisationsform wird nicht geschaffen. Einnahmen und Ausgaben werden im Haushaltsplan aufgeführt. Als Beispiele können ein im „Einzelplan 5 = Sport“ betreutes Freibad bzw. die im „Einzelplan 7 = Öffentliche Einrichtung“ geführten Marktveranstaltungen genannt werden. Solche Regiebetriebe werden im Steuerverfahren als BgA bezeichnet und als selbständige Steuersubjekte geführt. Sofern die Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG erfüllt sind, unterliegen ihre Einnahmen der USt (§ 2 Abs. 3 UStG) und erzielte Gewinne der KSt.

10.2.2 Kameralistik

Die Ausführungen zur Kameralistik befinden sich letztmalig in der Arbeitshilfe Stand 01.10.2014.

10.2.3 Neues Kommunales Finanzmanagement („Doppik“)

Nach dem Gesetz zur Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements für Gemeinden im Land Nordrhein-Westfalen (NKFEFG NRW) haben alle Gemeinden und Gemeindeverbände ab dem Haushaltsjahr 2009 ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung in ihrer Finanzbuchhaltung zu erfassen und zum Stichtag 01.01.2009 eine Eröffnungsbilanz aufzustellen. Der Haushaltsplan besitzt regelmäßig die folgende Struktur:

1. Eröffnungsbilanz
2. Gesamtergebnisplan
3. Gesamtfinanzplan
4. Haushaltssatzung
5. Vorbericht
6. Teilpläne, sachlich untergliedert in Produktbereiche z.B.:

010 = Innere Verwaltung

020 = Sicherheit und Ordnung

021 = Gebührenhaushalt Wochenmärkte

022 = Gebührenhaushalt Traditionsfirmessen

023 = Zentrale Ausländerbehörde

030 = Einwohner- und Personenstandswesen

040 = Statistik und Wahlen

050 = Brand- und Bevölkerungsschutz

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

055 = Forschungsprojekte Feuerwehr

060 = Gebührenhaushalt Rettungsdienst

070 = Schulen

080 = Kultur

090 = Soziales

100 = Jugend

110 = Gesundheit

120 = Sport und Bäder

130 = Räumliche Planung und Entwicklung

140 = Grundstücksdaten und -wertermittlung

150 = Bauordnung und Denkmalschutz

160 = Wohnen

170 = Verkehrsflächen und -anlagen

180 = Öffentlicher Personennahverkehr

190 = Umwelt und Natur

200 = Abfallwirtschaft

201 = Gebührenhaushalt Abfallwirtschaft

210 = Entwässerung und Abwasserbeseitigung

220 = Straßenreinigung und Winterdienst

221 = Gebührenhaushalt Straßenreinigung

222 = Gebührenhaushalt Winterdienst

230 = Friedhöfe

240 = Wirtschaftsförderung und Tourismus

250 = Allgemeine Einrichtungen

800 = Bezirksvertretungsmittel

900 = Allgemeine Finanzwirtschaft

7. Organisatorische Gliederung nach Dezernaten

8. Stellenplan

9. Übersicht über Verpflichtungsermächtigungen

10. Übersicht über Verbindlichkeiten

11. Zuwendungen an Ratsfraktionen

12. Entwurf der Eröffnungsbilanz

Die Übersichten über Beteiligungen und Eigenbetriebe finden sich in dem Haushaltsplan nach NKF in der sachlichen Gliederung jeweils den einzelnen Dezernaten zugeordnet.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

10.2.4 Die wichtigsten BgA in der Reihenfolge der Haushaltsgliederung

Einzelpläne des Verwaltungshaushalts

Bezeichnung	Produktbereich (NKF)	Mögliche BgA
Innere Verwaltung	01	Amtsblatt mit Anzeigenwerbung
Sicherheit und Ordnung	02	Verkauf von Kfz-Kennzeichen bei der Kfz-Zulassungsstelle, Wochen- und Jahrmärkte, Kirmesveranstaltungen
Kultur und Wissenschaft	04	Konzerthäuser, Theater, Orchester, Museen, Musikschulen, Volkshochschulen, Büchereien
Soziale Leistungen	05	Alten-, Jugend-, Erholungsheime
Kinder-, Jugend- und Familienhilfe	06	Kindertageseinrichtungen
Gesundheitsdienste	07	Krankenhäuser
Sportförderung	08	Sportstätten und Bäder
Ver- und Entsorgung	11	Elektrizitäts-, Gas, Wasser, Fernwärmeversorgung, Abfallwirtschaft, Abwasserbeseitigung
Verkehrsflächen und -anlagen, ÖPNV	12	Parkeinrichtungen, ÖPNV, Sonstiger Personen- und Güterverkehr
Wirtschaft und Tourismus	15	Wirtschaftsförderung, Allgemeine Einrichtungen und Unternehmen, Tourismus

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

10.3 Musterschreiben

Finanzverwaltung NRW 48124 Münster

Auskunft erteilt

Stadtverwaltung

Durchwahl-Nr.

Zimmer

Steuernummer / Aktenzeichen

Datum

Steuerliche Erfassung der Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Sehr geehrte Damen und Herren,

zur Prüfung der Frage, ob eine von Ihnen unterhaltene Einrichtung nach den aus dem beiliegenden Informationsblatt ersichtlichen Beurteilungsgrundsätzen als steuerpflichtiger Betrieb gewerblicher Art anzusehen ist, bitte ich Sie, den anliegenden Fragebogen auszufüllen.

Senden Sie bitte eine Ausfertigung des ausgefüllten Fragebogens innerhalb von vier Wochen an mich zurück.

Sollten Sie mehrere unterschiedliche Einrichtungen unterhalten, für die eine Erfassung als jeweils selbständiger Betrieb gewerblicher Art in Betracht kommt, so füllen Sie bitte für jede dieser Einrichtungen einen gesonderten Fragebogen nach dem anliegenden Muster aus.

Der Fragebogen ist auch auszufüllen, wenn eine derartige Einrichtung verpachtet ist.

Mit freundlichen Grüßen

Im Auftrag

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

10.4 Fragebogen**Fragebogen zur Erfassung der Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts**

Bezeichnung der juristischen Person des öffentlichen Rechts

Angaben zu der unterhaltenen Einrichtung

1	Bezeichnung der Einrichtung
2	Anschrift, Sitz der Geschäftsleitung
3	Rechtsform
4	Steuernummer (falls vorhanden)
5	Bezeichnung und Anschrift des gesetzlichen Vertreters
6	Art der Tätigkeit
7	Zeitpunkt des Beginns der Tätigkeit
8	Voraussichtlicher Jahresumsatz ____ in EUR
Datum	Unterschrift

10.5 Informationsblatt

Informationsblatt für BgA von jPdöR

Betriebe gewerblicher Art

Eine jPdöR ist unbeschränkt kst-pflichtig, soweit sie einen BgA unterhält. Das gilt entsprechend für die GewSt und bisher auch für die USt. Aufgrund von EuGH- und BFH-Rechtsprechung der jüngeren Vergangenheit ist zukünftig auf andere Kriterien, z.B. das Tätigwerden auf privatrechtlicher Grundlage abzustellen. Der Gesetzgeber hat mit der Verabschiedung einer neuen Vorschrift (§ 2b UStG) auf die neue Entwicklung reagiert. Diese Bestimmungen treten grundsätzlich zum 01.01.2017 in Kraft. Hat die jPdöR mehrere BgA, so ist

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

sie Subjekt der KSt wegen jedes einzelnen Betriebs. JPDöR sind insbesondere die Gebietskörperschaften (Bund, Länder, Gemeinden, Gemeindeverbände, Zweckverbände), die öffentlich rechtlichen Religionsgesellschaften, die Innungen, Handwerkskammern, Industrie- und Handelskammern und sonstige Gebilde, die aufgrund öffentlichen Rechts eine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen.

Ein BgA einer JPDöR ist jede Einrichtung, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der LuF dient und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung JPDöR wirtschaftlich heraushebt. Damit sollen im Grundsatz alle Einrichtungen der öffentlichen Hand der KSt unterworfen werden, die das äußere Bild eines Gewerbebetriebs besitzen. Der Begriff „Einrichtung“ in diesem Sinne setzt nicht voraus, dass die Tätigkeit im Rahmen einer im Verhältnis zur sonstigen Betätigung verselbständigten Abteilung ausgeübt wird; sie kann auch innerhalb des allgemeinen Betriebs miterledigt werden. Die Einbeziehung der wirtschaftlichen Tätigkeit in einen überwiegend mit hoheitlichen Aufgaben betrauten, organisatorisch gesondert geführten Betrieb schließt es nicht aus, die einbezogene Tätigkeit gesondert zu beurteilen und rechtlich als eigenständige Einheit von dem sie organisatorisch tragenden Hoheitsbetrieb zu unterscheiden. BgA ist auch die Beteiligung einer JPDöR an einer Mitunternehmerschaft.

Hoheitsbetrieb

Betriebe von JPDöR, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe), gehören nicht zu den Betrieben gewerblicher Art. Ausübung der öffentlichen Gewalt ist eine Tätigkeit, die der öffentlich-rechtlichen Körperschaft eigentümlich und vorbehalten ist. Kennzeichnend für die Ausübung öffentlicher Gewalt ist die Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben, die aus der Staatsgewalt abgeleitet sind und staatlichen Zwecken dienen.

Dies ist nicht schon dann der Fall, wenn der JPDöR Tätigkeiten durch Gesetz zugewiesen werden.

Eine Ausübung der öffentlichen Gewalt liegt nicht vor, wenn sich die Körperschaft durch ihre Einrichtung in den wirtschaftlichen Verkehr einschaltet und eine Tätigkeit entfaltet, die sich ihrem Inhalt nach von der Tätigkeit eines privaten gewerblichen Unternehmens nicht wesentlich unterscheidet.

Eine Ausübung der öffentlichen Gewalt ist insbesondere anzunehmen, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Annahme der Leistungsempfänger aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist. Für die Annahme eines Hoheitsbetriebes reichen jedoch Zwangs- und Monopolrechte für sich allein nicht aus. Zu den Hoheitsbetrieben können z.B. gehören: Schulen, Straßenreinigung, Schlachthöfe etc.

Einrichtung als Betrieb gewerblicher Art

Die Einrichtung kann sich aus einer besonderen Leitung, aus einem geschlossenen Geschäftskreis, aus der Buchführung oder aus einem ähnlichen, auf eine Einheit hindeutenden Merkmal ergeben. Sie kann auch dann gegeben sein, wenn nicht organisatorische, sondern andere Merkmale vorliegen, die die wirtschaftliche Selbständigkeit verdeutlichen. Eine Einrichtung kann deshalb auch dann angenommen werden, wenn Betriebsmittel, z.B. Maschinen oder Personal sowohl im hoheitlichen als auch im wirtschaftlichen Bereich eingesetzt werden, sofern eine zeitliche Abgrenzung (zeitlich abgegrenzter Einsatz für den einen oder anderen Bereich) möglich ist.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Eine Einrichtung kann auch gegeben sein, wenn der Jahresumsatz im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG aus der wirtschaftlichen Tätigkeit beträchtlich ist bzw. wegen des Umfangs der damit verbundenen Tätigkeit eine organisatorische Abgrenzung geboten erscheint.

Übersteigt der Jahresumsatz im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG aus der wirtschaftlichen Tätigkeit den Betrag von 130.000 Euro, ist dies ein wichtiges Merkmal für die Selbständigkeit der ausgeübten Tätigkeit. Dass die Bücher in einem anderen Dezernat/Fachbereich geführt werden, ist unerheblich.

Die Tätigkeit muss von einigem Gewicht sein. Dabei ist in der Tatsache, dass der Jahresumsatz im Sinne von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG 35.000 Euro nachhaltig übersteigt, ein wichtiger Anhaltspunkt dafür zu sehen, dass die Tätigkeit wirtschaftlich bedeutend ist. In der Regel kann deshalb bei diesem Jahresumsatz davon ausgegangen werden, dass die Tätigkeit von einigem Gewicht ist. Dagegen kommt es für das Gewicht der ausgeübten Tätigkeit weder auf das Verhältnis der Einnahmen aus der wirtschaftlichen Tätigkeit zum Gesamthaushalt der jPdöR noch auf das Verhältnis der Einnahmen aus der wirtschaftlichen Tätigkeit zu einem bestimmten Teil des Gesamthaushalts der jPdöR an.

Wird ein nachhaltiger Jahresumsatz von über 35.000 Euro im Einzelfall nicht erreicht, ist ein BgA nur anzunehmen, wenn hierfür besondere Gründe vorgetragen werden.

Solche Gründe sind insbesondere gegeben, wenn die jPdöR mit ihrer Tätigkeit zu anderen Unternehmen unmittelbar in Wettbewerb tritt.

In den Fällen der Verpachtung eines BgA ist darauf abzustellen, ob die Einrichtung beim Verpächter - würde er sie selbst unterhalten - einen BgA darstellen würde. Dabei kommt es insbesondere auf die Umsätze des Pächters an.

Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art

Die Zusammenfassung von BgA mit Hoheitsbetrieben ist steuerrechtlich nicht zulässig.

Demgegenüber kann ein Betrieb mit einem oder mehreren anderen BgA zusammengefasst werden, wenn

- sie gleichartig sind
- zwischen ihnen nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht oder
- BgA i.S.d. § 4 Abs. 3 KStG (= Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen) vorliegen.

Weitere Einzelheiten ergeben sich aus dem [BMF-Schreiben vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#), R 4.1 bis 4.5 KStR 2015 bzw. aus § 4 Abs. 6 KStG i.d.F. des JStG 2009 (anwendbar ab Veranlagungszeitraum 2009, § 34 Abs. 1 KStG).

Abkürzungen:

jPdöR = juristische Person des öffentlichen Rechts

KStG = Körperschaftsteuergesetz

KStR = Körperschaftsteuerrichtlinien

UStG = Umsatzsteuergesetz

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

11 ABC hoheitlicher Tätigkeiten - Betriebe gewerblicher Art - gemeinnützige Tätigkeiten

Die folgende Tabelle enthält eine Aufstellung über die Einordnung einzelner Tätigkeiten von jPdöR:

Bezeichnung	Hoheitl. Tätigkeit	BgA	Gemeinnützige Tätigkeit	Hinweise
A				
Abfallentsorgung, soweit aus anderen Herkunftsbereichen als privaten Haushalten		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Abfallentsorgung aus privaten Haushalten	X			
Abfallentsorgung aus Industrie- und Gewerbebetrieben • zur Beseitigung • zur Verwertung	X		X	R 4.5 Abs. 6 Satz 2 KStR 2022; Siehe auch Erläuterungen einzelner BgA, Tz. 12
Abwasserbeseitigung	X			BFH vom 08.01.1998, BStBl II 1998 S. 410
Apotheken		X		
Ärztékammern mit ihrer Tätigkeit „Qualitätssicherung“	X	X		Vgl. zur Abgrenzung: BFH-Urteil vom 10.02.2016, BFH/NV 2016 S. 865
Altenwohnheime (siehe auch Krankenhäuser!)		X	X	§ 68 Nr. 1. a) AO
Auftragsforschung	X	X	X	Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
B				
Bauämter, soweit nichtstaatliche Bauaufgaben erfüllt werden		X		
Bauaufsichtsbehörde, baustati-	X			Siehe Erläuterungen

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

sche Prüfungen				einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Baumschulen, soweit Land- und Forstwirtschaft		kein BgA		Umsatzsteuerlich ist der Unternehmensbegriff erfüllt
Besichtigungsbetriebe (Schlösser, Tropfsteinhöhlen)		X		
Bergbahnen		X		
Beteiligungen, Veräußerung einbringungsgeborener oder sperrfristbehafteter Anteile		X		
Blutalkoholuntersuchungen		X		
Botanische Gärten		X	X	
Breitbandnetzausbau		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Büchereien		X	X	
Bücherverkauf		X		
C				
Cafés		X		
Campingplätze		X		
City-Light-Poster		X		
D				
Duales System		X		
Druckereien		X		
E				
Eishallen, -bahnen		X		
Elektroschrott	X	X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

E-Plaketten; Zuteilung für Elektrofahrzeuge	X			
F				
Familienbildungsstätten		X	X	
Ferienfreizeiten		X	X	
Festspielhäuser		X	X	
Flugplätze		X		
Flurbereinigungsverfahren, Leistungen sog. Teilnehmergemeinschaften / Verbände	X			
Forschungsanstalten	X	X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Forstbehörden im Rahmen der „tätigen Mithilfe“ i.S.d. § 11 Abs. 2 S. 1 LFOG		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Fort-, Weiterbildungsveranstaltungen		X		
Friedhofsverwaltung	X			Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Friedhofsgärtnereien		X		
Friedwald				Vermögensverwaltung
Feinstaubplakettenverkauf durch die KFZ-Zulassungsstellen oder KFZ-Innungen		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
G				
Gaststätten, -wirtschaften		X		
Gebäudereinigung		X		
Gesangbuchverlage		X		

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Gärtnereien		X		
Grabpflege		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Grundstücksverkäufe der Gemeinden	X			Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Gutachterausschüsse		X		KSt-Kurz-Info Nr. 5/1999 der OFD Münster, Az. S 2706-95-St 13 - 31, USt- Kurz-Info 15/1998 der OFD Münster, zuständig ist das FA Düsseldorf-Süd
H				
Häfen		X		
Handwerkskammern	X	X		
Hartz IV				
Personalüberlassung an Arbeitsgemeinschaften	X			Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Bereitstellung von Arbeitsgelegenheiten mit Mehraufwandsentschädigung (sog. 1 €-Job)	X			
Heizwerke		X		
Hochschulkliniken		X	X	
Hörsaalvermietung		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
I				
Industrie- und Handelskammern	X	X		
Innungen	X	X		
J				

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Jagdverpachtung				Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Jugendheime, -bildungsstätten		X	X	§ 68 Nr. 1. b) AO
K				
Kantinen		X		
Karnevals- u. Unibälle		X		
Kassenärztliche Vereinigungen	X			
Kegelbahnen		X		
Kindergärten	X	X	X	Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Kirchen, kirchliche Orden (Tätigkeiten, soweit sie der Erfüllung des Auftrages öffentlich-rechtlicher Religionsgemeinschaften/dem Verkündigungsauftrag dienen)	X (vergleichb.)			
Kirchen, kirchliche Orden (z.B.: Altkleider-, CD-Verkauf, Basare, Bierstuben und Cafeterien in den Bildungs- und Tagungsstätten, Grabpflegeleistungen, Kirchturbesteigungen, Klosterbrauereien, Gestellung von Ordensmitgliedern, Gemeindeberatung soweit sie nicht der Erfüllung des Auftrages öffentlich-rechtlicher Religionsgemeinschaften dient)		X		
Kommunale Datenverarbeitungszentren	X	X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Konzessionsabgaben	X			Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Kraftfahrzeugkennzeichenver-		X		

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

kauf				
Krankenbeförderung	X			Vgl. BFH-Beschluss vom 18.09.2007, BStBl II 2009 S. 126 und BMF-Schreiben vom 20.01.2009, BStBl I 2009 S. 339
Krankenfahrten (Taxi)		X		KStG-Kartei H 35 zu § 5 KStG
Krankenhäuser (Heil- und Pflegeleistungen, Kurzzeitpflege)		X	X	§ 67 AO
Krankenhäuser <ul style="list-style-type: none"> • Personal- und Sachmittelge- stellung an angestellte Ärzte, Privatambulanz • Personal- und Sachmittelge- stellung an Belegärzte • Personal- und Sachmittelge- stellung an andere Einrichtun- gen, z.B. Krankenhäuser • Telefonüberlassung und Fern- sehgerätevermietung • Vermietung von Parkplätzen • Laborleistungen, radiologi- sche oder pathologische Unter- suchungen für niedergelassene Ärzte oder andere Einrichtun- gen • Verwaltungsdienstleistungen an andere Einrichtungen, z.B. Gehaltsabrechnungen, Buch- führungstätigkeiten, EDV- Leistungen 		X		
Krematorien		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Kulturzentren		X	X	§ 68 Nr. 7 AO
Kurbetriebe		X	X	§ 68 Nr. 1. Buchst. a AO
Kreditvergabe				grds. Vermögensver- waltung, siehe Erläute- rungen einzelner BgA,

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

				vgl. Tz. 12
L				
Landesbildstellen		X		
Landschaftsgestaltung		X		
Lebensmittel- Untersuchungsanstalten	X			
Lizenzvergaben		X		
M				
Mahlzeitendienste		X		Hinweis: Mensabetriebe sind gemeinnützig
Märkte (Wochen-, Kram-, Jahr-, Vieh-, Weihnachtsmärkte)		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Mensa		X	X	Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Messen		X		
Museen		X	X	§ 68 Nr. 7 AO
Museumsshops		X		
Musikschulen		X	X	Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
N				
Naturschutzbehörde Ausführung von Ausgleichs- und Ersatzmaßnahmen	X	X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
O				
Ökopunkte				Siehe Naturschutzbehörde
Omnibusbetriebe		X		
P				

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Parkhäuser		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Bewachte Parkplätze		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Parkplatzbewirtschaftung (Arbeitnehmer)	X	X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Parkuhren/Parkscheinautomaten i.S.d. StVO	X	X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Personalgestellung (Gestellung von Ordensmitgliedern)	X	X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Pfarrfeste		X		
Pflegeheime		X	X	§ 68 Nr. 1. Buchst. a AO
Photovoltaikanlage		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Q				
R				
Rechtsberatung		X		
Reisebüros		X		
Rundfunksendungen (s. Werbesendungen!)	X			
S				
Sachmittelüberlassung (kurzfristige Vermietung von Fahrzeugen, Computern, medizinischen Geräten)		X		
Schlachthöfe	X			

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Schulspeisung		X	X	
Schwimmbäder, Spaßbäder	X	X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Ski-, Sessellifte		X		
Sparkassen		X		
Sponsoring / Werbung		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12 und KStG-Kartei H 89 zu § 5 KStG
Sportkurse		X	X	
Stadtbahnen		X		
Stadthallen		X		
Stadtmarketing		X		
Straßenreinigung	X			
Straßen- und Wanderkartenverkauf		X		
Studentenwerke, Auszahlung von pandemiebedingten Überbrückungshilfen	X			Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Praxis-HB Tz. 12
Studienfonds zur Deckung des Ausfalls bei der Darlehensrückzahlung für Studiengebühren	X			
Studiengebühren für ein Studium, das mit einem staatlich anerkannten Abschluss endet (typ. Erststudiengänge)	X			
T				
Technologiezentren		X		
Telefonnutzung		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Telekommunikation		X		
Theater		X	X	§ 68 Nr. 7 AO
Tierheime		X	X	
U				
Umweltschutzberatung		X	X	
Unternehmensberatung		X		
Übernahme von Bürgschaften gegenüber darlehensgewährenden Kreditinstituten	X			Vgl. BFH-Urteil vom 25.04.1968, BStBl 1969 II S. 94
V				
Vermessungen	X			Hinweis auf § 2 Abs. 3 Nr. 4 UStG
Vermietung von Standorten für Mobilfunkfeststationen				Grds. Vermögensverwaltung, soweit Grdst. nicht BV eines BgA; S 2706 - 120 - St 13 - 33
Vermittlungstätigkeiten		X		
Verpachtungsbetriebe		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Versicherungs- und Versorgungseinrichtungen (öffentlich-rechtliche, z.B. Ärzteversorgung)		X		Grds. steuerbefreit gem. § 5 Abs. 1 Nr. 8 KStG
Versorgungsbetriebe für Gas/ Strom/ Wasser		X		
Verwertung von Forschungsergebnissen		X		Auch Vermögensverwaltung denkbar: Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Volkshochschulen	X	X	X	Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

W				
Wasserbeschaffung	X			Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Wasserversorgung		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Weiterbildungen (die nicht mit einem staatlich anerkannten Abschluss enden)		X	X	Siehe Erläuterungen einzelner BgA vgl. Tz. 12
Werbung (z.B. in Amtsblättern, Pfarrheften, Gehaltsabrechnungen, Veranstaltungsheften, auf Fahrzeugen, auf den Internetseiten mit Link auf das Unternehmen)		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12
Werbesendungen		X		
Wohnheime, vorübergehende Unterbringung von Aus- u. Übersiedlern, Asylbewerbern, Obdachlosen und Bürgerkriegsflüchtlingen	X	X		Bis 31.12.2000 vgl. KStG-Kartei Karte 21 zu § 4 KStG Ab 01.01.2001 , vgl. BStBl I 2000 S. 487
Wohnungsvermittlung		X		
X				
Y				
Z				
Zeltplätze		X		
Zimmervermittlung		X		
Zusatzversicherungsvermittlung		X		Siehe Erläuterungen einzelner BgA, vgl. Tz. 12

12 Erläuterungen zu einzelnen BgA und umsatzsteuerlichen Fallgestaltungen

Abfallentsorgung

Die öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger haben gem. § 15 Abs. 1 KrW-/AbfG die in ihrem Gebiet angefallenen Abfälle

- **aus privaten Haushaltungen** zu verwerten oder zu beseitigen und
- **aus anderen Herkunftsbereichen** (z.B. Industrie- und Gewerbemüll) zu beseitigen, soweit nicht Dritten oder privaten Entsorgungsträgern Pflichten übertragen worden sind.

In NRW sind die Städte und Gemeinden für das Einsammeln und Befördern und die Kreise für die Endbeseitigung der Abfälle zuständig, vgl. § 5 Landesabfallgesetz.

Abfälle aus privaten Haushalten

Die öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger sind sowohl für **die Verwertung** als auch für **die Beseitigung** der Abfälle aus privaten Haushaltungen zuständig.

Die Abfallverwertung und -entsorgung ist, soweit es sich um Abfälle aus **privaten Haushaltungen** handelt, grds. eine hoheitliche Tätigkeit, vgl. R 4.5 Abs. 6 S. 1 KStR 2022 (Ausnahme: Abfälle, die unter die Verpackungsverordnung fallen, vgl. R 4.5 Abs. 6 S. 7 KStR 2022; durch das am 01.01.2019 in Kraft getretene Verpackungsgesetz ergibt sich keine Änderung der steuerlichen Beurteilung).

Das getrennte Einsammeln wieder verwertbarer Abfälle (z.B. in sog. Bio-Tonnen) und die entgeltliche Veräußerung dieser Abfälle oder der aus den Abfällen gewonnenen Stoffe oder Energie durch die entsorgungspflichtige Körperschaft sind steuerlich ebenfalls grds. als hoheitliche Tätigkeit anzusehen, vgl. R 4.5 Abs. 6 S. 6 KStR 2022. Sie umfasst auch das Gewinnen von Stoffen oder Energie aus Abfällen und die dazu erforderlichen Maßnahmen. Deshalb ist die entgeltliche Abgabe der Abfälle selbst oder der aus den Abfällen gewonnenen Stoffe oder Energie steuerlich dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen und als hoheitliches Hilfsgeschäft anzusehen, vgl. R 4.5 Abs. 6 S. 6 KStR 2022. Eine wirtschaftliche Tätigkeit, die unter den Voraussetzungen der R 4.1 Abs. 2-5 KStR 2022 (ab VZ 2022) bzw. R 4.1 Abs. 2-5 KStR 2015 (bis VZ 2021) zur Annahme eines BgA führt, liegt allerdings dann vor, wenn die veräußerten Stoffe nicht überwiegend aus Abfällen gewonnen werden oder die veräußerte Energie nicht überwiegend aus diesen gewonnen wird, vgl. R 4.5 Abs. 6 S. 4 KStR 2022.

Hoheitliche Hilfsgeschäfte in der kommunalen Entsorgungswirtschaft aus umsatzsteuerlicher Sicht im Rahmen des § 2b UStG

Die Entsorgung von Abfällen aus privaten Haushaltungen zählt zu den hoheitlichen Aufgaben einer Kommune. Grundsätzlich zählt dazu auch die Beseitigung und/oder Verwertung von Papierabfällen (Verkauf an entsprechende Recycling-Unternehmen auf privatrechtlicher Grundlage). Nach § 2 Abs. 3 UStG a.F. wurde dies der hoheitlichen Sphäre der jPÖR zugeordnet. Unter § 2b UStG führt nun die privatrechtliche Ausgestaltung der Leistung dazu, dass kein Handeln im Rahmen der öffentlichen Gewalt i.S.d. § 2b Abs. 1 S.1 UStG vorliegt. Auch fehlt es an Anhaltspunkten für das Vorliegen eines hoheitlichen Hilfsgeschäfts, sodass es sich bei Vorliegen der allgemeinen Voraussetzungen um umsatzsteuerbare und umsatzsteuerpflichtige Leistungen handelt.

Gleiches gilt für die Veräußerung von Strom auf öffentlich-rechtlicher und privatrechtlicher Grundlage.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Da die Veräußerung von Strom auf öffentlich-rechtlicher Grundlage unter der neuen Rechtslage des § 2b UStG nach § 2b Abs. 4 Nr. 5 UStG i.V.m. Anhang I Nr. 2 der MwStSystRL stets eine unternehmerische Tätigkeit darstellt, ist auch bei der Veräußerung von Strom auf privatrechtlicher Grundlage kein Raum für eine Nichtsteuerbarkeit im Rahmen eines hoheitlichen Hilfsgeschäfts.

Hinweis:

Beachte nachstehende Erläuterungen zu Abfällen, die unter die Verpackungsverordnung/das neue Verpackungsgesetz fallen, sog. DSD - und/oder Wertstoffe-Müll.

Abfälle aus Industrie- bzw. Gewerbebetrieben

Bei den **industriellen bzw. gewerblichen Abfällen** ist zwischen Abfällen „zur Beseitigung und Abfällen „zur Verwertung“ zu unterscheiden.

Abfälle zur Beseitigung

Die Abfallentsorgungspflicht der jPdöR nach dem bis zum 31.05.2012 geltenden KrW/AbfG erstreckte sich auch auf die **Beseitigung** der Abfälle aus anderen Herkunftsbereichen. Die Tätigkeit musste daher grds. auch dem hoheitlichen Bereich zugerechnet werden.

Allerdings konnten auch privaten Entsorgungsträgern Pflichten zur Entsorgung nach §§ 16, 17 oder 18 KrW-/AbfG a.F. übertragen werden, vgl. § 15 Abs. 2 S. 1 KrW-/AbfG a.F..

Nach den Grundsätzen des [BMF-Schreibens vom 11.12.2009, BStBl 2009 S. 1597](#), liegt eine der jPdöR vorbehaltene Tätigkeit dann nicht mehr vor, wenn die jPdöR die Aufgabe auch auf einen privaten Dritten übertragen **kann**. Demzufolge stellte auch die **Beseitigung** von Abfällen aus anderen Herkunftsbereichen als privaten Haushaltungen durch öffentlich-rechtliche Entsorgungsträger eine wirtschaftliche Tätigkeit dar, die unter den Voraussetzungen des § 4 KStG, R 6 Abs. 2-5 KStR 2004 (R 4.1 Abs. 2-5 KStR 2022 bzw. R 4.1 Abs. 2-5 KStR 2015) einen BgA begründete.

Durch die Neuregelungen des KrWG ab 01.06.2012 hat sich dies jedoch grundlegend geändert.

Nach § 20 Abs. 1 KrWG ist der öffentlich-rechtliche Entsorgungsträger grundsätzlich verpflichtet, Abfälle zur Beseitigung aus anderen Herkunftsbereichen als privaten Haushaltungen zu beseitigen. Die jPdöR hat nicht mehr die Möglichkeit, diese ihr zugewiesene Aufgabe der Beseitigung von Abfällen aus anderen Herkunftsbereichen auf private Dritte zu übertragen. Folglich begründet dies nach den Grundsätzen des [BMF-Schreibens vom 11.12.2009, BStBl I 2009 S. 1597](#) keinen BgA. Ein solcher würde nach I.1. Buchstabe b des vorgenannten BMF-Schreibens nur entstehen, wenn der Abfallbesitzer bei der Inanspruchnahme der jPdöR keinem Benutzungszwang unterliegen würde, was nach dem Wortlaut des § 17 Abs. 1 Satz 2 KrWG jedoch der Fall ist. Denn soll der Abfall beseitigt werden, so muss der Abfallbesitzer diesen dem öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger überlassen. Für die Aufgabe „Entsorgung von Abfall zur Beseitigung“ besteht insoweit ein Benutzungszwang und damit eine hoheitliche Tätigkeit, vgl. R 4.5 Abs. 6 S. 2 KStR 2022.

Nach einer Entscheidung der KSt-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder liegt keine hoheitliche, sondern eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne des § 4 Abs. 1 KStG vor, sofern eine juristische Person des öffentlichen Rechts die Entsorgung von Abfall aus anderen Herkunftsbereichen als privaten Haushalten übernimmt, obwohl sie nach § 20 Abs. 3 Satz 1 und 2 KrWG hierzu nicht verpflichtet ist.

Abfälle zur Verwertung

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Die **Verwertung** von „Gewerbemüll“ ist den jPdöR durch das KrW-/AbfG a.F. und das KrWG n.F. nicht gesetzlich zugewiesen. Soweit die öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger freiwillig die Verwertung von Müll aus anderen Herkunftsbereichen als privaten Haushaltungen übernehmen, ist in jedem Fall eine gewerbliche Tätigkeit anzunehmen.

In der Praxis dürfte eine Unterscheidung, ob es sich bei der Entsorgung von Abfall aus anderen Herkunftsbereichen um Beseitigung (= hoheitlich) oder Verwertung (= BgA) handelt, nur anhand der Umstände des Einzelfalls möglich sein. In der Regel dürfte davon auszugehen sein, dass der Abfallbesitzer sich vorrangig für eine Verwertung entscheidet, weil der Verwertungserlös des Entsorgers für den Reststoff zu geringeren Entsorgungsentgelten führt. Eine Überlassung an den öffentlich-rechtlichen Entsorgungsträger zur Beseitigung erfolgt dann erst nachrangig. Weitere Indizien können sich aus den jeweils abgeschlossenen Entsorgungsvereinbarungen ergeben.

Führt die durch Einführung des KrWG zum 01.06.2012 eingetretene Änderung in der steuerlichen Beurteilung des BgA „Entsorgung von Gewerbemüll“ zu einer Überführung von Wirtschaftsgütern in den Hoheitsbereich einer jPdöR, so gelten insoweit die allgemeinen Grundsätze. Werden die Entsorgungstätigkeiten durch eine kommunale Eigengesellschaft durchgeführt, so ergeben sich entsprechende Konsequenzen hinsichtlich der Sparteneinteilung (vgl. Tz. 15.2).

Die USt-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder haben im Rahmen der Sitzung USt I/14 eine Übergangsregelung für Zwecke der Umsatzsteuer beschlossen. Hat eine jPdöR die Entsorgung von Abfall zur Beseitigung aus anderen Herkunftsbereichen als privaten Haushaltungen (Gewerbemüll) vor dem 01.06.2012 als einen BgA behandelt, wird es für Zwecke der Umsatzsteuer nicht beanstandet, wenn diese Behandlung für vor dem 01.07.2015 ausgeführte Umsätze fortgeführt wird (vgl. Verfügung der [OFD NRW vom 21.05.2014](#), S 2706 – 2014/0014 – St 153, FR 2014, 577).

Abfälle, die unter das Verpackungsgesetz fallen

Seit Inkrafttreten der Verordnung über die Vermeidung von Verpackungsabfällen (VerpackV), inzwischen abgelöst durch das am 01.01.2019 in Kraft getretene Verpackungsgesetz, unterliegt die Entsorgung von Leichtverpackungen (Transport-, Verkaufs- und Umverpackungen) nicht mehr der öffentlichen Abfallentsorgung. Vielmehr sind jetzt die Hersteller und Vertrieber dieser Verpackungen zu deren Rücknahme verpflichtet.

Die Verantwortung für die Rücknahme und Wiederverwendung gebrauchter Verpackungen ist somit auf die Privatwirtschaft übergegangen, so dass die Erfüllung von Aufgaben nach der VerpackV **nicht** in Ausübung öffentlicher Gewalt erfolgen kann, vgl. [Urteil des FG Münster vom 16.03.2001, EFG 2001 S. 849](#).

Soweit sich die DSD GmbH (Duales System Deutschland) zur Erfüllung ihrer Verpflichtungen der Einrichtungen der öffentlichen Hand bedient, d.h. Verträge mit den jPdöR abschließt, wonach diese die Verpackungen abholen, sortieren und der DSD GmbH zur Abholung bereitstellen, sind die jPdöR wirtschaftlich tätig. Dies gilt gem. R 4.5 Abs. 6 S. 8 KStR 2022 auch für die folgenden Leistungen, die die entsorgungspflichtigen Körperschaften für das Duale System erbringen:

- Erfassung von Verkaufsverpackungen
- Öffentlichkeitsarbeit
- Wertstoffberatung
- Zurverfügungstellung und Reinigung von Containerplätzen.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Falls die weiteren Voraussetzungen des R 4.1 Abs. 2-5 KStR 2022 (ab VZ 2022) bzw. R 4.1 Abs. 2-5 KStR 2015 (bis VZ 2021) erfüllt sind, begründen die jPdÖR mit diesen Tätigkeiten einen BgA.

In diesem Zusammenhang ist die Frage zu beantworten, ob die Beseitigung von Abfällen aus privaten Haushalten, die irrtümlich in die Sammelsysteme des Dualen Systems geworfen wurden, z.B. Bioabfälle oder Restmüll (= sog. Fehlwürfe), dem hoheitlichen oder gewerblichen Bereich zuzuordnen ist.

Hierzu ist die Auffassung zu vertreten, dass Kosten, die im Zusammenhang mit der Tätigkeit des Dualen Systems - mithin auch Kosten für die Beseitigung bzw. Sortierung so genannter Fehlwürfe - stehen, nicht dem hoheitlichen, sondern dem gewerblichen Bereich zuzuordnen sind. Damit sind in diesem Zusammenhang entstehende Vorsteuern abzugsfähig - auch soweit sie auf Kosten entfallen, die mit der Entsorgung sog. Fehlwürfe zusammenhängen.

Eine Differenzierung ist allerdings hinsichtlich der sog. Papier-, Pappe-, Kartonagen (PPK)-Fraktionen vorzunehmen.

Nur soweit Einwegverpackungen in die Papiertonnen gelangen, ist sog. DSD-Abfall anzunehmen. Sonstige in den Papiertonnen zu sammelnde Druckerzeugnisse (z.B. Zeitschriften oder Tageszeitungen) sind weiterhin als dem hoheitlichen Bereich zuzurechnender Hausmüll zu beurteilen.

Nach einer zwischen der DSD GmbH und den kommunalen Spitzenverbänden getroffenen Vereinbarung ist davon auszugehen, dass sich die gesamte Altpapierfraktion zu 75% aus Druckerzeugnissen (z.B. Zeitungen, Zeitschriften, Schreibpapier usw.) und zu 25% aus Einwegverpackungen aus Papier, Pappe und Karton zusammensetzt. Diese Vereinbarung ist nicht mehr aktuell. Bislang konnte zwischen den kommunalen Spitzenverbänden und der DSD GmbH jedoch noch keine neue Vereinbarung getroffen werden, zumal mittlerweile auch Konkurrenzunternehmen zur DSD GmbH existieren. Es kann jedoch für Zwecke der Besteuerung weiter von der bisherigen Aufteilung ausgegangen werden, sofern die Kommunen keinen anderen Maßstab nachweisen.

Hinsichtlich eines begehrten Vorsteuerabzuges ist zu beachten, dass bezogen auf den Anteil der entsorgten Druckerzeugnisse (75%-Anteil) Vorsteuern nicht zum Abzug zugelassen werden können, weil etwaige mit Umsatzsteuer belastete Leistungen nicht an den unternehmerischen, sondern an den hoheitlichen Bereich der jPdÖR erbracht werden.

Mit Urteil vom 03.04.2012, [I R 22/11](#), hat der BFH - anders als die Vorinstanz ([Urteil des FG Berlin Brandenburg vom 16.02.2011](#), EFG 2011 S. 1356) - die Verwaltungsmeinung (R 4.5 Abs. 6 Satz 7 und 8 KStR 2022) bestätigt und auch die entgeltliche Abfallberatung gem. § 6 der VerpackV als wirtschaftliche Tätigkeit beurteilt.

Abgabe von medizinischem Verbrauchs- und Schutzmaterial

Der zeitweise, krisenbedingte Verkauf von selbst beschafften medizinischem Verbrauchs- und Schutzmaterial an Krankenhäuser, Pflegeheime und ähnliche Einrichtungen ist in der Regel nicht als BgA zu beurteilen. Dies gilt auch bei Überschreiten der Umsatzgrenze von 45.000 € ab VZ 2022 (R 4.1 Abs. 5 Satz 1 KStR 2022) bzw. 35.000 € bis VZ 2021 (R 4.1 Abs. 5 Satz 1 KStR 2015), da im Falle einer Krise grds. nicht von einer nachhaltigen Tätigkeit auszugehen ist. Vgl. dazu ausführlich die [Verfügung der OFD NRW vom 29.04.2020 - S 2706 - 2020/0013 - St 15](#).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Abgrenzung zum Versorgungsbetrieb

Der BgA „Duales System“ ist kein Entsorgungsbetrieb, der im steuerlichen Sinne als „Versorgungsbetrieb“ angesehen oder diesem gleichgestellt werden könnte, vgl. [Urteil des FG Münster vom 16.03.200., EFG 2001 S. 849](#), sowie [BFH-Urteil vom 08.11.1989, BStBl II 1990 S. 242](#). Ein Entsorgungsbetrieb, der die Grundbedürfnisse der Bevölkerung nach einer ordnungsgemäßen Müllentsorgung befriedigt, ist nur dann anzunehmen, wenn er gegenüber der Bevölkerung nach außen hin als der eigentliche Leistungsanbieter auftritt und intern über die Organisationsgewalt hinsichtlich der Müllentsorgung verfügt. Die bloße Unterstützung eines privaten Entsorgungssystems (DSD) genügt nicht. Folglich können die Aufgaben, die Kommunen für die DSD GmbH wahrnehmen, nicht dem sog. Querverbund zugeordnet werden.

Zusammenfassung

Beseitigung von Abfällen	jPdöR	hoheitliche Tätigkeit
Verwertung von Gewerbemüll	jPdöR	BgA
Entsorgung von DSD-Müll	jPdöR	BgA

Zur ust-rechtlichen Beurteilung der Einschaltung von Unternehmern in die Erfüllung hoheitlicher Aufgaben wird auf die BMF-Schreiben vom [27.12.1990, BStBl I 1991 S. 81](#) sowie vom [10.12.2003, BStBl I 2003 S. 785](#), hingewiesen. Zu Einzelheiten siehe auch die Verfügung der [OFD Karlsruhe vom 03.07.2020 S270.6/256-St 213](#).

Abwasserbeseitigung

Die Beseitigung von Abwässern ist grds. eine hoheitliche Tätigkeit (R 4.4 Abs. 1 KStR 2022). Die Verwaltungsauffassung wurde durch [BFH-Urteil vom 08.01.1998, BStBl II 1998 S. 410](#), bestätigt.

Altenheime

Altenheime und Altenwohnheime sind BgA. Die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG liegen in der Regel vor.

Sie sind unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 20 GewStG steuerbefreit (zum Umfang der Steuerbefreiung vgl. [BFH-Urteil vom 22.06.2011, BStBl II 2011 S. 892](#)).

Die mit dem Betrieb eines Altenheimes eng verbundenen Umsätze sind umsatzsteuerfrei gemäß § 4 Nr. 16 Buchst. a UStG. Auf das [BMF-Schreiben vom 20.07.2009, BStBl I 2009 S. 774](#), wird verwiesen.

Apotheken

Apotheken, die von jPdöR betrieben werden (z.B. Klinikapotheken, städtische Apotheken), sind, soweit sie nicht der Selbstversorgung dienen, als BgA zu beurteilen. Vergleiche RFH-Urteil vom 30.08.1941 (RStBl S. 744) und [BFH-Urteil vom 14.02.1956, BStBl III 1956 S. 105](#).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Arzneimittellieferungen einer Krankenhausapotheke an Krankenhäuser anderer Träger sind weder nach § 4 Nr. 14 UStG noch nach § 4 Nr. 18 UStG steuerbefreit (BFH-Urteil vom 18.10.1990, BStBl II 1991 S. 268). Im Weiteren wird auf das [BMF-Schreiben vom 26.06.2009, BStBl I 2009 S. 756](#), verwiesen.

Die Abgabe von patientenindividuell hergestellten Medikamenten im Rahmen ambulanter Krankenhausbehandlungen, wenn diese in den Räumen des Krankenhauses durchgeführt werden, ist lt. [BMF-Schreiben vom 28.09.2016, BStBl I 2016 S. 1043](#), als eng mit einer Heilbehandlung in Verbindung stehender Umsatz steuerfrei gem. § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG. Im Weiteren wird auf die [Verfügung der OFD NRW vom 26.01.2015, S 0186-2014/0002-St 15](#) – Körperschaftsteuerliche und umsatzsteuerliche Behandlung der Abgabe von Zytostatika durch Krankenhausapotheken –, und auf das [BMF-Schreiben vom 28.09.2016, BStBl I 2016 S. 1043](#) zur Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 14 Buchst. b UStG – Abgabe von Zytostatika im Rahmen ambulanter Krebstherapien – verwiesen.

Baustatische Prüfungen durch Bauaufsichtsbehörden

Die gebührenpflichtige Prüfungstätigkeit der Standsicherheitsnachweise nach § 68 Abs. 5 BauO durch die unteren Bauaufsichtsbehörden gegenüber Bauherren stellt eine Einrichtung dar, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dient. Soweit sich diese bezogen auf die einzelne Behörde innerhalb der Gesamtbetätigung der jPdöR wirtschaftlich heraushebt, sind vom Grundsatz her die Voraussetzungen zur Annahme eines BgA gegeben.

Die Prüfung der Standsicherheitsbescheinigungen nach § 68 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 BauO erfolgt jedoch in Erfüllung der übergeordneten Aufgabe der Gefahrenabwehr, die den unteren Bauaufsichtsbehörden als eigene Aufgabe gesetzlich zugewiesen ist. Der Annahme eines BgA ausschließenden Hoheitsbetriebs steht hier nicht entgegen, dass die Tätigkeit auch von privaten Dritten, nämlich den nach § 85 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 BauO staatlich anerkannten Sachverständigen wahrgenommen werden kann. Hierbei handelt es sich um Beliehene. Da zusätzlich ein öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang bezogen auf die Sachverständigen und die untere Bauaufsichtsbehörde besteht, sind die Voraussetzungen zur Annahme eines Hoheitsbetriebs nach § 4 Abs. 5 KStG erfüllt.

Besichtigungsbetriebe

Ein sog. Besichtigungsbetrieb (z.B. Bereitstellung eines Gebäudes mit Inventar zur entgeltlichen Besichtigung) erfüllt grundsätzlich die Voraussetzungen für die Annahme eines Gewerbebetriebs und damit auch für die Annahme eines BgA, wenn Inhaber des Betriebs eine jPdöR ist. Nach dem [BFH-Urteil vom 07.08.1979, BStBl II 1980 S. 633](#), gehören auch die Ausstellungsgegenstände zum BV des Besichtigungsbetriebs.

Hinweis:

zu Miet- und Pachtverträgen: vgl. R 8.2 Abs. 1 KStR 2022 und H 8.2 (Miet- oder Pachtverträge) KStH 2022

Breitbandnetzausbau

Die unterschiedlichen Tätigkeiten im Rahmen des Breitbandausbaus durch jPdöR bzw. deren Eigengesellschaften lassen sich demnach wie folgt steuerlich einordnen:

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Annahme eines BgA „Breitbandausbau“

Die Überlassung von Leerrohren ohne Glasfaserkabel durch Gebietskörperschaften an (zukünftige) Netzbetreiber ist der Vermögensverwaltung zuzuordnen und damit körperschaftsteuerlich irrelevant.

Mit der Überlassung der gesamten passiven Infrastruktur (Leerrohre mit Glasfaserkabel sowie weiterer erforderlicher technischer Komponenten) an Netzbetreiber begründen Gebietskörperschaften einen Verpachtungs-BgA i.S.d. § 4 Abs. 4 KStG, wenn die Verpachtung als entgeltlich anzusehen ist (vgl. Praxis-HB Tz. 12 „Verpachtungsbetriebe“).

Betreibt die Gebietskörperschaft das Breitband-Netz selbst (z.B. Angebot von Breitbanddiensten an Endkunden oder Überlassung der Breitbandinfrastruktur an verschiedene private Telekommunikationsunternehmen), liegt ein „aktiver“ BgA i.S.d. § 4 Abs. 1 KStG vor.

Zusammenfassung mit anderen BgA

Ein BgA „Breitbandausbau“ ist – mangels expliziter Nennung im Gesetz – kein Versorgungsbetrieb i.S.d. § 4 Abs. 3 KStG und einer Zusammenfassung gem. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 KStG mithin nicht zugänglich (vgl. Rdnr. 13 des [BMF-Schreibens vom 12. November 2009, BStBl I S. 1303](#)). Gleichwohl stellt er im Hinblick auf seinen Geschäftszweck der Versorgung der Bevölkerung mit hochleistungsfähiger Breitbandinfrastruktur einen Versorgungsbetrieb im Bereich der Telekommunikation dar, der wegen Gleichartigkeit gem. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG mit den Versorgungsbetrieben i.S.d. § 4 Abs. 3 KStG zusammengefasst werden kann.

Behandlung von Verlusten eines BgA „Breitbandausbau“

Wird das Vorhaben „Breitbandausbau“ durch staatliche Zuwendungen (z. B. nach der Richtlinie „Förderung zur Unterstützung des Breitbandausbaus in der Bundesrepublik Deutschland“) subventioniert, kann im Hinblick auf die Zuwendungsbedingungen, die regelmäßig vorsehen, dass die Netzinfrastruktur schlussendlich an Dritte veräußert werden soll, unterstellt werden, dass ein einheitliches Gesamtkonzept aus laufender Verpachtung (im Fall des Verpachtungs-BgA i.S.d. des § 4 Abs. 4 KStG) bzw. aus laufendem Betrieb (im Fall des „aktiven“ BgA i.S.d. § 4 Abs. 1 KStG) und anschließender Veräußerung besteht, mit dem eine schwarze Null angestrebt wird. Aus einem solchen Gesamtkonzept resultiert keine verdeckte Gewinnausschüttung.

Liegen diese Voraussetzungen hingegen nicht vor und erzielt der BgA „Breitbandausbau“ dauerhaft Verluste, die die Voraussetzungen für eine vGA an die Trägerkörperschaft erfüllen, ist § 8 Abs. 7 KStG nicht anwendbar, da die mit dem Breitbandausbau verbundenen Tätigkeiten nicht von § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG erfasst sind.

Ausüben der Tätigkeit „Breitbandausbau“ durch eine Eigengesellschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts

Die vorgenannten Grundsätze gelten, auch im Hinblick auf die Spartenrechnung gem. § 8 Abs. 9 KStG, entsprechend, wenn eine Eigengesellschaft einer jPdÖR den Breitbandausbau betreibt.

Vgl. dazu auch die [Verfügung der OFD NRW vom 30.01.2020 – S 2706 – 2017/0011](#).

Zur Behandlung von außerhalb eines Breitband-BgA erbrachten Telekommunikationsleistungen vgl. die Ausführungen unter dem Stichwort „Telekommunikationsleistungen“ in diesem Kapitel.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Blutalkoholuntersuchungen

Blutalkoholuntersuchungen im Auftrag von Strafverfolgungsbehörden stellen keine Ausübung hoheitlicher Gewalt dar. Vergleiche BFH-Urteile vom [21.09.1989, BStBl II 1990 S. 95](#) und vom [14.03.1990, BStBl II 1990 S. 866](#). Sie sind daher als BgA anzusehen.

Campingplatz

Die Unterhaltung eines Zelt- oder Campingplatzes durch eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist ein BgA. Die Verpachtung eines Campingplatzes ist ebenso eine wirtschaftliche Tätigkeit, wenn nicht nur ein Grundstück, sondern ein mit den notwendigen Einrichtungen versehener Campingplatz überlassen wird, vgl. [BFH-Urteil vom 07.05.1969, BStBl II 1969 S. 443](#), H 4.3 Inventar KStH 2015. Zur Frage der Anzahl der BgA bei Verpachtung mehrerer Campingplätze vgl. das BFH-Urteil vom 13.04.2021, BStBl II 2021 S. 777.

Grundsätzlich ist die VuV von Grundstücken steuerbefreit gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG. Nicht befreit ist indessen nach § 4 Nr. 12 S. 2 UStG die kurzfristige Vermietung auf Campingplätzen. Gem. § 12 Abs. 2 Nr. 11 UStG unterliegt die kurzfristige Vermietung von Campingplätzen dem ermäßigten Steuersatz (vgl. auch Abschn. 12.16 Abs. 7 UStAE). Eine kurzfristige Vermietung liegt vor, wenn die tatsächliche Gebrauchsüberlassung nicht mindestens sechs Monate beträgt (Abschnitt 4.12.3 Abs. 2 UStAE).

Elektroschrott

Die Entsorgung und Verwertung von Elektroschrott richtet sich nach dem Gesetz über die Rücknahme und die umweltverträgliche Entsorgung von Elektro- und Elektronikgeräten (Elektro- und Elektronikgerätegesetz- ElektroG).

Nach § 9 Abs. 3 ElektroG 2005, § 13 Abs. 1 ElektroG 2015 sind jPdöR verpflichtet, Sammelstellen für die nach Art und Menge aus privaten Haushaltungen stammenden Altgeräte einzurichten. Alternativ kann eine Abholung, z.B. von „Weißware“ wie Kühlschränken, Waschmaschinen etc. eingerichtet werden. Die Sammelbehälter für die nach dem Gesetz in fünf Kategorien einzuordnenden Altgeräte werden den jPdöR kostenlos von der Stiftung Elektro-Altgeräte-Register (ear) zur Verfügung gestellt. Die jPdöR meldet der Stiftung ear einen vollen Behälter aus einer der vorgenannten fünf Kategorien (§ 9 Abs. 4 ElektroG 2005, § 14 Abs. 3 ElektroG 2015) zur Abholung an.

Die gesetzliche Verpflichtung zur Einrichtung von Sammelstellen führt dazu, dass aus Sicht der jPdöR die Sammlung als hoheitlich anzusehen ist. Dies gilt unabhängig davon, dass die Hersteller nach § 9 Abs. 8 ElektroG 2005, § 16 Abs. 5 ElektroG 2015 freiwillig ein Rücknahmesystem für die Elektrogeräte einrichten können. Soweit die aus privaten Haushaltungen stammenden Altgeräte den jPdöR angedient werden, sind diese zur Annahme verpflichtet.

Die jPdöR kann auch freiwillig selbst die Verwertung der Elektrogeräte durch Optierung übernehmen (§ 9 Abs. 6 ElektroG 2005, § 14 Abs. 5 ElektroG 2015). Tut sie dies, wird sie dadurch für mindestens zwei Jahre von der Verpflichtung zur Bereitstellung der eingesammelten Altgeräte an die ear befreit. Die Freiwilligkeit der Option führt steuerlich dazu, dass mit der Verwertung der Altgeräte ein BgA begründet wird. Unabhängig davon ist die Sammlung der Altgeräte auch im Fall der Optierung weiterhin als hoheitlich anzusehen. Die insgesamt entstehenden Kosten sind daher sachgerecht zwischen der hoheitlichen Sammeltätigkeit und der zur Annahme eines BgA führenden Verwertungstätigkeit zu trennen (vgl. [OFD Karlsruhe vom 03.07.2020, S270.6/256-St213](#)).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**E-Plaketten-Zuteilung für Elektrofahrzeuge gem. § 9a FVZ**

Mit der am 26.09.2015 in Kraft getretenen 50. Verordnung zur Änderung straßenverkehrsrechtlicher Vorschriften vom 15.09.2015 (BGBl I S. 1573) wird in § 9a neben der Zuteilung besonderer Kennzeichen für in Deutschland anzumeldende Elektrofahrzeuge die Zuteilung von so genannten E-Plaketten für Elektrofahrzeuge aus einem anderen Herkunftsstaat eingeführt (§ 9a Abs. 4 der Verordnung). Die Zuteilung erfolgt auf Antrag gegen eine Gebühr von 11 € durch die Zulassungsbehörde.

Eine Zuteilung der Plaketten durch andere Stellen ist zumindest in Deutschland nach der Verordnung nicht vorgesehen. Allerdings stehen im Ausland erteilte E-Plaketten den in Deutschland zugeteilten Plaketten gleich (§ 9a Abs. 5 der Verordnung).

Die Zuteilung von E-Plaketten ist der öffentlichen Hand nach § 9a Abs. 4 der 50. Verordnung zur Änderung straßenverkehrsrechtlicher Vorschriften als Aufgabe zugewiesen worden. Die Ausstellung von (deutschen) E-Plaketten nach § 9a Abs. 4 der Verordnung kann nur bei den zuständigen deutschen Kfz- Zulassungsstellen beantragt werden. Es ist daher von einer der öffentlichen Hand eigentümlichen und vorbehaltenen Tätigkeit auszugehen. Dass im Ausland ausgestellte E-Plaketten den deutschen E-Plaketten gleichstehen, ändert daran nichts. Die Rechtslage ist insoweit vergleichbar mit der Gleichstellung von durch deutsche oder ausländische Behörden erfolgte Kfz-Zulassungen. Die Zuteilung der E-Plaketten ist somit als hoheitlich anzusehen.

Feinstaubplakettenverkauf

Nach § 4 der 35. Verordnung zur Durchführung des Bundes-Immissionsschutzgesetzes (35. BImSchV) vom 10.10.2006, BGBl I S. 2218, zuletzt geändert durch die Verordnung vom 31.08.2015, BGBl I S. 1474, sind die Kfz-Zulassungsstellen neben den zur Durchführung der Abgasuntersuchung berechtigten Stellen (Prüforganisationen wie TÜV, DEKRA sowie zugelassene Kfz-Werkstätten) Ausgabestellen für die Plaketten. Daneben kann das Land weitere Stellen zulassen.

Eine der öffentlichen Hand eigentümliche und vorbehaltene Aufgabe - und damit ein hoheitliches Handeln der Zulassungsstellen - ist hierbei nicht gegeben, da die Dienstleistung der befugten Institutionen lediglich in der Prüfung der Fahrzeugdokumente zur Feststellung der Berechtigung zum Führen einer und welcher Plakette, der Zuordnung auf das jeweilige Fahrzeug (Eintragung des Kfz-Kennzeichens) sowie in der Ausgabe der Plakette besteht.

Da die Abgasuntersuchung seit dem 01.01.2010 als Teilprüfung der Hauptuntersuchung durchgeführt wird, wurde § 47a StVZO mit Wirkung zum 01.06.2012 aufgehoben.

Auch nach Aufhebung des § 47a StVZO ist keine Änderungen der bisherigen Rechtslage bei der Ausstellung sog. Feinstaubplaketten eingetreten. Nach wie vor sind die zur Durchführung von Abgasuntersuchungen anerkannten Stellen, insbesondere auch private Unternehmen, zur Ausgabe der sog. Feinstaubplaketten berechtigt.

Soweit die Ausgabe von Feinstaubplaketten auf privatrechtlicher Grundlage erfolgt, ist der Anwendungsbereich des § 2b UStG nicht eröffnet. Erfolgt die Ausgabe auf öffentlich-rechtlicher Grundlage, wird in den meisten Fällen eine Wettbewerbsverzerrung im Sinne des § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG bestehen, da seit Jahren auch private Unternehmer in diesem Bereich tätig sind. Ein Wettbewerb ist jedoch gemäß § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG nicht gegeben, wenn der im Kalenderjahr aus gleichartigen Tätigkeiten erzielte Umsatz voraussichtlich 17.500 € nicht übersteigt.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Feuerwehr

Sofern Tätigkeiten der Feuerwehr gegen Entgelt erbracht werden, erfüllen sie grundsätzlich die Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 1 UStG. In vielen Fällen erhebt die Feuerwehr über ihre Leistungen Gebühren mittels Gebührenbescheid, weshalb sie auf öffentlich-rechtlicher Grundlage nach § 2b Abs. 1 S. 1 UStG handelt. Erfüllt die Feuerwehr ihre Pflichtaufgaben, können diese Leistungen von keiner privaten Einrichtung in gleicher Form erbracht werden. Sollten daher für derartige Leistungen Gebühren erhoben

werden (z.B. bei vorsätzlicher Brandstiftung oder mutwilliger Alarmierung), sind diese mangels Wettbewerb nicht steuerbar. Bei Leistungen außerhalb der Gefahrenabwehr tritt die Feuerwehr in Wettbewerb zu Privaten. Insofern sind entsprechende Leistungen steuerbar.

Wenn eine Gemeinde für eine andere Gemeinde vollständig die Tätigkeit der Feuerwehr einschließlich der Atemschutzmasken- und Schlauchwerkstatt übernimmt, liegt kein Wettbewerb zu Privaten vor. Werden demgegenüber nur die Leistungen der Atemschutzmasken- und Schlauchwerkstatt gegen Entgelt in Anspruch genommen, besteht eine Wettbewerbssituation (vgl. Fin.Min. Schleswig-Holstein vom 26.02.2020, VI 3510 – S 7107-001).

Forschungstätigkeit

Bei der steuerlichen Beurteilung der staatlichen Hochschulen ist grundsätzlich zu ermitteln, ob und inwieweit diese hoheitlich tätig sind bzw. einen BgA unterhalten, § 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG.

Grundlagen-/Eigenforschung

Die Forschungstätigkeit einer Hochschule besitzt, soweit Grundlagen-/Eigenforschung betrieben wird, hoheitlichen Charakter, weil sie der Hochschule eigentümlich und vorbehalten ist und die Ergebnisse erkennbar der Allgemeinheit zugutekommen.

Verwertung der Forschungsergebnisse

Um die finanzielle Situation der Hochschulen zu verbessern, können nach der Novellierung des § 42 Arbeitnehmererfindungsgesetzes die Hochschulen seit dem 07.02.2002 die Erfindungen aller ihrer Beschäftigten schutzrechtlich sichern und wirtschaftlich verwerten. Dafür wird der Erfinder mit 30% an den Bruttoeinnahmen aus der kommerziellen Verwertung beteiligt.

Geschieht die Verwertung in der Form, dass entsprechende Patente oder Lizenzen einem Dritten gegen Entgelt überlassen werden, so sind die Einnahmen hieraus dem nicht steuerpflichtigen vermögensverwaltenden Bereich der Hochschule zuzurechnen. Ist die Patent- bzw. Lizenzüberlassung mit weiteren Tätigkeiten verbunden, so ist, soweit die Voraussetzungen der R 4.1 Abs. 2-5 KStR 2022 (ab VZ 2022) bzw. R 4.1 Abs. 2-5 KStR 2015 (bis VZ 2021) erfüllt sind, ein BgA anzunehmen.

Auftrags- oder Ressortforschung

Erhält die Hochschule im Rahmen einer Auftrags- oder Ressortforschung Zahlungen von Dritten (Privatpersonen oder der öffentlichen Hand), wobei der Dritte sich Exklusivrechte in irgendeiner Form für die Verwertung des Forschungsergebnisses einräumen lässt, sind diese Einnahmen einer wirtschaftlichen Tätigkeit zuzurechnen, die unter den Voraussetzungen der R 4.1 Abs. 2-5 KStR 2022 (ab VZ 2022) bzw. R 4.1 Abs. 2-5 KStR 2015 (bis VZ 2021) zur Annahme eines BgA führt, vgl. KSt-Kartei NW § 4 KStG Karte 22. Überprüfungen haben

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

ergeben, dass - nach Berücksichtigung der von den Hochschulen i.d.R. nicht kalkulierten und nicht in Rechnung gestellten Personal- und Sachmittelkosten - in diesem Bereich regelmäßig keine oder nur geringe Gewinne erzielt werden.

Ertragsteuerlich sind öffentlich-rechtliche Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, hierzu zählen die Hochschulen, die Auftragsforschung betreiben, von der KSt und GewSt befreit (vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG und § 3 S. 1 Nr. 30 GewStG).

Die Steuerbefreiung erfasst auch mögliche vGA aus Anlass der Auftragsforschung (Auftragsforschung ist kein gem. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG begünstigtes Dauerverlustgeschäft, da es sich hierbei nicht um eine auf Bildungsvermittlung abzielende Bildungstätigkeit handelt). Diese lösen keine Kapitalertragsteuerpflicht gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG aus, da diese Vorschrift auf den steuerbefreiten Teil eines BgA „Auftragsforschung“ nicht anwendbar ist (vgl. dazu Vfg. der OFDen Rheinland und Münster vom 18.08.2010, S 2720 – 1000 – St 131 (Rhld) und S 2706 – 73 – St 13 – 33 (Ms)).

Aus ertragsteuerlicher Sicht muss daher dem Bereich der Auftragsforschung –*in der Form eines BgA* - z.Zt. nur hinsichtlich der Abgrenzung zwischen steuerbefreiten Forschungstätigkeiten und Tätigkeiten ohne Forschungsbezug besondere Bedeutung beigemessen werden (s.u. „Abgrenzung zwischen Tätigkeiten mit und ohne Forschungsbezug“).

Dennoch ist die Hochschule auch in diesem Bereich verpflichtet, ihren Steuererklärungs-pflichten nachzukommen. Die Hochschule ist mit allen vorhandenen BgA mit dem Grundkennbuchstaben K und FEA aufzunehmen.

Wird die Auftragsforschung in einer Eigengesellschaft ausgeübt und ist die Steuerbefreiungsvorschrift des § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG nicht anwendbar, führt die dauerdefizitäre Auftragsforschung – mangels Anwendbarkeit von § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG – zu den Rechtsfolgen der vGA – inkl. Kapitalertragsteuerpflicht gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 i.V.m. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

Umsatzsteuerlich ergeben sich aus der Umsetzung des EUGH-Urteils (Der EuGH hat in seinem Urteil vom 20.06.2002 - Rechtssache C - 287/00 entschieden, dass die Bundesrepublik Deutschland gegen ihre Verpflichtungen aus Art. 2 der 6. EG-Richtlinie verstoßen hat, indem sie die gegen Entgelt ausgeübte Forschungstätigkeit staatlicher Hochschulen gemäß § 4 Nr. 21a UStG von der Mehrwertsteuer befreit. Der Rechtsstreit betraf ausschließlich die Frage, ob die entgeltlichen Forschungstätigkeiten staatlicher Hochschulen Dienstleistungen darstellen, die im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der 6. EG-Richtlinie mit dem Hochschulunterricht eng verbunden sind und als solche nach dieser Bestimmung von der Mehrwertsteuer zu befreien sind. Nach Auffassung des EuGH ist die entgeltliche Durchführung von Forschungsvorhaben durch staatliche Hochschulen nicht als eine mit dem Hochschulunterricht eng verbundene Tätigkeit im Sinne von Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchstabe i der 6. EG-Richtlinie anzusehen.) vom 20.06.2002 durch das StÄndG 2003 vom 15.12.2003 in nationales Recht folgende Konsequenzen. Danach wurde die erst mit Wirkung ab dem 01.01.1997 in das Gesetz eingefügte USt-Befreiung gem. § 4 Nr. 21 a UStG für Einnahmen aus Auftragsforschungstätigkeiten an Hochschulen durch das StÄndG 2003 (BStBl I 2003 S. 710) bereits mit Wirkung zum 01.01.2004 aufgehoben.

In Verträgen müssen daher - verbunden mit dem Vorteil des Vorsteuerabzuges - die Entgelte mit USt ausgewiesen werden. Der USt-S. beträgt, entgegen dem für gemeinnützige Körperschaften geltenden ermäßigten Steuersatz von 7% (vgl. § 68 Nr. 9 AO i.V.m. § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG und [BFH vom 10.05.2017, V R 43/14](#)), weiterhin 19%.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Die Auftragsforschung einer jPdöR kann nicht die Voraussetzungen eines Zweckbetriebes nach § 68 Nr. 9 AO erfüllen. Danach sind Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, deren Träger sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanziert, Zweckbetrieb. Träger der Wissenschafts- und Forschungseinrichtung i.S.d. § 68 Nr. 9 AO ist der BgA selbst und nicht die jPdöR, die Träger des BgA ist. Für die Frage, ob sich der Träger der Wissenschafts- und Forschungseinrichtung, nämlich der BgA, überwiegend aus den in § 68 Nr. 9 AO genannten unschädlichen Einnahmen finanziert, kann daher nicht auf die Gesamteinnahmen der jPdöR als Träger des BgA, sondern nur auf den BgA selbst abgestellt werden.

Bei der Auftragsforschung einer jPdöR kann die Zweckbetriebseigenschaft des § 68 Nr. 9 AO demzufolge niemals erfüllt sein, da der BgA „Auftragsforschung“ ausschließlich in der entgeltlichen Forschung besteht. Die Zuwendungen Dritter und der öffentlichen Hand werden im hoheitlichen Bereich vereinnahmt. Der BgA „Auftragsforschung“ kann demnach keine Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder Vermögensverwaltungserlöse erzielen, da diese per Definition außerhalb des BgA anfallen. Eine Anwendung der Zweckbetriebsvorschrift scheidet somit aus.

Der vom Bundesrat eingebrachte Gesetzesentwurf zur steuerlichen Gleichbehandlung der Auftragsforschung öffentlich-rechtlicher Forschungseinrichtungen (Hochschulforschungsförderungsgesetz - HFFördG) (BT-Drs. 16/5726), der eine entsprechende Ergänzung des § 68 Nr. 9 AO vorsah, wurde vom Bundestag abgelehnt (BT-Drs. 16/11104). Damit bleibt es dabei, dass die Auftragsforschung jPdöR nicht die Voraussetzung eines Zweckbetriebs nach § 68 Nr. 9 AO erfüllen kann (vgl. [FG Münster vom 10.04.2014, 5 K 2409/10 U, EFG 2014 S. 1521](#)).

Forschungskooperationen im ust-lichen Sinne

Forschungsvorhaben (-kooperationen) öffentlich-rechtlicher Universitäten werden oftmals in Zusammenarbeit mit anderen öffentlichen Einrichtungen, privatrechtlich organisierten Forschungseinrichtungen oder Unternehmen der Privatwirtschaft durchgeführt. Kommt es dabei zur Begründung von Gesellschaftsverhältnissen, sind die allgemeinen Grundsätze des Abschnitts 1.6 UStAE zu beachten. Soweit danach sog. echte Gesellschafterbeiträge vorliegen, fällt keine Umsatzsteuer an. Auf Abschn. 2.10 Abs. 1 i.V.m. Abschn. 10.2 Abs. 8 bis 10 UStAE wird ergänzend hingewiesen.

Im Übrigen kann die Steuerbarkeit der Leistungen der Beteiligten der Kooperation über § 2b UStG eingeschränkt sein. Diese Ausnahmeregelung gilt allerdings nur für die Leistungen der öffentlich-rechtlichen Universitäten und der öffentlich-rechtlich organisierten Forschungseinrichtungen und setzt voraus, dass die Nichtbesteuerung dieser Leistungen zu keinen größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde. Ob die Nichtbesteuerung von Leistungen im Rahmen einer Forschungskooperation zu größeren Wettbewerbsverzerrungen i.S.d. § 2b Abs. 1 Satz 2 führt, ist im Einzelfall zu prüfen. Größere Wettbewerbsverzerrungen können dabei nicht allein deshalb ausgeschlossen werden, weil Aufgaben faktisch ausschließlich durch die öffentliche Hand oder von der öffentlichen Hand finanzierten Einrichtungen wahrgenommen werden. Bereits potentielle Leistungserbringer aus der privaten Wirtschaft sind - im Gegensatz zu hypothetischen - schädlich. Dabei ist auf die jeweils konkret erbrachte Leistung abzustellen, z. B. „Überlassung eines Forschungsgeräts“. Aus der Zuordnung einer Tätigkeit zur Grundlagenforschung lassen sich keine umsatzsteuerlichen Rechtsfolgen ableiten.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**Beurteilungseinheit „Einrichtung“ für die Annahme eines BgA „Auftragsforschung“**

Entscheidungserheblich für die Frage, ob die Tätigkeit der Auftragsforschung einen BgA (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG) begründet, ist dabei, auf welche organisatorische Einheit der Hochschule die in R 4.1 Abs. 5 KStR 2022 festgelegte Umsatzgrenze von 45.000 € (ab VZ 2022) bzw. die in R 4.1 Abs. 5 KStR 2015 festgelegte Umsatzgrenze von 35.000 € (bis VZ 2021) anzuwenden ist, bei deren Überschreiten eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit von einigem Gewicht vorliegt.

Nach § 25 HG NRW i.V.m. § 26 Abs. 1 HG NRW gliedert sich die Hochschule in Fachbereiche als organisatorische Grundeinheiten, sofern nicht nach § 29 HG NRW wissenschaftliche Einrichtungen oder Institute begründet werden.

Als Folge dieser dezentralen Organisation der Hochschulen bildet jeder Fachbereich mit seiner Auftragsforschung einen BgA, sofern dessen Einnahmen aus der Auftragsforschung nachhaltig die Umsatzgrenze von 45.000 € bzw. 35.000 € übersteigen. Wurden Institute eingerichtet, ist die Umsatzgrenze auf die Einnahmen aus der Auftragsforschung des jeweiligen Instituts anzuwenden.

Eine Anwendung der Umsatzgrenze auf die Einnahmen aus der Auftragsforschung der jeweiligen Professorin/des jeweiligen Professors kommt ausnahmsweise nur dann in Betracht, wenn dem Forschenden die Möglichkeit zur rechtlich selbständigen Verwaltung der Drittmittel gemäß § 71 Abs. 4 S. 4 HG NRW eingeräumt wurde, und dieser die Drittmittel auch tatsächlich selbständig verwaltet.

Die tatsächliche selbständige Verwaltung der Forschungsaufträge setzt daher voraus, dass der Forschende für alle wesentlichen Maßnahmen im Zusammenhang mit dem Forschungsauftrag entscheidungsbefugt ist, diese Tätigkeiten auch selbst ausübt und sie nicht durch die Hochschulverwaltung ausüben lässt (z.B. die Anschaffung von Material und Gerätschaften, die Einstellung von Personal für Zwecke des Forschungsauftrages, die Verwaltung/Bezahlung aller Sach- und Personalkosten, die mit dem Forschungsauftrag zusammen hängen). Eine selbständige Verwaltung der Drittmittel setzt ferner voraus, dass der jeweilige Forschende entweder ein eigenes Bankkonto zur Zahlungsabwicklung des Forschungsauftrages eröffnet oder eine Einzelverfügungsberechtigung über das betroffene Bankkonto der Hochschule besitzt, auf dem seine Drittmittelzahlungen eingehen und von dem die Kosten bezahlt werden. Der Forschende muss die Überweisungen/Abhebungen von diesem Bankkonto selbst durchführen oder durch Mitarbeiter seines Lehrstuhls durchführen lassen. Da die Auftragsforschung eine Tätigkeit der Hochschule ist und keine (private) Tätigkeit des Forschenden, muss das Bankkonto auf den Namen der Hochschule lauten und die buchhalterische Erfassung der Drittmittel durch die Hochschulverwaltung muss sichergestellt sein. Soweit diese Voraussetzungen erfüllt werden, ist die Umsatzgrenze aus R 4.1 Abs. 5 S. 1 und 2 KStR 2022 (ab VZ 2022) bzw. R 4.1 Abs. 5 S. 1 und 2 KStR 2015 (bis VZ 2021) bezogen auf den jeweiligen Forschenden anzuwenden (vgl. Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 28.09.2009 - S 2706 - 1032 - St 134 (Rhld) und S 2706 - 73 - St 13 - 33 (MS)).

Einnahmen aus Auftrags- bzw. Ressortforschungstätigkeiten sind hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Ergebnisse zu überwachen.

Tätigkeiten ohne Forschungsbezug

Tätigkeiten ohne Forschungsbezug, beispielsweise routinemäßige Untersuchungen, Beratungen und Begutachtungen, die auf der Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse beruhen, sind von der KSt- und GewSt-Befreiung ausgeschlossen, vgl. § 5 Abs. 1 Nr. 23

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

KStG, § 3 S. 1 Nr. 30 GewStG. Mit ihnen begründet die Hochschule, soweit die Voraussetzungen der R 4.1 KStR 2022 (ab VZ 2022) bzw. R 4.1 KStR 2015 (bis VZ 2021) erfüllt sind, regelmäßig einen BgA. Erfahrungen haben gezeigt, dass gerade in diesem Bereich positive Ergebnisse erwirtschaftet werden können, die sowohl aus umsatz- als auch aus ertragsteuerlicher Sicht einen Aufgriff erforderlich machen.

Abgrenzung zwischen Tätigkeiten mit und ohne Forschungsbezug

Die Abgrenzung zwischen den nach § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG und § 3 S. 1 Nr. 30 GewStG ertragsteuerfreien Einkünften aus Forschungstätigkeiten und den ertragsteuerpflichtigen Einkünften, deren Tätigkeiten unter Anwendung gesicherter Erkenntnisse erfolgen, gestaltet sich regelmäßig sehr schwierig. In einigen Hochschulen werden daher von den jeweiligen Professoren entsprechende Expertisen gefertigt, aus denen hervorgeht, ob das erzielte Ergebnis auf einer Forschungstätigkeit oder der Anwendung gesicherter Erkenntnisse beruht. Diesen Angaben ist i.d.R. zu folgen.

Die im Zusammenhang mit der Durchführung so genannter „Klinischer Studien“ erzielten Gewinne sind den nach § 5 Abs. 1 Nr. 23 KStG und § 3 S. 1 Nr. 30 GewStG ertragsteuerfreien Forschungstätigkeiten zuzuordnen.

Unter den Begriff der „Klinischen Studie“ fallen die Forschungsaufträge, vor deren Aufnahme grundsätzlich das Votum der Ethik-Kommission eingeholt werden muss. Die Auftragsforschung ist von einem wissenschaftlichen Charakter geprägt, selbst wenn in diesem Rahmen nur Daten ermittelt werden. Eine klinische Studie ist nach § 22 Abs. 3 AMG nicht erforderlich, wenn die beizubringenden Erkenntnisse bereits aus Bekanntem abgeleitet werden können. Im Umkehrschluss kann deshalb regelmäßig davon ausgegangen werden, dass in den Fällen, in denen eine (kostenintensive) klinische Studie durchgeführt wird, eine begünstigte Forschungstätigkeit gegeben ist (Beschluss der KSt-Referenten auf Bund-Länder-Ebene, KSt/GewSt V/04 TOP I/8).

Nicht zur Auftragsforschung zählt dagegen die Anwendungsbeobachtung. Anwendungsbeobachtungen sind Beobachtungsstudien, bei denen Erkenntnisse bei der Anwendung verkehrsfähiger Arzneimittel gesammelt werden. Sie unterliegen nicht dem Votum der Ethik-Kommission.

Ihr Ziel ist lediglich die Beobachtung von Behandlungsmaßnahmen in der **routinemäßigen Anwendung** durch den Arzt am Menschen (Rückfragen OFD S 2706 - 56 - St 13 - 33).

Sonstige Hinweise:

Um überprüfen zu können, ob tatsächlich sämtliche Einkünfte aus Forschungsaufträgen und Verträgen über routinemäßige Untersuchungen, Beratungen und Begutachtungen steuerlich erfasst sind, bieten sich stichprobenartige Überprüfungen der in den jeweiligen Justizariaten vorhandenen Verträge an.

In Einzelfällen besitzen Hochschulen, z.B. für Ressortforschungsaufträge, ein Zugriffsrecht auf die jeweiligen im Haushalt des die Mittel zusagenden Ministeriums. In diesen Fällen werden die zugesagten Gelder direkt auf den Konten des jeweiligen Ministeriums abgerechnet, so dass auf den Konten der Hochschule keine Geldbewegungen feststellbar sind.

Nach dem Wegfall des § 4 Nr. 21a UStG unterliegen auch die beim jeweiligen Ministerium abgerufenen Gelder der USt.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**Forstbehörden**

Die Forstverwaltungen bzw. -behörden können neben der kostenfreien Betreuung der Waldbesitzer auch forstliche Dienstleistungen gegen Entgelt erbringen. Diese Dienstleistungen werden nach § 11 Abs. 2 Landesforstgesetz NRW (LFoG) als „tätige Mithilfe“ bezeichnet. Sie bestehen nach § 11 Abs. 2 S. 1 LFoG in der vertraglichen Übernahme von Aufgaben der Planung und Überwachung des Betriebsvollzuges (technische Betriebsleitung) und des forstlichen Betriebsvollzuges (Beförderung) sowie der Erstellung eines Betriebsplanes oder Betriebsgutachtens (Forsteinrichtung).

Es stellt sich daher die Frage, ob die Forstverwaltungen bzw. -behörden mit diesen Dienstleistungen einen BgA begründen oder hoheitlich tätig sind.

Die im Rahmen der „tätigen Mithilfe“ entgeltlich erbrachten Leistungen der Forstverwaltungen bzw. -behörden sind diesen nicht eigentümlich und vorbehalten und somit nicht Ausfluss der hoheitlichen Tätigkeit; sie stellen vielmehr eine wirtschaftliche Tätigkeit dar, die sich inhaltlich nicht von der Tätigkeit eines privaten gewerblichen oder freiberuflichen Unternehmers unterscheidet.

Bereits das Erfordernis einer vertraglichen Dienstleistungsvereinbarung zwischen dem Waldbesitzer und der Forstverwaltung bzw. -behörde spricht gegen eine hoheitliche Tätigkeit.

Soweit die Tätigkeit im Rahmen einer Einrichtung (R 4.1 Abs. 2 KStR 2022) von einigem Gewicht (R 4.1 Abs. 5 KStR 2022 ab VZ 2022 bzw. R 4.1 Abs. 5 KStR 2015 bis VZ 2021) ausgeübt wird, besteht ein BgA.

Zum 01.01.2005 wurde ein Landesbetrieb Wald und Holz geschaffen, der die einzelnen Forstämter aufgenommen hat. Auf Ebene des Landesbetriebes Wald und Holz ist nunmehr zu prüfen, ob die Voraussetzungen für einen BgA erfüllt sind. Die Voraussetzungen sind nicht auf das einzelne Forstamt herunterzubrechen.

Friedhofs- und Bestattungswesen

Erbringen jPöR im Bereich des Friedhofs- und Bestattungswesens Leistungen gegen Entgelt, liegt ein Leistungsaustausch im umsatzsteuerlichen Sinn und damit eine unternehmerische Tätigkeit nach § 2 Abs. 1 UStG vor. Werden Leistungen auf der Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Satzung in öffentlich-rechtlicher Handlungsform erbracht, ist der Anwendungsbereich des § 2b Abs. 1 S. 1 UStG eröffnet, so dass zu prüfen ist, ob die Behandlung der jPöR als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen im Sinne des § 2b Abs. 1 S. 2 UStG führen würde. Alle weiteren Fragestellungen regelt das BMF-Schreiben vom 23.11.2020, BStBl I 2020, S. 1335.

Friedhofsgärtnerei (Blumenverkäufe, Grabpflegeleistungen)

Eine städtische Gärtnerei ist grundsätzlich ein BgA, während der Friedhof als Einrichtung des Bestattungswesens zum Hoheitsbereich der Gemeinde gehört.

Die Pflege privater Grabstätten durch städtische Gärtnereien oder durch Kirchengemeinden (Dauergrabpflegeverträge, Legate) und die Umrahmung privater Trauerfeiern (z.B. Ausschmücken der Friedhofskapelle, Gestellung des Organisten) gegen Entgelt durch eine jPdöR stellt auch dann einen BgA dar, wenn die Tätigkeit mit dem Personal und den sächlichen Mitteln der hoheitlichen Friedhofsverwaltung erledigt wird, vgl. BFH-Urteile vom [26.05.1977, BStBl II 1977 S. 813](#), und vom [14.04.1983, BStBl II 1983 S. 491](#) sowie vom [21.06.2001, BStBl II 2003 S. 810](#).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Blumenverkäufe und Grabpflegeleistungen sind wirtschaftliche, vom Hoheitsbetrieb abgrenzbare Tätigkeiten ([BFH-Urteil vom 14.04.1983, BStBl II 1983 S. 491](#)). Für bestimmte Blumenlieferungen kann der ermäßigte Steuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. der Anlage zu § 12 Abs. 2 Nr. 1 und 2 UStG zur Anwendung kommen.

Gastwirtschaft

Die Verpachtung einer Gastwirtschaft mit Inventar ist die Verpachtung eines BgA und damit nach § 4 Abs. 4 KStG ein BgA. Vergleiche [BFH-Urteil vom 25.10.1989, BStBl II 1989 S. 868](#), [BFH-Urteil vom 11.07.1990, BStBl II 1990 S. 1100](#). Der EuGH hat diese Auffassung als grundsätzlich im Einklang mit der 6. EG-RL (ab 01.01.2007 MwStSystRL) angesehen (EuGH-Urteil vom 06.02.1997, UR 1997 S. 261).

Mehrere Gaststättenverpachtungen können zu einem Verpachtungsbetrieb zusammengefasst werden.

Grundstücksverkäufe

Grundstücksverkäufe der Gemeinden sind dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen, **soweit** die Gemeinden im Rahmen der von ihnen durchzuführenden **Boden- und Siedlungspolitik** tätig sind, Verfügung vom 27.11.1980, S 2706 - 45 - St 13 - 33 und FG Düsseldorf vom 09.03.2010 (EFG 2010 S. 1443). Der Boden- und Siedlungspolitik sind solche Grundstücksan- und -verkäufe zuzuordnen, die:

- eine geordnete städtebauliche Entwicklung und
- eine sozialgerechte Bodennutzung gewährleisten,
- der Durchführung städtebaulicher Sanierungs- und Entwicklungsmaßnahmen,
- der Durchführung des Umlegungs- (§§ 45 ff. BBauG) und des Enteignungsverfahrens (§§ 85 ff. BBauG) sowie
- der Bereitstellung und Beschaffung von Bauland dienen.

Lediglich in den seltenen Fällen, in denen sich die Gemeinde außerhalb der sog. Boden- und Siedlungspolitik wie ein „privater Grundstücksspekulant“ verhält, ist ein BgA anzunehmen.

Dies ist auch der Fall, wenn die Gemeinden sonstige Leistungen (z.B. Werkleistungen) selbst erbringen.

Der Zusammenschluss einer jPdöR mit einer Kapitalgesellschaft führt insoweit zum Wegfall der „Hoheitlichkeit“ bei der jPdöR.

Gutachterausschüsse für Grundstückswerte

Sofern etwaige Tätigkeiten der Gutachterausschüsse für Grundstückswerte auch von privaten Dritten erbracht werden können, sind diese insoweit marktrelevant und bedürfen einer gesonderten Wettbewerbsprüfung. Führen die Tätigkeiten zu größeren Wettbewerbsverzerrungen i.S.d. § 2b UStG, gelten die Gutachterausschüsse für Grundstückswerte als Unternehmer.

Hochschulen

Soweit eine Hochschule bzw. Universität ihr Personal entgeltlich der Hochschul- bzw. Universitätsklinik zur Verfügung stellt, ist für die Frage, ob hierdurch ein BgA „Personalgestellung“ begründet wird, zu unterscheiden, ob wissenschaftliches bzw. nichtwissenschaftliches Personal überlassen wird.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Bei der Überlassung des wissenschaftlichen Personals ist zu unterscheiden, ob die Tätigkeiten in der Klinik der Forschung und Lehre (als hoheitliche Tätigkeit zu qualifizieren) oder der Versorgung der Erkrankten (als **nicht** hoheitliche Tätigkeit zu qualifizieren) dienen.

Soweit eine Abgrenzung möglich ist, sind die verschiedenen Tätigkeiten getrennt zu beurteilen.

Soweit eine Abgrenzung nicht möglich ist und die Tätigkeiten im Klinikum sowohl der Forschung und Lehre als auch der Versorgung der Kranken dienen und die überwiegende Zweckbestimmung im Bereich der Forschung und Lehre liegen, ist eine hoheitliche Zweckbestimmung gem. R 4.1 Abs. 3 KStR 2022 anzunehmen.

Hinsichtlich der Überlassung des der Krankenversorgung dienenden wissenschaftlichen Personals und der Überlassung des nicht wissenschaftlichen Personals gelten die allgemeinen Grundsätze der Personalgestaltung.

Überlässt umgekehrt die Hochschul-/Universitätsklinik nichtwissenschaftliches Personal (Verwaltungspersonal) an die Universität, ist nach den Grundsätzen zur Amtshilfe / Beistandsleistungen (vgl. Praxis-HB Tz. 9.12.1) zu prüfen, ob hierdurch ein BgA begründet wird oder nicht. Eine Zusammenfassung dieses ggf. entstehenden BgA mit dem BgA „Krankenversorgung“ ist nicht möglich.

Nach der Rechtslage des § 2b UStG entfällt eine Bindung an die Grundsätze des BgA und der Beistandsleistungen. Somit begründet die Überlassung von Personal gegen Entgelt, wie Kostenerstattung, grds. einen umsatzsteuerrechtlichen Leistungsaustausch und damit eine unternehmerische Betätigung i. S. v. § 2 Abs. 1 UStG. Bei entsprechender Sachverhaltsgestaltung können die Voraussetzungen des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG vorliegen. Laut BMF-Schreiben vom 14.11.2019 handelt es sich bei § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG aber nur noch um ein widerlegbares Regelbeispiel, sodass selbst bei Vorliegen aller Voraussetzungen in eine gesonderte Wettbewerbsprüfung nach § 2b Abs. 1 S. 2 UStG einzusteigen ist. Hier ist dann wiederum entscheidend, dass die Behandlung als Nichtunternehmer nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt. Dies ist regelmäßig der Fall, wenn die jeweiligen Landesgesetze Forschung und Lehre sowie Krankenversorgung als gemeinsame Aufgabe von Universitätskliniken und Medizinischen Fakultäten regeln und über die Personalüberlassung gegen Entgelt öffentlich-rechtliche Verträge abgeschlossen werden. Kommt es trotz Vorliegens der Voraussetzungen des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG zu größeren Wettbewerbsverzerrungen nach § 2b Abs. 1 S. 2 UStG, ist die Regelvermutung des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG als widerlegt anzusehen und die jPöR wird insoweit unternehmerisch tätig. (vgl. BMF-Schreiben vom 14.11.2019, BStBl I 2019 S. 1140).

Diese Grundsätze gelten auch für die Sachmittel- und Raumüberlassung gegen Entgelt.

Werden Verwaltungsleistungen (Überlassung von Verwaltungspersonal) entgeltlich erbracht, liegt ein Leistungsaustausch vor. Soweit gesetzlich vorgesehen ist, dass diese Aufgabe nur auf ein kooperierendes Universitätsklinikum übertragen werden darf und nicht auf Dritte (siehe z. B. § 4 Abs. 3 UKGBaWü), ist § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG zu bejahen. Ferner kann auch ein Fall des § 2 Abs. 3 Nr. 2 UStG in Betracht kommen (Rz. 49 des BMF-Schreibens vom 16.12.2016, BStBl I 2016 S. 1451). Allerdings ist dann stets zu prüfen, ob größere Wettbewerbsverzerrungen vorliegen.

Gemeinsame Berufungen

Unter dem Begriff einer gemeinsamen Berufung wird häufig das Zusammenwirken einer Hochschule mit einer außeruniversitären Forschungseinrichtung im Rahmen einer Berufungs-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

kommission und anschließender Beschäftigung des/der Berufenen verstanden. Daneben gibt es aber auch Fälle, in denen eine Hochschule und eine Universitätsklinik im Rahmen einer Berufungskommission und anschließender Beschäftigung zusammenarbeiten. Einige Landeshochschulgesetze sehen gemeinsame Berufungen zwar vor und enthalten Regelungen u. a. zum Berufungsverfahren, des Weiteren sind auch besondere Regelungen in einigen Besoldungs-/Versorgungsgesetzen zu finden. Festzustellen ist allerdings, dass die gemeinsame Berufung bundesweit nicht einheitlich definiert ist. Bekannt sind verschiedene Modelle der gemeinsamen Berufungen, insbesondere das Beurlaubungsmodell („Jülicher Modell“), Erstattungsmodell („Berliner Modell“) und Nebentätigkeits-(Personalunions-)modell („Karlsruher Modell“) sowie die Berufung in die mitgliedschaftsrechtliche Stellung eines Hochschullehrers („Thüringer Modell“). Daneben gibt es gemeinsame Berufungen, die keinem der vorgenannten Modelle folgen. Aufgrund der Vielzahl der Ausgestaltungen ist jeweils eine Würdigung im Einzelfall erforderlich. Allgemein gilt dabei Folgendes:

Gemeinsame Berufungen unterliegen nur dann der Umsatzsteuer, wenn sie zu einem Austausch von Leistungen führen, wie z.B. beim Berliner Modell, bei dem die Hochschule den Berufenen gegen Erstattung der angefallenen Personalkosten an die außeruniversitäre Forschungseinrichtung überlässt. Hier liegen die allgemeinen Voraussetzungen der Unternehmergesellschaft nach § 2 Abs. 1 UStG regelmäßig vor. Rechtsgrundlage für eine Personalgestaltung des Berufenen von der Hochschule an die Forschungseinrichtung ist die im Einzelfall geschlossene Kooperationsvereinbarung. Die Einstufung, ob die Kooperationsvereinbarung als öffentlich-rechtlicher oder als privatrechtlicher Vertrag zu qualifizieren ist, entscheidet, ob der Anwendungsbereich des § 2b UStG eröffnet sein kann. Sofern dies der Fall ist, werden regelmäßig größere Wettbewerbsverzerrungen nicht auszuschließen sein. Es besteht ein potentieller Wettbewerb insbesondere zu privaten Hochschulen, die ebenfalls Professorinnen und Professoren an andere Einrichtungen überlassen dürfen. Gewisse Unterschiede in den rechtlichen Rahmenbedingungen stehen einer Marktrelevanz nicht entgegen, da diese weder zu Marktzugangsbeschränkungen der privaten Hochschulen führen, noch die Entscheidung der Forschungseinrichtung, mit welcher Hochschule sie kooperiert, entscheidend beeinflusst. Die Forschungseinrichtungen sind auch nicht verpflichtet, gemeinsame Berufungen nur mit öffentlich-rechtlich organisierten Hochschulen zu verwirklichen.

Versorgungszuschläge

Bei dem Jülicher Modell wird der Professor von der Hochschule für die Zeit seiner Tätigkeit bei der außeruniversitären Forschungseinrichtung beurlaubt. Während der Beurlaubung erhält er keine Bezüge von der Hochschule oder dem Land, sondern er wird direkt von der außeruniversitären Forschungseinrichtung bezahlt, mit der er einen privatrechtlichen Anstellungsvertrag abgeschlossen hat. Ein Leistungsaustausch zwischen der Hochschule oder dem Land und der außeruniversitären Forschungseinrichtung in Form einer entgeltlichen Personalgestaltung liegt in diesen Fällen regelmäßig nicht vor.

Beurlaubungszeiten von beamteten Professoren können nach landesrechtlichen Vorschriften ruhegehaltstauglich sein, wenn die Beurlaubung öffentlichen Belangen oder dienstlichen Interessen dient. Zusätzlich kann nach den jeweiligen Bundes- und Landesgesetzen die Zahlung eines Versorgungszuschlags erforderlich sein. Bei Zahlung eines Versorgungszuschlags verpflichtet sich die außeruniversitäre Forschungseinrichtung dann, an die Hochschule oder das Land einen entsprechenden Zuschlag in Höhe von zum Beispiel 25 oder 30 Prozent der Bezüge des Professors zu entrichten. In diesem Zusammenhang sind diese Zahlungen als Leistungen der Forschungseinrichtungen an die gemeinsam Berufenen (und nicht als umsatzsteuer-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

lich relevante Zahlungen an die Hochschule oder das Land) zu werten, wenn z. B. im Rahmen des Arbeitsvertrags zwischen der Forschungseinrichtung und dem Arbeitnehmer vereinbart wird, dass die Forschungseinrichtung das verhandelte Gehalt zuzüglich des Versorgungszuschlages zu bezahlen hat.

Weitere Hinweise zur Hochschulproblematik ergeben sich unter den Begriffen „Forschungstätigkeit“, „Hörsaalvermietung“ bzw. „Studiengebühren“ (Rückfragen OFD zu S 2706 - 72 - St 13 - 33).

Hörsaalvermietung

Die Vermietung von Räumen vollzieht sich nach der Rechtsprechung des BFH i.d.R. im Rahmen der Vermögensverwaltung, wenn nicht „nach dem Gesamtbild der Verhältnisse und unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte durch Umschichtung gegenüber der Nutzung von vorhandenem Vermögen i.S. einer Fruchtziehung aus den zu erhaltenden Substanzwerten in den Vordergrund tritt“ (vgl. R 15.7 Abs. 1 S. 2 EStR 2012).

Bezogen auf die kurzfristige Vermietung von Hörsälen an wechselnde Mieter ist das Urteil des [BFH vom 17.12.1957, BStBl III 1958 S. 96](#), analog anzuwenden.

Dem Urteil lag der Fall eines gemeinnützigen Vereins zu Grunde, der einen Saal und andere Nebenräume zur Abhaltung von Vorträgen, Lichtbilddarbietungen, Konzerten, Spielabenden und Versammlungen an Tagen vermietete, an denen er den Saal bzw. die Räume nicht selbst benötigte.

Der BFH führte hierzu aus, dass die bloße Vermietung unbeweglichen Vermögens grundsätzlich eine reine Vermögensverwaltung darstelle. Sie werde erst dann zu einem Gewerbebetrieb oder einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, wenn bestimmte, für eine geschäftliche Betätigung sprechende Umstände hinzutreten.

Welche Umstände das im einzelnen Fall sein können, ist insbesondere in der [Entscheidung des BFH vom 28.09.1951, BStBl III 1952 S. 15](#), eingehend dargestellt. So sprechen in der Regel die spekulative Absicht, der häufige, die vermieteten Räume zur Ware machende Wechsel der Mieter, der dadurch bedingte, in kaufmännischer Weise eingerichtete Bürobebetrieb, die nicht unbedeutenden Nebenleistungen des Vermieters und die nach außen in Erscheinung tretende Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr für das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.

Dabei dürfen allerdings die Vorgänge, die den Vermieter zu einer bestimmten Nutzung veranlassen haben, nicht außer Betracht bleiben (Urteil des RFH VI 96/42 vom 01.07.1942, RStBl 1942, 1081). Berücksichtigt man, dass der Verein den Saal und die Nebenräume überwiegend zur Erfüllung seiner gemeinnützigen Zwecke zwar benötigt, aber nicht dauernd für diese Zwecke braucht und dass er zur ordnungsmäßigen Verwaltung seines Grundbesitzes eine Vermietung dieser Räume für die Zeit, in der er sie nicht selbst nutzt, anstreben muss, so ist es vertretbar, in der Vermietung eine bloße Vermögensverwaltung zu sehen.

Die für die Beurteilung des gemeinnützigen Vereins angeführten Merkmale sind auch für die Vermietung von Hörsälen und Seminarräumen der Hochschulen maßgebend.

Jagdverpachtung

Ob die Jagdverpachtung im Rahmen eines forstwirtschaftlichen Betriebes oder eines BgA ausgeübt wird, ist für den Bereich der KSt nach ertragsteuerlichen Grundsätzen zu prüfen.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 3 EStG gehören Einkünfte aus der Jagd zu den Einkünften aus LuF, wenn sie mit einem LuF Betrieb im Zusammenhang stehen. Forstwirtschaft ist die planmäßige Nutzung der natürlichen Kräfte des Bodens zur Gewinnung und Verwertung von Walderzeugnissen, in erster Linie also von Nutzhölzern. Die Tätigkeit darf sich nicht allein auf die Jagdverpachtung beschränken.

Ertragsteuerlich hat dies zur Folge, dass die Forstämter bei Unterhaltung landeseigener Forste und Wälder Einkünfte aus LuF erzielen. Hierzu zählen auch die Einkünfte aus der Jagdverpachtung. Allein durch die Tätigkeit der Jagdverpachtung wird daher kein BgA begründet.

Erlöse aus Jagdverpachtung unterliegen nicht der Durchschnittssatzbesteuerung (vgl. Abschn. 2.11 Abs. 19 UStAE).

Kantinenbetrieb

Eine von einer jPdÖR betriebene Kantine stellt eine wirtschaftliche Tätigkeit dar, vgl. RFH-Urteil vom 15.10.1931 (RStBl 1932 S. 82) und vom 01.03.1938 (RStBl S. 477) und H 4.4 BgA im Rahmen eines Hoheitsbetriebs KStH 2015. Zur Beurteilung eines Verlustes aus einem Mensa-/Kantinenbetrieb vgl. die Ausführungen unter „Mensabetrieb“ in diesem.

Bezüglich der umsatzsteuerlichen Behandlung der Abgabe von verzehrfertigen Speisen wird auf Abschnitt 3.6 UStAE verwiesen. Auf die [Urteile des EuGH vom 10.03.2011](#) (Az. C-497/09, C-499/09, C-501/99 und C-502/99) sowie des [BFH vom 30.06.2011](#), BStBl II 2013 S. 246, sowie das [BMF-Schreiben vom 20.03.2013](#), BStBl I 2013 S. 444, bezüglich der Abgabe von Speisen wird hingewiesen.

Kartenverkauf (Landkarten, Vermessungskarten)

Der Verkauf von z.B. historischen Karten, Straßenkarten oder Wanderkarten stellt einen BgA dar.

Kindergärten

Dass kommunale Kindergärten grds. einen BgA begründen können, wurde auch vom BFH im [Urteil vom 11.02.1997, I R 161/94](#), entsprechend beurteilt. Dieser Auffassung hat sich auch der V. Senat des BFH in seinem [Urteil vom 18.12.2003, V R 66/01](#), angeschlossen. Danach wird eine Stadt beim Betrieb einer Kindertagesstätte als Unternehmer tätig, weil der Aufnahme der Kinder in den verschiedenen Fällen ein privatrechtlicher Vertrag zu Grunde liege. Die Urteile sind bislang nicht amtlich veröffentlicht.

Mit [Urteil vom 12.07.2012, BStBl II 2012 S. 837](#), hat der BFH entschieden, dass kommunale Kindergärten aufgrund des Wettbewerbs mit anderen Betreibern von Kindergärten und Kindertageseinrichtungen Betriebe gewerblicher Art seien. Eine Klärung, ob dabei die Regelungen der Gemeinnützigkeit (§§ 51 ff. AO, § 52 Abs. 2 Nr. 4 und 7 AO) anzuwenden sind, wurde nicht eindeutig herbeigeführt und einem zweiten Rechtsgang überlassen.

Bei der Prüfung, ob der Betrieb eines Kindergartens einen BgA darstellt, ist auf den jeweiligen Einzelfall abzustellen. Dabei gelten die allgemeinen Grundsätze des § 4 KStG.

Die Tatsache, dass der Jahresumsatz 45.000 € (ab VZ 2022) bzw. 35.000 € (bis VZ 2021) nachhaltig übersteigt, ist ein wichtiger Anhaltspunkt dafür, dass sich eine Tätigkeit wirtschaftlich aus der Gesamtbetätigung einer jPdÖR heraushebt, vgl. R 4.1 Abs. 5 KStR 2022 bzw. R 4.1 Abs. 5 KStR 2015.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Soweit Kindergärten, Kinderhorte und Kindertagesstätten von öffentlich-rechtlichen Religionsgemeinschaften geführt werden, sind keine BgA anzunehmen. Bei diesen Einrichtungen steht regelmäßig eine pastorale Aufgabe im Vordergrund, die private Unternehmer sowie Städte und Gemeinden nicht in gleicher Weise wahrnehmen können.

Erzielt der BgA Kindergarten / Kindertagesstätte dauerhaft Verluste, können diese unter die bildungspolitischen Gründe i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG fallen.

Konzessionsabgaben

Die Erzielung von Konzessionsabgaben, die Elektrizitätswerke und ähnliche Versorgungsbetriebe an die Gemeinden und sonstige Gebietskörperschaften für die Verlegung ihrer Leitungen in öffentliche Wege und die Gewährung des ausschließlichen Versorgungsrechts im Gebiet der jPdöR bezahlen, begründet keinen BgA, [RFH vom 20.09.1938 - I 303/38, RStBl 1938 S. 1184](#).

Die umsatzsteuerliche Behandlung der Konzessionsabgaben i.S.d. § 2b UStG ist im BMF-Schreiben vom 05.08.2020, BStBl I 2020, S. 669, erläutert.

Kommunale Datenverarbeitung

Die Bereitstellung einer EDV-Anlage durch eine jPdöR an eine andere jPdöR gegen Kostenerstattung ist als hoheitliche Tätigkeit (Amtshilfe) zu beurteilen, wenn die EDV-Anlage im hoheitlichen Bereich genutzt wird, vgl. Verfügung vom 07.11.1984 - S 2706 - 15 - St 13 - 31.

Beachte:

Erbringen interkommunale Rechenzentren Leistungen, die gleichartig im Wettbewerb auch von privaten Drittanbietern erbracht werden können, würde die Nichtbesteuerung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen. Daher ist gem. § 2b UStG regelmäßig von einer Unternehmereigenschaft auszugehen. Gleiches gilt für interkommunale Callcenter, die sich mit der Aufbereitung und Bereitstellung von Informationen für den Bürger beschäftigen (vgl. Verfügung des Fin.Min. Schleswig-Holstein vom 26.02.2020, VI 3510-S 7107-001).

Kreditvergabe an kommunale Eigengesellschaften

Vergeben jPdöR refinanzierte Kredite an ihre Eigengesellschaften, ist regelmäßig von einer Betätigung i.R. einer Vermögensverwaltung auszugehen, wenn der Kredit keinem bestehenden BgA als Betriebsvermögen zuzuordnen ist. Ob bei Hinzutreten weiterer Umstände eine wirtschaftliche Betätigung vorliegt, die unter den weiteren Voraussetzungen des § 4 KStG einen BgA begründet, entscheidet sich nach den Umständen des Einzelfalls.

Krematorien

Nach der Verabschiedung des Bestattungsgesetzes NRW (BestG NRW) vom 17.06.2003 sind ab dem 01.09.2003 die Städte und Gemeinden als Friedhofsträger berechtigt, die Errichtung und den Betrieb von Krematorien mit Zustimmung der Genehmigungsbehörde widerruflich einem Übernehmer zu übertragen.

Mit [Urteil vom 29.10.2008, BStBl II 2009 S. 1022 \(vgl. auch BMF-Schreiben vom 11.12.2009, BStBl I 2009 S. 1597\)](#), hat der BFH die Verwaltungsauffassung bestätigt und entschieden, dass der Betrieb eines Krematoriums durch eine jPdöR einen BgA begründet. In seiner Urteilsbegründung führt er aus, dass bei wirtschaftlichen Betätigungen, die landesrechtlich der öffentlichen Hand vorbehalten seien und lediglich im Wege der Beleihung einem pri-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

vaten Unternehmer übertragen werden können, nur dann ein Hoheitsbetrieb anzunehmen sei, wenn eine Wettbewerbsbeeinträchtigung insgesamt ausgeschlossen werden könne.

Sofern zwischen einem beliebigen privaten Unternehmer und der öffentlichen Hand Wettbewerb herrsche, weil der Leistungsempfänger zur Inanspruchnahme der Leistung nicht verpflichtet sei, sondern zwischen dem Beliehenen und der jPdöR wählen könne und öffentliche und private Unternehmen ihre Preise frei gestalten können, begründe die Tätigkeit bei der jPdöR einen BgA.

Selbst wenn ein Wettbewerb zwischen Beliehem und jPdöR zu verneinen sei, führe die Tätigkeit unter den Voraussetzungen des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG, § 4 KStG zur Annahme eines BgA, wenn eine Wettbewerbsbeeinträchtigung steuerpflichtiger Unternehmen in anderen Bundesländern oder EU-Mitgliedstaaten, z.B. durch einen örtlich nicht eingegrenzten Markt, nicht ausgeschlossen werden kann. Es liege somit unter diesen Voraussetzungen regelmäßig selbst dann ein BgA vor, wenn innerhalb eines Bundeslandes eine Aufgabe nur durch jPdöR wahrgenommen werde.

Die Bundesländer könnten zwar im Rahmen ihrer Gesetzgebungskompetenz entscheiden, welche Aufgaben sie der öffentlichen Hand vorbehielten. Die ertragsteuer- und umsatzsteuerlichen Folgen einer Betätigung der öffentlichen Hand seien jedoch der Regelungskompetenz der Länder entzogen und richteten sich nach Bundesrecht.

Die Frage, ob der Betrieb eines Krematoriums durch Städte und Gemeinden zu einem BgA führt, richtet sich somit nicht - wie bisher angenommen - ausschließlich nach den Bestimmungen der einzelnen Länder, sondern im Wesentlichen nach der Frage eines - auch länder- und bundesübergreifenden - bestehenden Wettbewerbs.

Nach einem Beschluss der USt-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder sind Krematorien der öffentlichen Hand, sofern sie nicht in der Vergangenheit als BgA qualifiziert worden sind, ab dem 01.01.2005 zwingend als solche zu behandeln. Ihre Leistungen unterliegen dem allgemeinen Steuersatz von zurzeit 19%.

In der steuerlichen Gewinnermittlung sind die Erträge und Aufwendungen des BgA „Krematorium“ zu erfassen. Soweit die Stadt Aufgaben des Bestattungswesens wahrnimmt, ist sie hoheitlich tätig (vgl. H 4.5 Friedhofsverwaltung KStH 2015).

Dem Betrieb des Krematoriums sind die Leistungen zuzuordnen, die unmittelbar mit der Einäscherung zusammenhängen. Dies betrifft im Wesentlichen die Einnahmen für die Einäscherung (einschließlich der Aschekapsel) sowie für den (erstmaligen) Urnenversand. Der durch eine Umbettung bedingte Urnenversand gehört zum Hoheitsbetrieb „Bestattungswesen“.

Weitere Leistungen sind regelmäßig dem Hoheitsbetrieb „Bestattungswesen“ zuzuordnen. Dies betrifft z.B. die Aufbahrung des Verstorbenen, die Kühlung des Leichnams bis zur Einäscherung, die Bereitstellung der Trauerhalle und die Überlassung der Urnengrabstätte auf dem Friedhof. Aufwendungen, die sowohl den Hoheitsbetrieb als auch das Krematorium betreffen (z.B. Kosten der allgemeinen Verwaltung), sind im angemessenen Umfang als Betriebsausgaben zu berücksichtigen.

Lebensmitteluntersuchungsanstalten

Anstalten zur Lebensmitteluntersuchung sind Hoheitsbetriebe (R 4.4 Abs. 1 KStR 2022).

Märkte

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Unterhält eine Gebietskörperschaft eine Marktverwaltung, die Wochenmärkte und Jahrmärkte veranstaltet und durch Verpachtung von Standplätzen Einnahmen erzielt, ist die Marktverwaltung ein BgA, wenn sich die Marktverwaltung wirtschaftlich aus der Gesamtbetätigung der Gebietskörperschaft heraushebt. Die Durchführung von Marktveranstaltungen ist nicht als Ausübung hoheitlicher Gewalt i.S.v. § 4 Abs. 5 KStG anzusehen. Es handelt sich vielmehr um eine Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr, die in erster Linie dadurch charakterisiert ist, dass die Kommune den Marktbesuchern Gelegenheit zum Abschluss von Rechtsgeschäften mit den Marktbesuchern bietet, [BFH vom 26.02.1957, BStBl III 1957 S. 146](#).

Die Überlassung von Standplätzen gegen Entgelt an die Besucher von Wochenmärkten ist auch dann keine hoheitliche Tätigkeit eines städtischen Marktbetriebs, wenn die Marktveranstaltungen auf öffentlichen Straßenflächen stattfinden.

Öffentliche Straßenflächen einer Gemeinde gehören zum gemeindlichen Hoheitsbereich. Sie können zwar wesentliche Betriebsgrundlagen eines BgA, aber nicht dessen Betriebsvermögen sein, vgl. [BFH vom 17.05.2000, BStBl II 2001 S. 558](#).

In Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung (vgl. [BFH vom 17.05.2000, BStBl II 2001 S. 558](#)) hat der BFH mit [Urteil vom 06.11.2007, BStBl II 2009 S. 246](#), entschieden, dass Hoheitsvermögen zwar kein Betriebsvermögen eines BgA sein kann (vgl. insoweit auch [BFH-Urteil vom 07.11.2007, BStBl II 2009 S. 248](#), zur öffentlichen Toilettenanlage als gewillkürtes BV eines BgA), dass die Zahlungen des BgA in Form von Sondernutzungsentgelten aufgrund Gebührensatzung an die Trägerkörperschaft für die Nutzung der Wirtschaftsgüter jedoch als Betriebsausgaben anerkannt werden können und nicht als vGA den Gewinn des BgA erhöhen.

Dies hat zur Folge, dass die Zahlungen zwar den Gewinn des BgA mindern, die Trägerkörperschaft die Beträge jedoch im hoheitlichen Bereich vereinnahmt.

Der BFH begründet seine Auffassung damit, dass derartige Sondernutzungsentgelte auch von privaten Dritten zu erheben seien und bei diesen bei betrieblicher Veranlassung zu Betriebsausgaben führen würden. Unter dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung sei es nicht begründbar, die Zahlung durch einen BgA nicht als Betriebsausgabe zu behandeln.

Eine vGA kann lediglich dann vorliegen, wenn die Trägerkörperschaft ihren BgA gezielt mit entsprechenden öffentlich-rechtlichen Sondernutzungsentgelten oder mit höheren Sondernutzungsgebühren belastet, die sie von Dritten nicht verlangen würde. Der BFH hat den Grundsatz des Fremdvergleichs ausdrücklich in seinem Urteil erwähnt. Darüber hinaus muss der Trägerkörperschaft ein angemessener Restgewinn verbleiben.

Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der Vermietung von Standflächen für Wochen-, Jahr-, und Flohmärkte wird auf das [BFH-Urteil vom 24.01.2008, BStBl II 2009 S. 60](#) und das dazu ergangene [BMF-Schreiben vom 15.01.2009, BStBl I 2009 S. 69](#) verwiesen.

Mit Urteil vom 03.03.2011, [BStBl II 2012 S. 74](#), hat der BFH entschieden, dass eine Gemeinde, die einen Marktplatz sowohl für eine stpfl. wirtschaftliche Tätigkeit, als auch als Straßenbaulastträger für hoheitliche Zwecke verwendet, aus den von ihr bezogenen Leistungen für die Sanierung des Marktplatzes zum anteiligen Vorsteuerabzug berechtigt ist. Für Zwecke der Feststellungen zur Vorsteueraufteilung wurde die Sache an das FG zurückverwiesen. Im Nachgangsverfahren (Beschluss nicht dokumentiert) haben sich die Beteiligten in 2011 im Sinne dieser Vorgaben verständigt.

In einem weiteren Verfahren hat der BFH entschieden ([BFH-Urteil vom 13.02.2014, BStBl II 2017 S. 846](#)), dass eine Gemeinde bei der Vermietung von Standflächen für eine Kirmesver-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

anstellung auf zivilrechtlicher Grundlage als Unternehmerin handelt. Die Standplatzvermietung ist dann jedoch gem. § 4 Nr. 12a UStG als steuerfrei zu beurteilen, wenn die Überlassung der Standplätze das wesentliche Leistungselement ist.

Mensabetriebe

Die Mensa- und Cafeteria-Betriebe der als rechtsfähige Anstalten des öffentlichen Rechts zu beurteilenden Studentenwerke im Land NRW bilden einen BgA. Das Studentenwerk ist insoweit von der KSt und GewSt befreit, wenn der Betrieb nach seiner Satzung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung als Zweckbetrieb ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dient (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Abs. 1 Nr. 6 GewStG). Die Zweckbetriebseigenschaft des Mensa- und Cafeteria-Betriebs richtet sich nach § 66 AO. Dabei sind Studenten als wirtschaftlich hilfsbedürftig im Sinne des § 53 AO anzusehen. Auf sie entfallen in aller Regel zwei Drittel der Leistungen des Betriebs, siehe auch KSt-Kartei NW § 5 KStG Karte H 61.

Wegen der umsatzsteuerrechtlichen Behandlung vgl. Abschn. 4.18.1 Abs. 9 UStAE und Abschn. 12.9 Abs. 4 Nr. 6 UStAE, sowie Verfügung der Thüringer Landesfinanzdirektion vom 11.07.2016 (S 0185 A-10-A 3.19 zwecks Begriffserläuterungen).

Verluste aus einem von einer (Verwaltungshoch-)Schule betriebenen Mensa-/Kantinenbetrieb, in welchem u. a. verbilligte Speisen an Anwärter/innen oder Schüler/innen ausgegeben werden, können nach einem Beschluss der KSt-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder gem. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG aus sozialpolitischen Gründen begünstigt sein.

„Sozialpolitische Gründe“ entsprechen in ihrem Begriffskontext der in § 66 AO enthaltenen Definition der Wohlfahrtspflege. Diesem Grundgedanken folgend ist es somit auch zur Annahme „sozialpolitischer Gründe“ erforderlich, dass sowohl der in § 66 AO geforderte Bezug zu bestimmten Personengruppen (§ 66 Abs. 1 i. V. m. § 53 AO) besteht als auch die jeweiligen Maßnahmen in dem sich nach § 66 Abs. 3 AO ergebenden Umfang genau diesen Personen zugutekommen. Unter dieser Maßgabe kann der Kantinenbetrieb einer (Verwaltungshoch-)Schule als begünstigtes Dauerverlustgeschäft i.S.d. § 8 Absatz 7 Satz 2 KStG gelten.

Musikschulen

Musikschulen stellen einen BgA dar (vgl. [BFH-Beschluss vom 25.07.2002, I B 52/02](#)).

Naturschutzbehörden - Ausgleichs- und Ersatzmaßnahmen

Personen, die Landschaften in ihrer natürlichen Beschaffenheit maßgeblich und nachhaltig verändern, sind naturschutzrechtlich dazu verpflichtet, entsprechende Ausgleichs- oder Ersatzmaßnahmen vorzunehmen, § 15 Abs. 2 Bundesnaturschutzgesetz (BNatSchG). Nach § 15 Abs. 6 BNatSchG und § 5 Abs. 1 Landschaftsgesetz NRW (LG NRW) hat der Verursacher ein Ersatzgeld an die kreisfreie Stadt oder Kommune zu entrichten, wenn die Ausgleichs- oder Ersatzmaßnahmen nicht oder nicht ihrem Zweck entsprechend durchgeführt werden können. Dieses Ersatzgeld ist zweckgebunden für Maßnahmen des Naturschutzes und der Landschaftspflege zu verwenden. Der Ausgleich ist auch im Rahmen von vorgezogenen Kompensationsmaßnahmen möglich. Die durch die untere Landschaftsbehörde anerkannte Maßnahme des Naturschutzes oder der Landschaftspflege wird dabei hinsichtlich des Umfangs der Verbesserung bewertet und dem Ökokonto i.S.d. § 5a LG NRW gutgeschrieben. Die Ökopunkte sind vom Inhaber des Ökokontos frei veräußerbar.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Veräußert eine jPdÖR Ökopunkte, so richtet sich die steuerliche Behandlung grundsätzlich nach den allgemeinen Kriterien. Soweit die Ökopunkte durch Maßnahmen an land- und forstwirtschaftlichen Flächen entstanden sind, führt die Veräußerung ebenfalls zu ertragsteuerlich unbeachtlichen Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft. Umsatzsteuerlich unterliegen diese nicht der Durchschnittssatzbesteuerung nach § 24 UStG. Die Steuerbefreiungen aus § 4 Nr. 8 UStG (Wertpapiere) oder § 4 Nr. 12 UStG (Grundstücksüberlassung) kommen ebenfalls nicht in Betracht (vgl. Verfügung vom 22.05.2015, S 7410 - 2014/0002).

Ein BgA liegt dann vor, wenn die Gebietskörperschaft mit den Ökopunkten „handelt“, also mit Gewinnaufschlag weiterverkauft. Davon zu separieren sind die Fälle, in denen der Eingriffsverursacher mit der jPdÖR einen öffentlich-rechtlichen Vertrag abschließt, wonach der nach dem landschaftsplanerischen Fachbeitrag ermittelte Wert des Eingriffes durch eine Ausgleichszahlung abgelöst wird mit dem Ziel, die Zahlung für eine Aufwertungsmaßnahme eines Dritten zu verwenden. Hier liegt kein Handel vor, sondern nur eine Weiterleitung der Mittel vom Verursacher an den Inhaber des Ökokontos.

Notare

Notare können in manchen Bereichen in gleicher Weise wie gerichtliche Stellen bzw. Gerichtsvollzieher tätig werden. Bei diesen Leistungen liegt ein schädlicher Wettbewerb i.S.d. § 2b Abs. 1 S. 2 UStG vor. Die Gerichte werden daher nach Ablauf der Übergangsfrist mit den Tätigkeiten, die Notare auch erbringen können, unternehmerisch tätig. Die Umsätze unterliegen insoweit der Umsatzbesteuerung. Dem steht nicht entgegen, dass Notare als unabhängige Träger eines öffentlichen Amtes für die Beurkundung von Rechtsvorgängen und andere Aufgaben auf dem Gebiet der vorsorgen Rechtspflege als sog. Beliehene nicht privatrechtlich tätig werden. Denn auch in Fällen, in denen neben jPdÖR lediglich beliehene Unternehmer Leistungen gleicher Art erbringen, liegen grundsätzlich Wettbewerbsverzerrungen i.S.d. § 2b Abs. 1 S. 2 UStG vor.

Parkhäuser

Mit der Unterhaltung von Parkhäusern außerhalb öffentlicher Straßen begründet die Kommune einen BgA, vgl. [BFH-Urteil vom 08.11.1989, BStBl II 1989 S. 242](#), und R 4.5 Abs. 4 Satz 1 KStR 2022. Der Betrieb eines Parkhauses ist auch dann eine wirtschaftliche Tätigkeit, wenn sich die jPdÖR auf Grund einer Benutzungssatzung der Handlungsform des öffentlichen Rechts bedient (vgl. [BFH-Urteil vom 10.12.1992, BStBl II 1993 S. 380](#), sowie R 4.5 Abs. 4 Satz 2 KStR 2022).

Mit [Urteil vom 16.12.2010, EFG 2011 S. 676](#), hat das FG Köln für Zwecke der USt entschieden, dass eine Kommune auch mit dem Betrieb einer Tiefgarage hoheitlich tätig werden könne. In dem Urteilsfall hatte die Klägerin die kostenpflichtige Parkraumüberlassung als Maßnahme zur Regelung des ruhenden Verkehrs im Rahmen der StVO dergestalt vorgenommen, dass sie im Rahmen ihrer gesetzlichen Zuständigkeiten das gebührenpflichtige Parken durch straßenverkehrsrechtliche Anordnung verfügt und dies bei den streitgegenständlichen Parkflächen durch das Aufstellen der nach der StVO vorgesehenen Beschilderung bekannt gemacht habe. Eine Wettbewerbsverzerrung liege nicht vor, da die Parkflächen nur zeitweise gebührenpflichtig überlassen würden.

Mit [Urteil vom 01.12.2011, BStBl II 2017 S. 834](#), hat der BFH das Urteil der Vorinstanz aufgehoben und die Klage der betroffenen Kommune abgewiesen. Auch wenn die Kommune auf öffentlich rechtlicher Basis gehandelt habe, so stehe sie jedoch mit dem Betrieb des Parkhaus-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

ses im Wettbewerb zu privaten Parkhausbetreibern. Die Behandlung als Nichtunternehmer würde insoweit zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen. Ohne dass die straßenrechtliche Einordnung für die umsatzsteuerliche Beurteilung maßgeblich sei, sei zwischen eigenen Parkplatzflächen mit selbständiger Bedeutung und unselbständigen Parkflächen als Teil der öffentlichen Straße zu unterscheiden.

Die Vermietung von Plätzen für das Abstellen von Fahrzeugen ist steuerpflichtig gemäß § 4 Nr. 12 Satz 2 UStG, wenn sie nicht Nebenleistung einer steuerfreien Grundstücksvermietung ist.

Parkplätze, bewachte u. Parkraumbewirtschaftung

Die Unterhaltung von bewachten Parkplätzen ist eine wirtschaftliche Tätigkeit. Vergleiche [BFH-Urteil vom 22.09.1976, BStBl II 1976 S. 793](#), sowie H 4.5 Parkraumbewirtschaftung KStH 2015. Dies gilt auch dann, wenn die motorisierten Besucher aus tatsächlichen Gründen wie Umleitungen oder Straßensperrungen gezwungen sind, den Parkplatz zu benutzen. Die Überlassung von Parkplätzen an Arbeitnehmer eines öffentlichen Arbeitgebers kann u. U. zur Annahme eines BgA führen, vgl. R 4.5 Abs. 4 Satz 3 KStR 2022.

Die Abgrenzung der Vermögensverwaltung von einer wirtschaftlichen Tätigkeit i.S.d. § 4 KStG ist nach den Grundsätzen des ESt-Rechts vorzunehmen. Danach nimmt die Überlassung von Stellplätzen dann einen gewerblichen Charakter an, wenn besondere Umstände hinzukommen. Solche Umstände können nach der Rechtsprechung ([BFH-Urteil vom 21.08.1990, BStBl II 1991 S. 126](#)) darin bestehen, dass die Verwaltung des Grundbesitzes infolge des ständigen und schnellen Wechsels der Mieter eine Tätigkeit erfordert, die über das bei langfristigen Vermietungen übliche Maß hinausgeht, oder darin, dass der Vermietende zugleich Leistungen erbringt, die eine bloße Vermietungstätigkeit überschreiten (z.B. die Bewachung der abgestellten Fahrzeuge).

Ein gewerblicher Charakter dürfte in den Fällen der entgeltlichen Parkraumüberlassung an Bedienstete i.d.R. zu verneinen sein, weil die Parkplatzüberlassung im Allgemeinen ohne feste Zuordnung an einzelne Fahrzeughalter und ohne weitere Leistungen erfolgt. Die Verwaltung erfordert lediglich einen für die Annahme einer Vermögensverwaltung üblichen Aufwand.

Parkuhren, Parkscheinautomaten

Der Betrieb von Parkuhren oder von Parkscheinautomaten durch jPdöR ist grundsätzlich als Ausübung öffentlicher Gewalt anzusehen, soweit er im Rahmen der Straßenverkehrsordnung (StVO) durchgeführt wird, vgl. [BFH-Urteil vom 27.02.2003, BStBl II 2004 S. 431](#) (siehe R 4.5 Abs. 4 Satz 1 KStR 2022). Die kostenpflichtige Parkraumüberlassung als Maßnahme zur Regelung des ruhenden Verkehrs im Rahmen der Straßenverkehrsordnung erfolgt immer dann, wenn die zuständige Straßenverkehrsbehörde das gebührenpflichtige Parken durch straßenverkehrsrechtliche Anordnungen verfügt und dies durch das Aufstellen der nach der StVO vorgesehenen Beschilderung bekannt gemacht hat. Dieser Grundsatz gilt u.E. unter Zugrundelegung der Ausführungen des [BFH-Urteils vom 01.12.2011, BStBl II 2017 S. 834](#), zu den verschiedenen Parkplatztypen allerdings nur für die im Rahmen der StVO erfolgte Überlassung von unselbständigen Parkplätzen (Parkplätze, Parkbuchten und Rastplätze, soweit sie mit einer Fahrbahn in Zusammenhang stehen). Unselbständige Parkplätze sind Teil der öffentlichen Straßenfläche und somit Hoheitsvermögen, dessen entgeltliche Überlassung im Rahmen der StVO als Ausübung öffentlicher Gewalt anzusehen ist. Dies gilt auch umsatzsteuerlich. Der BFH hat in seiner vorgenannten Entscheidung vom 01.12.2011 zunächst of-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

fengelassen, ob in diesen Fällen ein Wettbewerbsverhältnis zu privaten Anbietern besteht (Rn. 24). Da jedoch nur jPdöR befähigt sind, dem Bürger unselbständige Parkbuchten auf öffentlich-rechtlich gewidmeten Straßen zur Verfügung zu stellen, ist nach Auffassung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder eine Wettbewerbssituation mit privaten Wirtschaftsteilnehmern in diesen Fällen faktisch ausgeschlossen. Entsprechende Leistungen der öffentlichen Hand auf öffentlich-rechtlicher Grundlage sind deshalb nach § 2b Abs. 1 UStG von der Unternehmereigenschaft ausgenommen und unterliegen nicht der Umsatzsteuer (Verfügung des Niedersächsischen Finanzministeriums vom 03.07.2019, S 7107 - 42 - 32 2).

Anders zu würdigen ist hingegen die Bereitstellung von sog. selbständigen Parkplatzflächen (öffentliche Parkflächen in Parkhäusern, Tiefgaragen oder zusammenhängende Parkflächen außerhalb öffentlicher Straßen). Gem. R 4.5 Abs. 4 Satz 2 KStR 2022 ist diese auch dann als wirtschaftliche Tätigkeit und somit nicht als Ausübung öffentlicher Gewalt anzusehen, wenn sich die jPdöR aufgrund einer Benutzungssatzung oder einer Widmung zum öffentlichen Verkehr der Handlungsform des öffentlichen Rechts bedient. Die Bewirtschaftung selbständiger Parkplatzflächen im Rahmen der StVO ist nicht als Ausübung öffentlicher Gewalt zu würdigen, da die entgeltliche Überlassung selbständiger Parkplatzflächen nicht einer jPdöR vorbehalten ist (vgl. Tz. 8.7). Umsatzsteuerlich liegt eine steuerschädliche Wettbewerbssituation i. S. von § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG vor, sofern die quantitative Wettbewerbsgrenze in § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG überschritten ist.

Bei der Beurteilung, ob Parkplätze Teil des hoheitlichen Straßenkörpers oder selbständige Parkflächen sind, kommt es neben der straßenrechtlichen Widmung auch auf die jeweiligen örtlichen Verhältnisse an. Wie das [BFH-Urteil vom 01.12.2011, a.a.O.](#), gezeigt hat, kann eine größere zusammenhängende Fläche mit zahlreichen Parkbuchten nicht allein dadurch hoheitlich bewirtschaftet werden, dass die zwischen den Parkbuchten gelegenen Fahrstreifen durch kommunale Satzung zur Straße gewidmet werden. In diesem Fall dient der Fahrstreifen der Erreichbarkeit der Parkbuchten. Im ansonsten normalen Straßenbild hingegen werden die Fahrstreifen am Rand durch Parkbuchten nur erweitert, so dass die Parkbuchten im Verhältnis zum Straßenkörper einen untergeordneten Umfang einnehmen und damit dem Straßenverkehr dienen.

Eine andere Auffassung vertritt das [FG Baden-Württemberg mit Urteil vom 08.04.2016, 10 K 1439/14](#). Das FG führt aus, eine Stadt, die in Umsetzung eines Parkraumkonzepts aus Gründen der Sicherheit und Ordnung als Straßenverkehrsbehörde Parkflächen im Rahmen einer rein hoheitlichen Maßnahme (§ 44 Abs. 1 i.V.m. § 45 Abs. 1 und 3 StVO, § 5 Abs. 6 Satz 1 StrG BW) öffentlich zugänglich macht und auf den gebührenpflichtigen Parkplätzen die Aufstellung von Parkscheinautomaten nach § 13 StVO und entsprechender Verkehrszeichen anordnet, die Parkplätze nicht im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art betreibt. Es handle sich insofern um eine hoheitliche Tätigkeit.

Beachte:

Unter Bezugnahme auf die Übergangsregelungen gem. den BMF-Schreiben vom [16.12.2016, BStBl I 2016 S. 1451](#), und vom [27.07.2017, BStBl I 2017 S. 1239](#), ist die Differenzierung zwischen selbständigen und unselbständigen Parkplätzen auf vor dem 01.01.2017 erbrachte Parkierungstätigkeiten und in den Fällen einer wirksamen Optionserklärung nach § 27 Abs. 22 Satz 3 UStG auf vor dem 01.01.2023 erbrachte Parkierungstätigkeiten u.E. jedoch nicht vorzunehmen. Für diesen Zeitraum ist das [BFH-Urteil vom 27.02.2003, a.a.O.](#), auch auf die Anwendung des § 4 KStG zu erstrecken.

In Zweifelsfällen bitten wir um Rücksprache mit der OFD.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Personalgestellung

Die Gestellung von Personal durch eine jPdöR gegen Erstattung der Kosten ist in den folgenden Fällen eine wirtschaftliche Tätigkeit, die unter den in R 4.1 KStR 2022 (ab VZ 2022) bzw. R 4.1 KStR 2015 (bis VZ 2021) genannten Voraussetzungen zur Annahme eines BgA führt:

- Personalgestellung aus dem Hoheitsbereich an einen BgA einer anderen jPdöR
- Personalgestellung aus dem Hoheitsbereich an privatrechtliche Unternehmer, auch an eine Eigengesellschaft

Eine entgeltliche Personalgestellung durch die öffentliche Hand an privatrechtliche Unternehmen führt dann **nicht** zur Annahme eines BgA, wenn sie eine Folge organisatorisch bedingter äußerer Zwänge (Wechsel der Rechtsform, Unkündbarkeit) ist, die Beschäftigung gegen Kostenerstattung im Interesse der betroffenen Bediensteten zur Sicherstellung deren erworbener Rechte aus dem Dienstverhältnis mit einer jPdöR erfolgt (vgl. die Regelungen in § 123a BRRG), die Personalgestellung auf den zum Zeitpunkt der Umwandlung vorhandenen Personalbestand begrenzt ist und die Gestellung nicht das äußere Bild eines Gewerbebetriebes annimmt. Eine Beschäftigung gegen Kostenerstattung ist dann ohne steuerliche Bedeutung, wenn damit nicht ein nach betriebswirtschaftlichen Grundsätzen ausgerichtetes Streben nach Gewinn im Vordergrund steht. Eine pauschale Ermittlung zukünftiger Pensionskosten steht dem nicht entgegen. Wird auch Personal überlassen, das erst nach dem Zeitpunkt der organisatorischen Änderungen (z.B. Ausgliederung oder Änderung der Rechtsform) neu eingestellt worden ist, ist die Gestellung des Personals insgesamt als BgA zu beurteilen. Eine Aufteilung in die Überlassung von Altpersonal und neu eingestelltem Personal kommt nicht in Betracht, auch wenn hierfür besondere Gründe vorgetragen werden.

Die Überlassung von Straf- bzw. Untersuchungsgefangenen gegen Kostenerstattung an privatrechtliche Unternehmer führt **nicht** zur Annahme eines kst-lichen BgA „Personalgestellung“, weil begrifflich von einer Personalgestellung nur dann ausgegangen wird, wenn die überlassenen Personen Arbeitnehmer des Gestellenden sind. Die Straf- bzw. Untersuchungsgefangenen stehen jedoch nicht in einem Arbeitsverhältnis zum Staat (vgl. Entscheidung des Kammergerichts in NJW 1953 S. 957), sondern sie werden - sei es auf ihr Verlangen, sei es auf Anordnung der Strafanstalt - nur im Rahmen des hoheitlichen Gewaltverhältnisses tätig

Eine wirtschaftliche Tätigkeit liegt in den folgenden Fällen **nicht** vor:

- Personalgestellung aus dem Hoheitsbereich an eigene BgA
- Personalgestellung aus dem Hoheitsbereich an den Hoheitsbereich einer anderen jPdöR (Amtshilfe)

Wegen der ust-rechtlichen Behandlung vgl. Abschn. 2.11 Abs. 15 UStAE.

Hinsichtlich der Personalgestellung zwischen Hochschulen bzw. Universitäten und den Hochschul- bzw. Universitätskliniken siehe unter dem Begriff „Hochschule“.

Hinweise zur ust-steuerlichen Behandlung einer unentgeltlichen Personalgestellung ergeben sich aus dem [BFH-Urteil vom 06.12.2007, BStBl II 2009 S. 493](#), sowie aus dem [BMF-Schreiben vom 30.01.2003, BStBl I 2003 S. 154](#).

Bei der Beurteilung der Personalgestellung nach der neuen Rechtslage des § 2b UStG entfällt die Bindung an die BgAEigenschaft i.S.d. Körperschaftsteuerrechts. Erfolgt die Gestellung auf privatrechtlicher Grundlage, ist der Anwendungsbereich des § 2b UStG nicht eröffnet und die jPdöR bleibt Unternehmerin. Eine Gestellung auf öffentlich-rechtlicher Grundlage kann nur unter den Voraussetzungen des § 2b Abs. 1 UStG zur Ausnahme von der Unternehmereigen-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

schaft führen, wenn keine steuerschädliche Wettbewerbssituation vorliegt (vgl. Verfügung der OFD Frankfurt am Main vom 04.10.2021, S 7107 A-001-St 110.2).

Photovoltaikanlage

JPdöR (insbesondere Kirchengemeinden) betreiben vielfach Photovoltaikanlagen. Um einen Vorsteuerabzug im Zuge des Erwerbs der Anlagen in Anspruch nehmen zu können, beantragen die jPdöR die Behandlung des Betriebs der Anlagen als BgA, auch wenn die erzielten Umsätze die Grenze der wirtschaftlichen Bedeutsamkeit für die Annahme eines BgA (45.000 €-Grenze ab VZ 2022 gemäß R 4.1 Abs. 5 Satz 1 KStR 2022 bzw. 35.000 €-Grenze bis VZ 2021 gemäß R 4.1 Abs. 5 Satz 1 KStR 2015) nicht überschreiten. Nach einer Entscheidung der KSt-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder kann dem Antrag der jPdöR wegen der vorliegenden Wettbewerbssituation zu privaten Betreibern von Photovoltaikanlagen uneingeschränkt gefolgt werden. Die Wettbewerbsrelevanz der Tätigkeit ist nicht dadurch ausgeschlossen, dass der Betrieb nach Maßgabe des EEG gefördert wird, d.h. der Betreiber das Recht auf Einspeisung der gewonnenen Energie in Netze zu garantierten Preisen hat. Die Entscheidung, den Betrieb der Photovoltaikanlage als BgA auch unterhalb der Umsatzgrenze von 45.000 € (ab VZ 2022) bzw. 35.000 € (bis VZ 2021) ansehen zu wollen, bindet die jPdöR allerdings auch für die Folgejahre, sofern sich die Verhältnisse nicht wesentlich ändern.

Der Betrieb einer Photovoltaikanlage begründet einen Versorgungsbetrieb gem. § 4 Abs. 3 KStG (vgl. Rz. 14 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#)). Zur umsatzsteuerlichen Behandlung vgl. Abschn. 2.5 UStAE und [BMF-Schreiben vom 19.09.2014, BStBl I 2014 S. 1287](#), sowie [Umsatzsteuer-Kartei des Ministeriums der Finanzen des Landes Sachsen-Anhalt vom 14.03.2018 \(42-S 7300-157\)](#).

Schülerfirmen

Öffentliche Schulen werden kst-rechtlich prinzipiell dem hoheitlichen Bereich zugeordnet. Allerdings können auch wirtschaftliche Tätigkeitsfelder im eigentlich hoheitlichen Aktionsradius einer öffentlichen Schule bestehen. Als Schülerfirmen werden solche Gruppen von Schülern verstanden, die sich unter dem Dach einer Schule durch Vermarktung von Produkten und Dienstleistungen aktiv am Markt betätigen.

Die Schülerfirmen sind beim Vorliegen der in § 4 KStG genannten Voraussetzungen als stpfl. BgA zu beurteilen.

Erzielt z.B. ein Schülerunternehmen nachhaltig einen steuerbaren Umsatz von mehr als 45.000 € (ab VZ 2022) bzw. 35.000 € (bis VZ 2021) im Jahr, muss grds. von einem stpfl. BgA ausgegangen werden. In diesen Fällen wird unterstellt, dass die Herstellung und Veräußerung von Waren oder die entgeltlichen Dienstleistungen den Umfang überschreiten, der zur Erfüllung der beruflichen Qualifizierungs- und Umschulungsmaßnahmen notwendig ist. Eine Beurteilung als gemeinnütziger BgA ist beim Überschreiten der Wertgrenzen nicht möglich.

Für einen solchen BgA fällt allerdings nur dann KSt an, wenn das Einkommen den Freibetrag von 5.000 € pro Jahr (vgl. § 24 KStG) übersteigt.

Umsatzsteuerlich kann die Beurteilung der Leistungen sog. Schülerfirmen mit den Leistungen der Schülergenossenschaften verglichen werden.

Schwimmbäder/öffentlicher Badebetrieb

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Wird ein gemeindliches Schwimmbad sowohl für das Schulschwimmen als auch für den öffentlichen Badebetrieb (Jedermannschwimmen) genutzt, so ist unabhängig davon, welche Nutzung überwiegt, **die Nutzung für den öffentlichen Badebetrieb** grds. als selbständige wirtschaftliche Tätigkeit anzusehen. Die wirtschaftliche Tätigkeit ist unter den in R 4.1 Abs. 5 KStR 2022 (ab VZ 2022) bzw. R 4.1 Abs. 5 KStR 2015 (bis VZ 2021) genannten Voraussetzungen ein BgA.

Der BgA besteht ausschließlich in der Nutzung für den öffentlichen Badebetrieb. Die Nutzung für hoheitliche Zwecke des Schulschwimmens ist nicht dem BgA zuzurechnen. Dabei spielt es keine Rolle, ob öffentliche Schulen das Bad nutzen, die in Trägerschaft der jPdÖR stehen, der das Bad gehört, oder in Trägerschaft anderer jPdÖR stehen. Im letzteren Fall liegen hoheitliche Beistandsleistungen vor.

Es sind also nicht alle durch den Betrieb des Schwimmbades veranlassten Aufwendungen als Betriebsausgabe des BgA anzuerkennen. Es hat vielmehr eine sachgerechte Aufteilung der Kosten auf den hoheitlichen Bereich und den Bereich des BgA zu erfolgen (z.B. nutzerabhängiger oder zeitabhängiger Schlüssel). Dies gilt aus Vereinfachungsgründen auch für Abschreibungsbeträge. Beträgt die Nutzung für den öffentlichen Badebetrieb mehr als 50%, ist das Grundstück/Gebäude zwar vollumfänglich dem BgA zuzuordnen. Der auf das Schulschwimmen entfallende Abschreibungsaufwand ist jedoch außerhalb der Gewinnermittlung steuerlich wieder zu neutralisieren.

Der Hoheitsbetrieb „Schulschwimmen“ darf nicht mit dem BgA „öffentlicher Badebetrieb“ oder mit einem gewinnträchtigen Versorgungsbetrieb zusammengefasst werden.

Ab VZ 2009 (vgl. § 34 Abs. 6 Satz 9 KStG i.d.F. des JStG 2009) sind deshalb die einzelnen Tätigkeiten einer solchen GmbH, die mehrere Tätigkeiten ausübt, von denen mindestens eine ein gem. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG begünstigtes Dauerverlustgeschäft darstellt, gem. § 8 Abs. 9 KStG verschiedenen Sparten zuzuordnen, wenn auch die Tatbestände des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG (Mehrheit der Stimmrechte bei der jPdÖR, ausschließliche Verlusttragung durch diese) erfüllt sind. Laut dem [BFH-Urteil vom 16.12.2020, BStBl II 2021 S. 443](#), ist ausschlaggebend, wie die entscheidungsrelevanten Tätigkeiten der GmbH und der jPdÖR ohne Zwischenschaltung der GmbH nach BgA-Grundsätzen zu beurteilen wären (fiktive Betrachtung). Entsprechend der o.a. Erläuterungen wäre die Tätigkeit Schulschwimmen bei einer jPdÖR anders als die Tätigkeit öffentlicher Badebetrieb „Ausfluss“ der hoheitlichen Tätigkeit. Aus diesem Grunde bilden die Verluste aus dem Bereich des Schulschwimmens gem. § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 KStG und die Verluste des öffentlichen Badeverkehrs gem. § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 KStG jeweils eine gesonderte Sparte. Eine Korrektur der Verluste durch den Ansatz einer vGA scheidet ab VZ 2009 aus (vgl. Praxis-HB Tz. 15.2). Allein die Verbindung des Schulschwimmens und des öffentlichen Badebetriebs durch das gemischt genutzte Schwimmbad reicht aufgrund der ausschließlich tätigkeitsbezogenen Betrachtungsweise nicht aus, um eine einheitliche Tätigkeit anzunehmen.

Die spartengetrennte Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte steht der „Einheit“ der Gewinnermittlung für die Eigengesellschaft nicht entgegen. Alle Wirtschaftsgüter, die dem Badebetrieb zuzurechnen sind, stellen BV der Eigengesellschaft dar. Die hierauf entfallenden jährlichen AfA-Beträge sind sachgerecht (zu möglichen Aufteilungsschlüsseln vgl. oben) auf die Sparte „Schulschwimmen“ und die Sparte „öffentliches Bad“ aufzuteilen (vgl. Praxis-HB Tz. 15.2.3).

Für VZ vor 2009 gilt Folgendes:

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Soweit die jPdÖR keine kostendeckende Ausgleichszahlung für das Schulschwimmen geleistet hat, ist in den Fällen, in denen die GmbH neben dem dauerdefizitären Bad z.B. noch eine gewinnträchtige Versorgungstätigkeit unterhalten hat, in Höhe des auf das Schulschwimmen entfallenden Verlustes (z.B. nutzerabhängiger oder zeitabhängiger Schlüssel als möglicher Aufteilungsmaßstab) grds eine vGA an die Trägerkörperschaft anzunehmen. Da die GmbH für die Trägerkörperschaft einen Verlust aus einer hoheitlichen Tätigkeit übernommen hat, was ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter ohne Ausgleichszahlung nicht getan hätte (vgl. dazu auch [BFH-Urteil vom 10.07.1996, BStBl II 1997 S. 230](#)), ist bei der Bemessung der vGA nicht auf den Fremdvergleichsmaßstab abzustellen. Soweit auch zwischen der Tätigkeit „öffentlicher Badeverkehr“ und der Tätigkeit „Versorgung“ die Zusammenfassungsvoraussetzungen mangels Vorliegen einer technisch-wirtschaftlichen Verflechtung nicht erfüllt wurden, erhöht sich die vGA entsprechend um den Verlust, der auf den öffentlichen Badeverkehr entfällt.

§ 8 Abs. 7 KStG Satz 1 Nr. 2 KStG, der grds. rückwirkend auch auf VZ vor 2009 anwendbar ist, hindert den Ansatz einer vGA nicht (vgl. Praxis-HB Tz. 13.6).

Auf Antrag der Stpfl. kann in den o.g. Fällen der unzulässigen Zusammenfassung von Gewinn Tätigkeiten und begünstigten Dauerverlusttätigkeiten in einer Eigengesellschaft einer jPdÖR oder durch vergleichbare Gestaltungen (z.B. Organschaft) allerdings auch bereits in VZ vor 2009 „allein“ auf die Ergebnisverrechnung verzichtet werden und vom Ansatz der vGA abgesehen werden. Die Verluste aus den Dauerverlusttätigkeiten erhöhen dann zwar nicht als vGA das Einkommen der Gesellschaft und es ist auch kein Zufluss der vGA bei der jPdÖR als Anteilseignerin anzunehmen. Eine Verrechnung der Verluste mit den Ergebnissen der Gewinn Tätigkeit(en) findet gleichwohl nicht statt.

Die Ergebnisse aus den Gewinn Tätigkeiten unterliegen der KSt.

Verluste aus den Dauerverlusttätigkeiten sind gem. § 10d Abs. 4 EStG gesondert festzustellen und finden Eingang in den Verlust-Anfangsbestand der entsprechenden Sparte(n) gem. § 34 Abs. 6 Satz 10 KStG für den VZ 2009 (vgl. [Verfügung der OFD NRW vom 07.01.2015 - S 2706 - 2014/0016](#)).

Hinsichtlich der ust-rechtlichen Beurteilung wird auf Abschn. 2.11 Abs. 18 und Abschn. 10.7 Abs. 1 Satz 4 UStAE, sowie auf das Praxis-HB Tz. 26.6 – Vorsteuer bei Sportstätten und Schulschwimmen – verwiesen.

Die unmittelbar mit dem Betrieb der Schwimmbäder verbundenen Umsätze unterliegen gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG dem ermäßigten Steuersatz.

Die Vermietung von Leerräumen eines Bäderbetriebes zum Betrieb einer Gaststätte oder eines Kiosks ist grds. dem Bereich der Vermögensverwaltung der jPdÖR zuzuordnen. Es ist jedoch zulässig, die verpachteten Räume dem gewillkürten Betriebsvermögen des BgA „Bäderbetrieb“ zuzuordnen, wenn hierdurch die Attraktivität des Bades erhöht werden kann. In diesem Falle ist ein einheitlicher BgA anzunehmen.

Sparkassenverbände

Die Tätigkeiten eines als Körperschaft des öffentlichen Rechts verfassten Sparkassenverbandes für seine Mitglieder können unter § 2b UStG fallen, wenn sie auf Grundlage einer öffentlichen-rechtlichen Satzung und in öffentlich-rechtlicher Handlungsform erfolgen. Hierzu können auch schlicht-hoheitliche Tätigkeiten, wie z.B. die dem Verband satzungsgemäß zugewie-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

sene Interessenvertretung und Beratung in Bereichen des Sparkassenwesens gehören. Fehlt es jedoch bereits an einem die Unternehmereigenschaft begründenden nachhaltigen Leistungsaustausch, ist der Anwendungsbereich des § 2b UStG mangels einer Regelunternehmereigenschaft nach § 2 UStG nicht eröffnet. Ob im Einzelfall ein Leistungsaustausch vorliegt, hängt insbesondere davon ab, ob der Verband aufgrund der Sonderbelange eines Mitglieds tätig wird und für dieses Tätigwerden ein Entgelt erhält. Das Entgelt kann auch in einer durch die Satzung bestimmten Umlage bestehen, wenn diese pauschal den Verbandsmitgliedern den Zugang zu den Leistungen des Verbandes eröffnet, die den Sonderbelangen der einzelnen Mitglieder dienen (z.B. für den Zugang der jeweiligen Sparkasse zu Beratungs-, Fortbildungs- oder Werbeleistungen des Verbandes). Erhält der Verband lediglich eine mit einem „echten“ Mitgliedsbeitrag vergleichbare Umlage, um damit in Erfüllung seines satzungsgemäßen Gemeinschaftszwecks die Gesamtbelange seiner Mitglieder wahrzunehmen, ist grundsätzlich kein Leistungsaustausch anzunehmen (vgl. Abschn. 1.4 UStAE). Dies könnte z.B. der Fall sein, soweit mit der Umlage die allgemeine Interessenvertretung und Beratung der Aufsichtsbehörden in Angelegenheiten des Sparkassenwesens finanziert wird. Die Leistungen unterliegen insoweit mangels unternehmerischer Tätigkeit nicht der Umsatzsteuer. Die Frage nach der Anwendbarkeit des § 2b UStG stellt sich in diesem Fall nicht.

Bewirkt der Verband Leistungen, die zum Teil den Sonderbelangen und zum Teil den Gesamtbelangen der Mitglieder dienen, sind die von den Mitgliedern geleisteten Zahlungen bzw. Umlagen in Entgelte für grundsätzlich steuerbare Leistungen und in echte, nicht steuerbare Mitgliederbeiträge aufzuteilen (vgl. Abschn. 1.4 Abs. 7 UStAE).

Im Rahmen von gesetzlichen Pflichtprüfungen der Sparkassen kann § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG Anwendung finden und eine Nichtsteuerbarkeit gegeben sein, wenn sich aus den anwendbaren landesrechtlichen Bestimmungen ergibt, dass die Pflichtprüfungen ausschließlich von den Verbänden durchgeführt und vergleichbare Angebote privater Anbieter von den Sparkassen nicht abgerufen werden dürfen. Sind die Verbandsmitglieder jedoch lediglich aufgrund der Verbandssatzung verpflichtet, die Leistung ausschließlich von dem Verband zu beziehen, genügt dies nicht für die Annahme eines gesetzlichen Wettbewerbsausschlusses im Sinne des § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG, da es sich bei einer Verbandssatzung insoweit nicht um ein allgemeinverbindliches Gesetz handelt.

Strafvollzugsanstalten

Strafanstalten oder Untersuchungshaftanstalten dienen dem Vollzug einer Freiheitsstrafe oder Untersuchungshaft, also der Ausübung öffentlicher Gewalt durch einen gesetzlich zugelassenen, richterlich angeordneten Eingriff in die Freiheit einer Person.

Die Beschäftigung der Straf- bzw. Untersuchungsgefangenen während des Strafvollzuges bzw. der Untersuchungshaft in eigenen Arbeits- bzw. Unternehmerbetrieben ist als bloße Ausgestaltung des Eingriffs der Freiheitsentziehung zu beurteilen.

Die Beschäftigung der Gefangenen stellt somit eine hoheitliche Tätigkeit dar, H 4.5 Arbeitsbetriebe von Straf- und Untersuchungshaftanstalten KStH 2015.

Sie würde theoretisch nur dann zur Annahme eines BgA führen, wenn die Straf- bzw. Untersuchungshaftanstalt eine Beschäftigung wählen würde, die durch die legitimen Ziele des Strafvollzuges nicht mehr gedeckt, sondern allein durch wirtschaftliche Interessen bestimmt wäre, [BFH-Urteil vom 14.10.1964, BStBl III 1965 S. 95](#).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Hinsichtlich der Überlassung von Straf- bzw. Untersuchungsgefangenen an privatrechtliche Unternehmer, siehe unter Personalgestellung.

Studentenwerke, Auszahlung von pandemiebedingten Überbrückungshilfen

Die Gewährung von finanziellen Überbrückungshilfen an besonders hilfsbedürftige Studierende in einer pandemiebedingten wirtschaftlichen Notlage, die vergleichbar mit BAföG-Zahlungen sind, durch die als Anstalten öffentlichen Rechts organisierten Studentenwerke ist dem Hoheitsbereich der Studentenwerke zuzuordnen. Bei den Studentenwerken sind die vom Bundesministerium für Bildung und Forschung (BMBF) aus allgemein- und strukturpolitischen, insbesondere sozial- und bildungspolitischen Gründen zur Finanzierung dieser Maßnahme aufgrund der Corona-Pandemie geleisteten Zuwendungen insofern dem hoheitlichen Bereich zuzuordnen. Umsatzsteuerlich handelt es sich bei den Zuwendungen des BMBF um echte Zuschüsse, die nicht steuerbar sind.

Studiengebühren

Die Einnahmen aus Studiengebühren sind per Gesetz für Lehre und Studium, also den klassischen Hoheitsbereich der Hochschule, bestimmt. Daher kann es sich nicht um Einnahmen eines BgA handeln.

Soweit Gasthörern der entgeltliche Zugang zu Vorlesungen gewährt wird, ist hierin keine eigenständige wirtschaftliche Tätigkeit zu sehen. So werden insbesondere weder Vorlesungsinhalte auf die Belange der Gasthörer ausgerichtet, noch erhalten diese im Gefolge zum Vorlesungsbesuch einen Leistungsnachweis. Gasthörern wird vielmehr lediglich die Teilnahme an ohnehin stattfindenden Veranstaltungen gewährt. Dies stellt eine Nebenleistung zur hoheitlichen Vorlesungstätigkeit dar.

Bei kostenpflichtigen Weiterbildungsstudiengängen, die nicht mit einem staatlich anerkannten Abschluss enden, ist jedoch grds. ein BgA gegeben. Dieser kann gegebenenfalls bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen (insbesondere einer Satzung) als gemeinnützig anerkannt und gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der KSt befreit werden.

Erbringen öffentlich-rechtliche Hochschulen entgeltliche Weiterbildungsleistungen auf privatrechtlicher Grundlage, können diese nach § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG von der Umsatzsteuer befreit sein. Diese Befreiung erhalten auch private Anbieter von Weiterbildungsleistungen, wenn sie die Voraussetzungen des § 4 Nr. 21 Buchstabe a UStG erfüllen. Entsprechend den Grundsätzen in Rz. 38 f. des BMF-Schreibens vom 16.12.2016, BStBl I 2016 S. 1451, sind Hochschulen nichtunternehmerisch tätig, wenn sie solche Weiterbildungsleistungen auf öffentlich-rechtlicher Grundlage anbieten (§ 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG).

Dem steht nicht entgegen, dass Weiterbildungsleistungen anderer Anbieter steuerpflichtig sein können. Auch wenn keine entsprechende Steuerbefreiung für private Unternehmer vorhanden ist, können Studiengebühren auf öffentlich-rechtlicher Grundlage aufgrund einer Satzung künftig von der Steuerbarkeit ausgenommen sein, wenn Wettbewerbsverzerrungen nach der allgemeinen Regelung des § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG ausgeschlossen werden können (vgl. Rz. 39 des BMF-Schreibens vom 16.12.2016).

Studierendenwerke

Wenn Studierendenwerke Tätigkeiten für die Landesverwaltung durchführen und dafür ein Entgelt z.B. in Form eines pauschalen Ersatzes der Personal- und Sachkosten erhalten, liegt regelmäßig ein relevanter Leistungsaustausch vor, der zur Unternehmereigenschaft nach § 2

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Abs. 1 UStG führt. Die Unternehmereigenschaft ist über § 2b UStG nur eingeschränkt, wenn die Leistungsbeziehungen öffentlich-rechtlich ausgestaltet sind und die Nichtbesteuerung der Leistungen keine größeren Wettbewerbsverzerrungen auslösen würde. Die bloße Existenz einer Aufgabenzuweisung an eine bestimmte Stelle schließt dabei für sich allein die Gefahr von Wettbewerbsverzerrungen nicht aus. Kann die Aufgabe aufgrund von landesgesetzlichen Regelungen jedoch ausschließlich durch das jeweilige Studierendenwerk erbracht werden, liegt keine Wettbewerbssituation vor (siehe § 2b Abs. 3 Nr. 1 UStG). Bei Darlehensvergaben kann es sich – unabhängig vom Kontext des Vollzugs des BaföG – um steuerfreie Leistungen nach § 4 Nr. 8 Buchstabe a UStG handeln. Bei Verwaltungsvereinbarung eines Landes oder einer Hochschule mit einem Studierendenwerk sowie Verwaltungsvereinbarungen von Studierendenwerken untereinander sind die jeweils vereinbarten Leistungen auf ihre Wettbewerbsrelevanz zu überprüfen.

Telefon- und Internet- sowie Fernsehernutzung

Die Überlassung von Fernsehgeräten, Fernsprechanlagen oder Internet-Nutzungsmöglichkeiten (z.B. in Krankenhäusern, Behörden) stellt als wirtschaftliche Tätigkeit einen BgA dar, soweit eine Einrichtung im Sinne von R 4.1 Abs. 4 KStR 2022 vorliegt und die Tätigkeit von einigem Gewicht ist, R 4.1 Abs. 5 KStR 2022 (ab VZ 2022) bzw. R 4.1 Abs. 5 KStR 2015 (bis VZ 2021).

Telekommunikationsleistungen

Unterhält eine jPdöR außerhalb der Breitbandversorgung (vgl. Stichwort „Breitbandnetzausbau“ in diesem Kapitel) BgA im Bereich der Telekommunikation, sind diese als Versorgungsbetriebe und somit als gleichartig zu den Versorgungsbetrieben i.S.d. § 4 Abs. 3 KStG anzusehen. Eine Zusammenfassung gem. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG ist insoweit möglich. Rdnr. 9 und 10 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I S. 1303](#), sind entsprechend anzuwenden.

Dies gilt auch für die Beurteilung derartiger Leistungen im Rahmen der Spartenrechnung gem. § 8 Abs. 9 KStG, wenn eine Eigengesellschaft einer jPdöR entsprechende Telekommunikationsleistungen erbringt.

Vgl. dazu auch die Ausführungen in der [Verfügung der OFD NRW vom 30.01.2020 – S 2706 – 2017/0011](#).

In Zweifelsfällen bitten wir um Rücksprache.

Universitätskliniken

Die Tätigkeit der Universitätskliniken lässt sich nicht klar dem hoheitlichen (Forschung und Lehre) oder dem wirtschaftlichen Bereich (Krankenhaus) zuordnen, weil die Patientenversorgung mit Forschung und Lehre untrennbar verbunden ist. Nach ihrer überwiegenden Zweckbestimmung besitzt die Tätigkeit der Universitätskliniken wirtschaftlichen Charakter, denn sie wird ganz überwiegend von der Patientenversorgung bestimmt und zwar von der stationären ärztlichen Versorgung im Bereich der höchsten Versorgungsstufe mit dem gesamten medizinischen Leistungsspektrum bis hin zur Hochleistungsmedizin und von der ambulanten Versorgung in den poliklinischen Einrichtungen.

Die dem hoheitlichen Bereich zuzurechnende Forschungs- und Lehrtätigkeit hat gegenüber der Patientenversorgung nur eine untergeordnete Bedeutung, obwohl sie der Anlass für die

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Patientenversorgung ist. Universitätskliniken sind daher stets als BgA anzusehen. Ob die Voraussetzungen für die Anerkennung als gemeinnützige Einrichtung vorliegen, kann nur nach den Gegebenheiten des Einzelfalls entschieden werden.

Überlässt eine Hochschul-/Universitätsklinik nichtwissenschaftliches Personal (Verwaltungspersonal) an die Universität, ist nach den Grundsätzen zur Amtshilfe/Beistandsleistungen (vgl. Tz 9.12.1) zu prüfen, ob hierdurch ein BgA begründet wird oder nicht.

Universitätskliniken erbringen regelmäßig steuerfreie Umsätze nach § 4 Nr. 14 Buchst. b Satz 1 UStG. Als eng mit dem Betrieb der Krankenhäuser verbunden gelten solche Umsätze, die nach der Verkehrsauffassung typisch für die Krankenhäuser sind, regelmäßig und allgemein beim laufenden Betrieb vorkommen und damit unmittelbar oder mittelbar zusammenhängen.

Die Umsätze dürfen nicht im Wesentlichen dazu bestimmt sein, den Einrichtungen zusätzliche Einnahmen durch Tätigkeiten zu verschaffen, die in unmittelbarem Wettbewerb zu steuerpflichtigen Tätigkeiten anderer Unternehmer stehen. Ich bitte auf die Veröffentlichung aktueller Verwaltungsanweisungen in diesem Zusammenhang besonders zu achten. Im Weiteren wird auf das [BMF-Schreiben vom 26.06.2009, BStBl I 2009 S. 756](#), verwiesen.

Verpachtungsbetriebe

Die Annahme eines Verpachtungs-BgA setzt die entgeltliche Überlassung der wesentlichen Grundlagen des Betriebes ausmachenden Wirtschaftsgüter voraus, mit denen der Pächter sogleich ohne größere Vorkehrungen einen Gewerbebetrieb ausüben kann.

Erfolgt die Verpachtung eines BgA durch eine jPdöR gegen Entgelt unter gleichzeitiger Gewährung eines Zuschusses an den Pächter, fehlt es dann an einer erforderlichen Entgeltlichkeit, wenn bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht der Pächter, sondern der Verpächter die wirtschaftliche Last des vereinbarten Pachtzinses zu tragen hat. Das ist z. B. der Fall, wenn der Pächter einen Zuschuss mindestens in Höhe der Pacht erhält (siehe Rz. 15a des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I S. 1303](#), geändert durch [BMF-Schreiben vom 15.12.2021, BStBl I 2021, S. 2483](#)).

Diese an den wirtschaftlichen Gegebenheiten orientierte Betrachtungsweise beruht auf der Rechtsprechung des BFH lt. Urteilen vom 10.12.2019, Az. [I R 9/17](#) und [I R 58/17](#). Entscheidend ist nach Ansicht des BFH, dass sich die Höhe des jeweils von der jPdöR an den Betreiber der verpachteten Betriebe gezahlten Betriebskostenzuschusses am Aufwand des jeweiligen Betriebes und damit im Ergebnis auch an den geleisteten Pachtzahlungen orientiere. Dadurch trage letztendlich nicht die Pächterin, sondern die jPdöR selbst die wirtschaftliche Last der Pachtzahlungen.

Diese Betrachtungsweise steht in Abkehr von der bisherigen Verwaltungsauffassung, nach der eine rechtliche und tatsächliche Verknüpfung zwischen Pachtzins und Zuschuss als Voraussetzung für eine Unentgeltlichkeit angesehen wurde (R 4.3 KStR 2015). Das Vorliegen einer rechtlichen und tatsächlichen Verknüpfung galt es anhand der Umstände des jeweiligen Einzelfalls zu beurteilen.

Für eine Übergangszeit bis zum 31.12.2022 ist es nicht zu beanstanden, wenn die bisherigen Grundsätze weiterhin angewendet werden. Grundsätzlich ist jedoch in allen offenen Fällen die wirtschaftliche Betrachtungsweise maßgeblich für die Annahme eines Verpachtungs-BgA (vgl. [BMF-Schreiben vom 15.12.2021, a.a.O.](#)).

Die Verpachtung eines Betriebes, dessen Führung größeres Inventar erfordert, ist nur dann BgA-relevant, wenn Inventarstücke vom Verpächter beschafft und dem Pächter zur Nutzung

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

überlassen sind. Das gilt auch, wenn das mitverpachtete Inventar nicht vollständig ist, jedoch die Führung eines bescheidenen Betriebes gestattet, H 4.3 Inventar KStH 2015. Dies trifft man häufig bei z.B. Ratskellern u. a. gastronomischen Betrieben, bei Campingplätzen, Saunen, Massage- u.ä. Einrichtungen in städtischen Bädern und bei Stadthallen usw. an.

Das Inventar gilt auch dann als „beschafft“ im Sinne dieser Regelung, wenn lediglich ein symbolischer Kaufpreis (z.B. 1 €) entrichtet wurde. Der Vorgang des Beschaffens setzt im Wesentlichen den Erwerb des Eigentums am Inventar voraus.

Bei einer Verpachtung ohne Inventar wird i.d.R. Vermögensverwaltung angenommen.

Auch ein Verpachtungsbetrieb muss sich wirtschaftlich aus der Gesamtbetätigung der Gemeinde herausheben. In diesen Fällen ist darauf abzustellen, ob die Einrichtung beim Verpächter einen BgA darstellen würde. Nach der Rechtsprechung des BFH ist dabei auf den Umsatz des Pächters abzustellen; danach gilt ebenfalls die Grenze von 45.000 € aus R 4.1 Abs. 5 Satz 7 KStR 2022 (ab VZ 2022) bzw. 35.000 € aus R 4.1 Abs. 5 Satz 7 KStR 2015 (bis VZ 2021).

Zur Frage, ob ein Verpachtungs-BgA ein begünstigtes Dauerverlustgeschäft ausüben kann, vgl. Praxis-HB Tz. 13.2.2 und Praxis-HB Tz. 13.8.

Verwertung von Forschungsergebnissen

Hinweis auf den Begriff „Forschungstätigkeit“ in diesem.

Volkshochschulen

VHS sind in der Regel im Rahmen des nicht steuerrelevanten Hoheitsbereichs tätig. In NRW gilt das Weiterbildungsgesetz (WbG) vom 14.04.2000, geändert durch Gesetz vom 15.02.2005 (SGV. NRW. 223). Durch dieses Gesetz werden den Städten, Kreisen und Gemeinden die Errichtung und Unterhaltung der Weiterbildungseinrichtungen zur Pflichtaufgabe gemacht. Mit der Erfüllung der ihr auferlegten Pflichten übt die VHS hoheitliche Tätigkeiten aus (z.B. hinsichtlich des Nachholens von Schulabschlüssen). Insoweit ist die Annahme eines BgA ausgeschlossen, § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG. Nur soweit sie darüber hinaus nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeiten zur Erzielung von Einnahmen ausübt, sind möglicherweise bei der VHS die Voraussetzungen für die Annahme eines BgA i.S.d. § 4 Abs. 1 KStG erfüllt. Tätigkeiten in diesem Sinne sind dann anzunehmen, wenn bei Veranstaltungen der VHS nicht die in § 3 WbG genannten Aufgaben im Vordergrund stehen. Dies ist z.B. der Fall, wenn z.B. Reisen in erster Linie der Freizeitgestaltung und dem touristischen Interesse der Teilnehmer dienen. Eine wirtschaftliche Tätigkeit ist auch bei sog. In-House-Seminaren gegeben. Bietet eine VHS spezielle Angebote für Firmen an, so tritt sie zum einen in direkten Wettbewerb mit steuerpflichtigen Konkurrenzanbietern, zum anderen handelt es sich bei diesen Angeboten nicht um die Erfüllung der in § 3 WbG genannten Aufgaben. Liegen die übrigen Voraussetzungen des § 4 KStG vor, ist von einem BgA auszugehen.

Wasserbeschaffung, Wasserversorgung

Ob eine Tätigkeit als Wasserbeschaffung oder als Wasserversorgung zu beurteilen ist, richtet sich weniger nach dem rechtlichen Begriff, sondern eher nach den technischen und tatsächlichen Vorgängen. Unter Wasserbeschaffung wird danach das Ansammeln und Speichern von Wasser, unter Wasserversorgung die Weiterleitung von Wasser bis zum Endverbraucher verstanden, vgl. dazu [BFH-Urteil vom 30.11.1989, BStBl II 1990 S. 452](#). Sowohl die Abgabe

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

von aufbereitetem Trinkwasser als auch die Abgabe von nicht aufbereitetem Rohwasser dient bereits der Wasserversorgung, vgl. [FG Düsseldorf vom 14.02.1996, EFG 1996 S. 678](#).

Die Wasserbeschaffung ist eine hoheitliche Tätigkeit (vgl. H 4.5 Wasserbeschaffung, Wasserversorgung KStH 2015). Die Wasserversorgung durch jPdÖR ist unter den Voraussetzungen der R 4.1 KStR 2022 (ab VZ 2022) bzw. R 4.1 KStR 2015 (bis VZ 2021) ein BgA (§ 4 Abs. 3 KStG; [BFH-Urteil vom 30.11.1989, BStBl II 1990 S. 452](#)).

Dies schließt es aus, die mit der kommunalen Wasserversorgung zusammenhängenden Erschließungstätigkeiten von Gemeinden steuerrechtlich dem Hoheitsbereich und nicht dem Bereich der BgA zuzuordnen.

Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung des Legen eines Hauswasseranschlusses durch ein Wasserversorgungsunternehmen siehe BFH-Urteile vom 08.10.2008, BStBl II 2009 [S. 321](#) und [S. 325](#), sowie das [BMF-Schreiben vom 07.04.2009, BStBl I 2009 S. 531](#).

Falls eine jPdÖR jedoch für ihren Wasserversorgungsbetrieb die Wasserbeschaffung selbst betreibt, kommt eine Trennung der Funktionen Wasserbeschaffung (hoheitliche Tätigkeit) und Wasserversorgung (wirtschaftliche Tätigkeit) nicht in Betracht. In diesem Fall gilt vielmehr Wasserbeschaffung und Wasserversorgung als eine Betriebseinheit, die insgesamt als BgA zu beurteilen ist.

Mit [Urteil vom 02.03.2011, BStBl II 2017 S. 831](#), hat der BFH für Zwecke der USt entschieden, dass ein kommunaler Zweckverband, der über kein eigenes Rohrleistungsnetz verfügt und auch keine Endverbraucher beliefert, mit dem Betrieb einer Wasserversorgungsanlage unternehmerisch tätig wird.

Auch an der kst-lichen Beurteilung der reinen Wasserbeschaffungstätigkeit als Hoheitsbetrieb könnten nach den Aussagen in Rz. 9 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#) Zweifel bestehen. Danach umfasst der Begriff „Versorgungsbetrieb“ i.S.d. § 4 Abs. 3 KStG alle Wertschöpfungsstufen. Mithin könnte auch die reine Wasserbeschaffungstätigkeit einen BgA begründen.

Wenn eine jPdÖR im Einzelfall eine Anerkennung der reinen Wasserbeschaffungstätigkeit als BgA beantragt, bitten wir deshalb um Rücksprache.

Werbung

Die Frage, ob durch Werbeeinnahmen ein BgA begründet wird, kann in Anlehnung an die zu gemeinnützigen Sportvereinen getroffenen Aussagen im Anwendungserlass zur AO zu § 67a, Rz. 9 entschieden werden.

Die entgeltliche Übertragung des Rechts zur Nutzung von Werbeflächen (z.B. an Fahrzeugen des städt. Fuhrparks) begründet keinen BgA, wenn die Leistung der Kommune sich auf die Duldung der angebrachten Werbung beschränkt. Die Einnahmen sind in diesem Falle dem vermögensverwaltenden Bereich der Kommune zuzuordnen.

Anders ist der Fall dann zu entscheiden, wenn neben der Duldung der Werbung weitere Leistungen hinzutreten (z.B. das werbewirksame Abstellen der Fahrzeuge oder Kontaktvermittlung zwischen potentiellen Werbeträgern und den Werbeunternehmen, z.B. durch eine Verlinkung auf die Webseiten des Werbeunternehmens, vgl. R 4.5 Abs. 8 KStR 2022). Nach R 4.5 Abs. 8 Satz 3 KStR 2022 ist in diesen Fällen ein BgA anzunehmen, soweit im Übrigen die Voraussetzungen aus R 4.1 KStR 2022 (ab VZ 2022) bzw. R 4.1 KStR 2015 (bis VZ 2021) erfüllt sind.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Ob durch eine Werbetätigkeit ein gesonderter BgA „Werbung“ entsteht, oder ob die Tätigkeit nach der Verkehrsanschauung als Einheit mit einer anderen wirtschaftlichen Tätigkeit anzusehen sein kann, richtet sich nach den Umständen des Einzelfalles.

Mangels bundeseinheitlicher Verwaltungsauffassung zu den Abgrenzungskriterien und wegen unterschiedlicher Auffassungen im Schrifttum (vgl. Pinkos in DStZ 2010, 96; a.A. Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, „Die Körperschaftsteuer“, Rz. 16 zu § 8 Abs. 9 KStG) bitten wir in Zweifelsfällen um Bericht, wenn eine eigenständige Werbetätigkeit bejaht werden soll. Erzielt ein kommunales Verkehrsunternehmen Einnahmen aus der Überlassung von Fahrzeugflächen zu Werbezwecken, ist diese Tätigkeit u.E. dem Verkehrsbetrieb zuzuordnen, vgl. R 4.1 Abs. 3 Satz 3 KStR 2022. Dies gilt auch im Rahmen der Spartenrechnung nach § 8 Abs. 9 KStG. Die Werbetätigkeit ist nicht als eigenständige Tätigkeit anzusehen, die der Sparte gem. § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 KStG zuzuordnen ist.

Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Behandlung von Werbemobilen vgl. [BFH Urteil vom 17.03.2010, BStBl II 2017 S. 828](#), sowie [Bayerisches Landesamt für Steuern vom 02.06.2015, S 7119.1.1-3/1 St33](#).

Zusatzversicherung

Die Vermittlung von privaten Zusatzversicherungen durch gesetzliche Krankenkassen ist nach § 194 Abs. 1a SGB V seit dem 01.01.2004 gestattet. Diese Vermittlungstätigkeit der gesetzlichen Krankenversicherungsunternehmen führt bei diesen zu einem BgA (vgl. [BFH-Urteil vom 03.02.2010](#), BStBl II 2010 S. 502). Die Vermittlungsleistungen können ust-lich jedoch als Leistungen eines Handelsmaklers angesehen werden, die nach § 4 Nr. 11 UStG steuerfrei sind.

13 Übernahme dauerdefizitärer Tätigkeiten durch Betriebe der öH

13.1 Ausgangslage

Mit [Urteil vom 22.08.2007](#) (BStBl II 2007 S. 961) hat der BFH seine Segeljacht-Rechtsprechung (vgl. [BFH-Urteil vom 04.12.1996](#), I R 54/95) fortgeführt und entschieden, dass mangels außerbetrieblicher Sphäre einer KapGes die Übernahme einer dauerdefizitären Tätigkeit durch eine Eigengesellschaft einer jPdöR ohne Verlustausgleich durch die Gesellschafterin zu einer vGA führt. Die Finanzverwaltung hat mit [BMF-Schreiben vom 07.12.2007, BStBl I 2007 S. 905](#), die Anwendung der Urteilsgrundsätze im Hinblick auf eine zukünftige gesetzliche Regelung eingeschränkt. Die Grundsätze des BFH-Urteils sind nach dem partiellen Nichtanwendungserlass u.a. nicht anzuwenden in Fällen, in denen eine Eigengesellschaft eine Verlusttätigkeit übernimmt und bei der Besteuerung von BgA.

Die OFDen Münster und Rheinland haben zur Auslegung des BMF-Schreibens umfangreich mit [Verfügung vom 21.08.2008](#) - S 2742 - 1013 - St 134 (Rhld) und S 2742 - 196 - St 13 - 33 (MS) Stellung genommen.

Mit dem JStG 2009 vom 19.12.2008 (BGBl I 2008 S. 2794) hat der Gesetzgeber auf die Rechtsprechung des BFH reagiert und mit § 8 Abs. 7 KStG eine Aussage zur Behandlung

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

bestimmter Dauerverlustgeschäfte bei Ausübung in öffentlich-rechtlicher (§ 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 KStG) und privatrechtlicher Rechtsform (§ 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG) getroffen.

Das [BMF-Schreiben vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#), geändert durch das [BMF-Schreiben vom 15.12.2021, a.a.O.](#), nimmt umfangreich zu Auslegungsfragen zu den Regelungen im JStG 2009 zur Besteuerung bei BgA und Eigengesellschaften von jPdöR Stellung.

13.2 Begünstigte Dauerverlustgeschäfte, § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG

13.2.1 Allgemeines

Gem. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 und 2 KStG sind die Rechtsfolgen einer vGA i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG nicht bereits deshalb zu ziehen, weil ein BgA oder eine Kapitalgesellschaft (zu den weiteren Voraussetzungen vgl. Tz. 13.4) ein Dauerverlustgeschäft (vgl. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG) ausüben.

Voraussetzung für die Anwendung von § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 und 2 und Satz 2 KStG ist somit im ersten Schritt das Vorliegen einer Vermögensminderung oder verhinderten Vermögensmehrung, die den Tatbestand der vGA gem. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG erfüllt. Hierfür trägt das FA die Feststellungslast, für die Anwendung der Sonderregelung des § 8 Abs. 7 KStG hingegen der Stpfl. (vgl. Rz. 35 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#)).

Ein Dauerverlustgeschäft liegt gem. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG vor, **soweit** aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird oder in den Fällen von § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG das Geschäft Ausfluss einer Tätigkeit ist, die bei jPdöR zu einem Hoheitsbetrieb gehört. Die Ausnahmeregelung vom Ansatz einer vGA besteht mithin nur insoweit, als die Tatbestände der Sonderregelung erfüllt sind. Für Vermögensminderungen bzw. verhinderte Vermögensmehrungen aus anderen Gründen gelten die allgemeinen Grundsätze des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

Das FG Köln vertritt in seinem [Urteil vom 09.03.2010 \(EFG 2010 S. 1345\)](#) dazu die Auffassung, dass nur Kosten, Aufwendungen oder Zuwendungen sowie verhinderte Vermögensmehrungen, die mit dem begünstigten Dauerverlustgeschäft in keinem funktionalen Zusammenhang stehen, mit dem Wort „soweit“ in § 8 Abs. 7 KStG aus dem Anwendungsbereich der Privilegierungsvorschrift ausgeschieden werden sollen. Infolgedessen hat das FG Sanierungsaufwendungen, die eine GmbH neben den Pachtzahlungen für die Überlassung eines Grundstücks für die Stadt als Eigentümerin des Grundstücks übernommen hat, aufgrund der Sonderregelung des § 8 Abs. 7 KStG nicht als vGA dem Einkommen hinzugerechnet. Das FG sieht sich insoweit in Übereinstimmung mit den erkennbaren Motiven des Gesetzgebers und der Auffassung des BMF. Sowohl in der Gesetzesbegründung (vgl. BT-Drucks. 16/10189, S. 69/70) als auch im Auslegungsschreiben des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#), Rz. 34 würden Beispiele benannt, bei denen verhinderte Vermögensmehrungen, die nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit dem privilegierten Zweck stehen, aus dem Privilegierungsbereich ausgeschieden werden. Derartige Aufwendungen waren im Streitfall für das FG nicht erkennbar. Die von der Verwaltung gegen das Urteil eingelegte Revision wurde wieder zurückgenommen.

U.E. kann die gesetzliche Regelung des § 8 Abs. 7 KStG nicht zu einem generellen Ausschluss der vGA bei nicht fremdüblichen Vereinbarungen/Geschäften zwischen BgA bzw.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Gesellschaft und der Trägerkommune im Rahmen eines Dauerverlustgeschäfts führen. Der von dem FG angeführte „funktionale Zusammenhang“ zu dem begünstigten Dauerverlustgeschäft ist deshalb u.E. eng auszulegen.

In Zweifelsfällen bitten wir um Rücksprache.

Der Begriff des Dauerverlustgeschäfts ist nicht betriebs-, sondern tätigkeitsbezogen auszulegen.

Vgl. Rz. 33-35 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#).

13.2.2 Wirtschaftliche Dauerverlustgeschäfte

Gem. § 8 Abs. 7 Satz 2 erster Halbsatz KStG liegt ein Dauerverlustgeschäft vor, soweit aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird. Die Aufzählung der (politischen) Gründe ist abschließend. Unter die einzelnen Gründe können aber eine Vielzahl von Einzelaktivitäten gefasst werden.

Beispiele typischer dauerdefizitärer Tätigkeiten:

- ÖPNV: verkehrspolitische Gründe
- Theater, Museen: kultur- und bildungspolitische Gründe
- öffentliche Bäder: sozial- und gesundheitspolitische Gründe
- Kurparks, Kurheime: gesundheitspolitische Gründe

Der Gesetzgeber hat somit insbesondere die wirtschaftlichen Tätigkeiten der jPdÖR begünstigt, die der Daseinsvorsorge zuzurechnen sind. Eine unmittelbare Tätigkeit zur Erfüllung eines nach § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG privilegierten Zweckes können nach Ansicht der KSt-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder auch Beratungsleistungen darstellen. Dies wurde im Falle einer Eigengesellschaft entschieden, die Beratungsleistungen zur Durchführung umweltpolitischer Maßnahmen durch Dritte erbrachte.

Die Begünstigung setzt voraus, dass der BgA oder die KapGes die Geschäfte selbst tätigen. Überlässt der BgA oder die KapGes nur Wirtschaftsgüter an Dritte, damit diese vergleichbare Geschäfte tätigen können, liegt grds. bei dem BgA oder der KapGes kein begünstigtes Geschäft vor (z.B. die Überlassung einer Multifunktionshalle an verschiedene Veranstalter). Führt die Überlassung durch die jPdÖR zur Fiktion des (dauerdefizitären) Verpachtungs-BgA (§ 4 Abs. 4 KStG) und übt in diesen Fällen der Pächter selbst ausschließlich die in § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG aufgeführten Tätigkeiten aus, ist § 8 Abs. 7 KStG gemäß Rz. 47 des [BMF-Schreibens vom 15.12.2021, a.a.O.](#), auf den Verpachtungs-BgA ebenfalls nicht anzuwenden. Dem BMF-Schreiben liegt das Obiter Dictum des BFH im [Urteil vom 10.12.2019, BStBl II 2021 S. 945](#), zugrunde, in dem er diese Auffassung unter Verweis auf seine Entscheidung vom [09.11.2016, BStBl II 2017 S. 498](#), äußerte. Diese Sichtweise unterscheidet sich grundlegend von der bisherigen Verwaltungsauffassung, nach der eine Anwendung von § 8 Abs. 7 KStG auf einen dauerdefizitären Verpachtungs-BgA zulässig war, sofern der Pächter selbst ausschließlich die in § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG aufgeführten Tätigkeiten ausübte (vgl. [BMF-Schreiben vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#)). Das BMF-Schreiben vom 15.12.2021 enthält aus diesem Grund eine Übergangsregelung für Bestandsfälle, nach der es nicht zu beanstanden ist, wenn die bisher geltenden Grundsätze bis zum 31.12.2022 weiter angewandt werden. § 8 Abs. 7 KStG ist fortan in allen Fällen, in denen eine Eigengesellschaft oder ein Verpachtungs-BgA einen Betrieb nicht kostendeckend an einen Dritten ver-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

pachtet und dieser Dritte damit eine begünstigte Tätigkeit ausübt, nicht auf die Verpachtungsverluste anzuwenden.

Erfolgt die Überlassung durch eine jPdöR im Rahmen einer Betriebsaufspaltung, die bei der überlassenden jPdöR zu einem Besitz-BgA i. S. d. § 4 Abs. 1 KStG führt, und werden in diesen Fällen die in § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG aufgeführten Tätigkeiten ausschließlich von der Betriebsgesellschaft ausgeübt, ist § 8 Abs. 7 KStG auf den Besitz-BgA anzuwenden (vgl. Rz. 47 des [BMF-Schreibens vom 15.12.2021, a.a.O.](#)).

Ein Dauerverlustgeschäft i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 2 erster Halbsatz KStG setzt neben einer wirtschaftlichen Betätigung aus den aufgeführten politischen Gründen ohne kostendeckende Entgelte voraus, dass der dabei entstehende Verlust ein Dauerverlust ist. Entsprechendes gilt, wenn die Entgelte nur zu einem ausgeglichenen Ergebnis führen. Ein Dauerverlust liegt vor, wenn aufgrund einer Prognose nach den Verhältnissen des jeweiligen VZ nicht mit einem positiven oder ausgeglichenen Ergebnis oder nicht mit einem steuerlichen Totalgewinn zu rechnen ist. Dabei sind BV-Mehrungen, die nicht der Besteuerung unterliegen (z.B. zu erwartende Investitionszulagen oder Dividenden, die unter § 8b KStG fallen), gewinnerhöhend und Aufwendungen, die den steuerlichen Gewinn nicht mindern dürfen, gewinnmindernd zu berücksichtigen (vgl. [BFH-Urteil vom 30.11.1989, BStBl II 1990 S. 452](#)). Maßgebend ist ausschließlich das Ergebnis aus der Geschäftstätigkeit selbst, d.h. unter Berücksichtigung allein des hierfür notwendigen Betriebsvermögens. Dies gilt gleichermaßen für die Ausübung eines Dauerverlustgeschäfts durch einen BgA wie durch eine Eigen- oder Beteiligungsgesellschaft einer jPdöR (vgl. dazu auch [FG Köln vom 19.12.2013 \(rkr.\)](#), [EFG 2014 S. 662](#), wonach gewerbsteuerpflichtige Einkünfte vorliegen, wenn die Verluste eines dauerdefizitären BgA durch Beteiligungserträge ausgeglichen werden; z.T. a.A. [FG Düsseldorf vom 09.03.2010, EFG 2010 S. 1443](#), und [vom 29.06.2010, EFG 2010 S. 1732](#)).

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

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

§ 8 Abs. 7 KStG ist ab dem Zeitpunkt nicht mehr anzuwenden, ab dem ein Dauerverlustgeschäft nach diesen Regelungen nicht mehr vorliegt.

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

Vgl. Rz. 36-49 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, a.a.O.](#).

13.2.3 Hoheitliche Dauerverlustgeschäfte

Da das Ausüben einer Tätigkeit, die bei der jPdöR hoheitlich wäre, bei der Eigengesellschaft steuerlich relevant ist und in die Einkommensermittlung einfließt, wurden für Dauerverluste aus solchen Tätigkeiten ebenfalls die Rechtsfolgen der vGA ausgeschlossen (§ 8 Abs. 7 Satz 2 zweiter Halbsatz KStG).

Von der Sonderregelung erfasst sind nur „hoheitliche“ Tätigkeiten, die die Kapitalgesellschaft selbst ausübt. Verpachtet die Gesellschaft z.B. einen Bauhof oder ein Rathaus an die Trägerkörperschaft gegen ein nicht kostendeckendes Entgelt, ist § 8 Abs. 7 Satz 2 letzter Halbsatz KStG nicht einschlägig; es ist nach allgemeinen Grundsätzen zu prüfen, ob das nicht kostendeckende Entgelt den Tatbestand der verdeckten Gewinnausschüttung erfüllt.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

U.E. gilt der Ausschluss der Rechtsfolgen der vGA gem. § 8 Abs. 7 Satz 2 zweiter Halbsatz KStG nicht nur für Verluste aus der Erfüllung eigener hoheitlicher Aufgaben der Anteilseignerin der Kapitalgesellschaft, sondern auch für Defizite aus der Erfüllung hoheitlicher Aufgaben für eine andere jPdöR (z.B. wenn die Eigengesellschaft der Stadt A die Abwasserbeseitigung für die Stadt B übernimmt, vgl. Tz. 9.12.1).

Vgl. Rz. 50-51 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#).

13.3 Dauerverlustgeschäft in öffentlich-rechtlicher Rechtsform, § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 KStG

Übt die jPdöR die begünstigten Dauerverlustgeschäfte in der Rechtsform des BgA aus, so sind die Rechtsfolgen der vGA nicht bereits deshalb zu ziehen.

Bisher war umstritten, ob die Ausübung einer dauerdefizitären Tätigkeit durch eine jPdöR in der Rechtsform des BgA zu einer vGA an die Trägerkörperschaft führen kann, da für die Annahme eines BgA gem. § 4 KStG die Einnahmeerzielungsabsicht ausreicht und eine Gewinnerzielungsabsicht gerade nicht gefordert wird.

Durch die gesetzliche Neuregelung hat der Gesetzgeber deutlich zum Ausdruck gebracht, dass er die Ausübung einer dauerdefizitären wirtschaftlichen Tätigkeit durch die jPdöR grds. als vGA ansieht. Gem. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 KStG sind lediglich die Rechtsfolgen der vGA bei der Ausübung von bestimmten Dauerverlustgeschäften nicht zu ziehen.

Unterhält somit die jPdöR ein Dauerverlustgeschäft, das nicht die Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG erfüllt, ist auch bei BgA das Vorliegen einer vGA nach allgemeinen Grundsätzen zu prüfen (vgl. Tz. 13.6).

Die Sonderregelung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 KStG erfasst den einzelnen BgA i.S.d § 4 KStG (einschl. Verpachtungs-BgA), der ein Dauerverlustgeschäft unterhält. Dies gilt auch, wenn er Organträger ist und das Dauerverlustgeschäft von der Organgesellschaft unterhalten wird (§ 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 KStG).

Handelt es sich um einen BgA, der in Folge einer Zusammenfassung i.S.d § 4 Abs. 6 KStG entstanden ist, muss dieser BgA ein Dauerverlustgeschäft unterhalten.

Vgl. Rz. 22-23 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#), geändert durch das [BMF-Schreiben vom 15.12.2021, a.a.O.](#).

13.4 Dauerverlustgeschäfte in privatrechtlicher Rechtsform, § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG

Die Sonderregelung zur Abstandnahme von den Rechtsfolgen einer vGA bei Dauerverlustgeschäften können auch Eigen- oder Beteiligungsgesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen in Anspruch nehmen (§ 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG).

Vgl. Rz. 24-32 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

13.4.1 Stimmrechtserfordernisse

Die Rechtsfolgen der vGA bei Dauerverlustgeschäften, die die jPdöR in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft ausübt, werden nur dann nicht gezogen, wenn die unmittelbare oder mittelbare Mehrheit der **Stimmrechte** bei der jPdöR (oder bei mehreren jPdöR) liegt. Eine mehrheitliche **Beteiligung** ist nach dem Gesetzeswortlaut ausdrücklich nicht erforderlich.

Bei mittelbarer Beteiligung muss auf jeder Stufe der Beteiligungskette die Mehrheit der Stimmrechte vermittelt werden.

Beispiel:

Die Stadt A ist zu 60% an der GmbH X beteiligt. Die GmbH X ist wiederum zu 51% an der ein begünstigtes Dauerverlustgeschäft ausübenden Y-GmbH beteiligt. Die Stimmrechte entsprechen den Beteiligungsverhältnissen.

Auf die Stadt A entfällt mittelbar die Mehrheit der Stimmrechte. Ein „Durchrechnen“ (60% von 51= 30,6%) findet nicht statt.

13.4.2 Verlusttragung

Bei Beteiligungen privater Dritter ist zudem Voraussetzung, dass ausschließlich die jPdöR (eine oder mehrere) die Verluste aus Dauerverlustgeschäften trägt. Die Verluste dürfen steuerlich nicht einem privaten Gesellschafter zugerechnet werden, da die Regelung ausschließlich jPdöR aufgrund ihrer Verpflichtung zur Daseinsvorsorge begünstigen soll (vgl. BT-Drucksache 16/10189, Seite 69).

Die geforderte ausschließliche Verlusttragung ist nicht dahingehend zu verstehen, dass die jPdöR zwingend laufend entstandene Verluste durch Einlagen ausgleichen muss, um die Begünstigung zu erlangen. Ein wirtschaftliches Tragen der gesamten Verluste aus den einzelnen Dauerverlustgeschäften, die sich handelsrechtlich vor Verlustübernahme oder einer anderweitigen Verlustkompensation ergeben, ist als ausreichend anzusehen.

Unterhält die KapGes neben einem Dauerverlustgeschäft auch eine gewinnbringende Tätigkeit, werden die Ergebnisse regelmäßig gesellschaftsintern verrechnet. Die jPdöR als Mitgesellschafterin trägt die Verluste aus der Verlusttätigkeit nur in Höhe des auf sie entsprechend ihrer Beteiligungsquote entfallenden Anteils am Ergebnis aus der Gewinnfähigkeit. Den gesamten sich aus der Verlusttätigkeit ergebenden Verlust trägt sie nur, wenn sie auch für den darüber hinausgehenden Verlust aus der Verlusttätigkeit nach den Grundsätzen der Rz. 28 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#), aufkommt. Entsprechendes gilt, wenn die Tätigkeiten in verschiedenen Eigengesellschaften ausgeübt werden, die z.B. in einer Holdingstruktur gesellschaftsrechtlich verbunden sind. Die Vereinbarung einer solchen Verlusttragungsregelung wird als Tracking-Stock-Gestaltung bezeichnet.

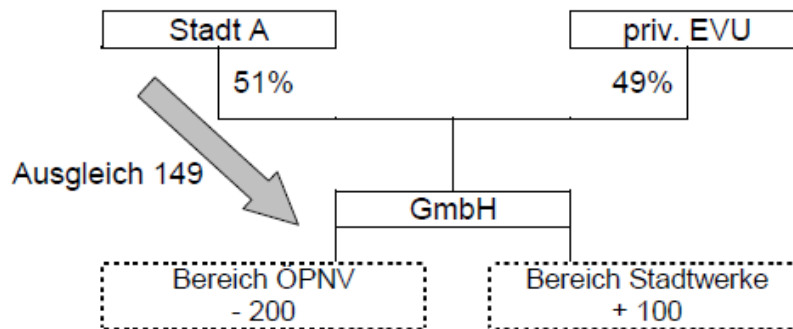
Tracking Stocks sind Aktien und sonstige Gesellschaftsanteile, bei denen sich die Gewinnbeteiligung nicht nach dem Erfolg des Gesamtunternehmens, sondern nach dem wirtschaftlichen Ergebnis eines Geschäftsbereichs oder eines Tochterunternehmens (tracked unit) richtet. Es handelt sich hierbei also um eine Vereinbarung zwischen der jPdöR und einem privaten Investor, dass dieser abweichend von seiner Beteiligungsquote nur an den Gewinnen z.B. der Versorgungssparte beteiligt wird und sich sein Anteil an den Gewinnausschüttungen nur nach dem Ergebnis dieser Sparte richten soll. Der jPdöR sind demzufolge der gesamte Verlust aus

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

der Dauerverlusttätigkeit sowie anteilig der Gewinn z.B. der Versorgungssparte zuzurechnen. § 8 Abs. 7 Satz 2 wäre folglich erfüllt.

Zu beachten ist, dass allein mit dem Hinweis auf § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG eine Tracking Stock-Gestaltung steuerlich nicht anerkannt werden darf. Es gelten weiterhin die Voraussetzungen des [BMF-Schreibens vom 17.12.2013, BStBl I 2014 S. 63](#).

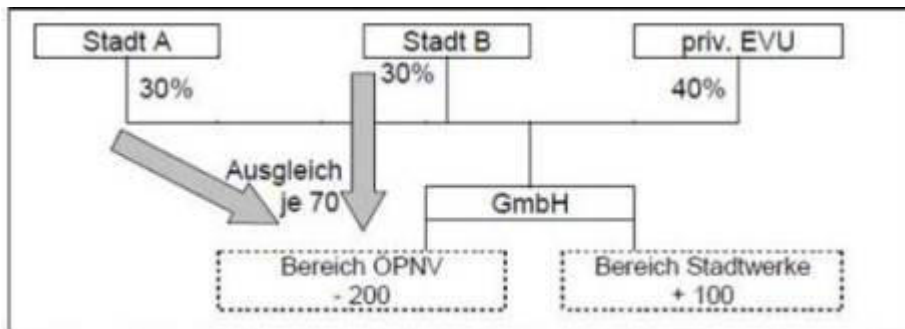
Beispiel:



Nach gesellschaftsinterner Verrechnung muss die Stadt A noch Verluste i.H.v. 149 ausgleichen (wirtschaftlich tragen; Ergebnis ÖPNV -200 und 51% des Gewinns der Stadtwerke +51).

Sind mehrere jPdöR Gesellschafter, bemisst sich die jeweilige Verlusttragungspflicht gem. Rz. 28 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#) nach der Beteiligungsquote dieser Gesellschafter.

Beispiel:



Nach gesellschaftsinterner Verrechnung müssen die Städte A und B noch Verluste i.H.v. insgesamt 140 ausgleichen (wirtschaftlich tragen; Ergebnis ÖPNV -200 und 60% des Gewinns der Stadtwerke +60). Die Verlusttragungspflicht trifft die Städte A und B grds. i.H.v. jeweils 70 (1/2 von 140, zu den Ausnahmen vgl. die Ausführungen unten).

Die Aussage in Rz. 28 des BMF-Schreibens könnte dahin ausgelegt werden, dass immer wenn jPdöR unmittelbar oder mittelbar an einer KapGes beteiligt sind und zusammen die Mehrheit der Stimmrechte haben, nur dann eine begünstigte Eigengesellschaft vorliegt, wenn jede dieser jPdöR das Tatbestandsmerkmal der Verlusttragung (anteilig) erfüllt.

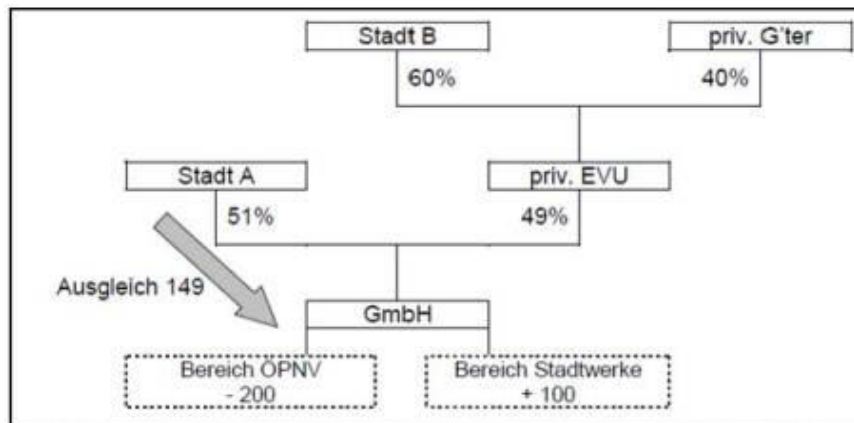
Nach einem Beschluss der KSt-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder (vgl. z.B. [Verfügung der OFD Niedersachsen vom 02.12.2010, S 2706 - 205 - St 241](#)) ist ein derartiger Einbezug aller an der Eigengesellschaft beteiligter jPdöR nicht geboten. Es ist ausreichend, wenn von den an der Eigengesellschaft beteiligten jPdöR eine oder eine

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Gruppe die Mehrheit der Stimmrechte innehat und diese oder diese Gruppe das Tatbestandsmerkmal der Verlusttragung (anteilig) erfüllt. Im Falle einer mehrheitlich beteiligten Gruppe jPdöR haben diese Beteiligten untereinander den letzten S. der Rz. 28 i.d.F. des [BMF-Schreibens vom 06.07.2021, BStBl I 2021 S. 914](#), zu beachten.

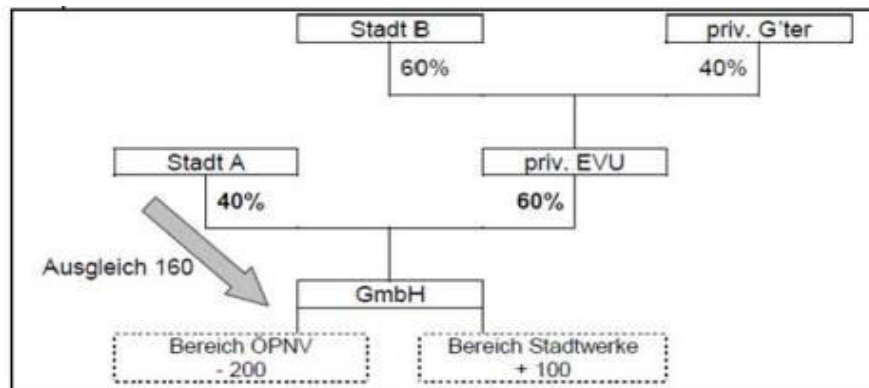
Die übrigen unmittelbar oder mittelbar beteiligten jPdöR sind für die Frage, ob eine begünstigte Eigengesellschaft vorliegt, nicht relevant.

Beispiel:



Da die Stadt B nicht mehrheitsvermittelnd an der GmbH beteiligt ist (nicht die Mehrheit der Stimmrechte vermittelt), braucht sie nicht in die Prüfung der Verlusttragung einbezogen werden. Wenn die Stadt A einen Verlustausgleich in Höhe von 149 leistet (wirtschaftlich trägt, Ergebnis ÖPNV -200 und 51% des Gewinns der Stadtwerke +51), sind die Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 KStG erfüllt.

Beispiel:



In diesem Beispiel haben die Stadt A (unmittelbar) und die Stadt B (mittelbar) nur zusammen die Mehrheit der Stimmrechte. Da die Stadt B hier mehrheitsvermittelnd beteiligt ist, ist ein alleiniger Verlustausgleich durch die Stadt A für die Erfüllung der Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG nicht ausreichend. Zu beachten wäre hier noch, dass auf Ebene des privaten Energieversorgungsunternehmens (priv. EVU) nur die Stadt B die Verluste aus der Beteiligung an der GmbH wirtschaftlich tragen darf.

Die bisherige Verwaltungsauffassung, nach der von der Verlusttragungspflicht entsprechend der Beteiligungsquote bei mehreren mehrheitsvermittelnden jPdöR als Gesellschafter einer Eigen- oder Beteiligungsgesellschaft nur ausnahmsweise bei einem Sachverhalt im Verkehrsbereich abgewichen werden konnte, ist durch die Änderung der Rz. 28 des [BMF-Schreibens](#)

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

[vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#), durch das [BMF-Schreiben vom 06.07.2021, a.a.O.](#), überholt. Die jeweilige Verlusttragungspflicht kann sich nunmehr auch nach anderen, nachprüfbar vernünftigen Aufteilungsmaßstäben richten. Z.B. kann auf die gefahrenen Jahreskilometer abgestellt werden, wenn die Kreise A und B eine ÖPNV-GmbH gründen, an der sie hälftig beteiligt sind, die GmbH Verkehrsdienstleistungen in den beiden Kreisgebieten in unterschiedlichem Umfang erbringt und vereinbart ist, dass die Gesellschafter die Verluste der Gesellschaft entsprechend der in den jeweiligen Kreisen erbrachten Verkehrsdienstleistungen tragen. Ein weiteres Beispiel enthält Rz. 28a des [BMF-Schreibens vom 06.07.2021, a.a.O.](#).

Dieses Verursacherprinzip betrifft ausschließlich die Höhe des anteiligen Verlustausgleichs durch die mehrheitsbeteiligte öffentlich-rechtliche Anteilseigner-Gruppe.

13.5 Anwendung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG auf verlustbedingte Teilwertabschreibungen

Unterhält eine jPdöR über eine Tochter-Kapitalgesellschaft gem. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG begünstigte dauerdefizitäre Enkelgesellschaften und nimmt die Tochtergesellschaft verlustbedingte Teilwertabschreibungen auf den aufgrund ihrer geleisteten Verlustausgleiche erhöhten Beteiligungsbuchwert an den Enkelgesellschaften vor, ist die dadurch ggf. begründete verdeckte Gewinnausschüttung nach Verwaltungsauffassung nicht gem. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG begünstigt. Nach dem eindeutigen Wortlaut des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG sind bei Kapitalgesellschaften die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht bereits deshalb zu ziehen, weil sie ein Dauerverlustgeschäft ausüben. Übt die Kapitalgesellschaft das begünstigte Verlustgeschäft nicht selbst aus, kommt daher nach dem Wortlaut eine Anwendung der Vorschrift nicht in Betracht. Das bloße Halten von Beteiligungen ist für sich genommen kein begünstigtes Dauerverlustgeschäft und wird es auch nicht dadurch, dass es sich um Beteiligungen an Dauerverlustgesellschaften handelt.

Das FG Münster hat in seinem Urteil die Anwendung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG in einem solchen Sachverhalt hingegen bejaht. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt (Az. [VIII R 44/15](#)). Gleichgelagerte Einspruchsverfahren können ruhen.

13.6 Zeitliche Anwendung

Gem. § 34 Abs. 6 Satz 4 ff. KStG i.d.F. des JStG 2009 (BGBl I 2008 S. 2794) ist § 8 Abs. 7 KStG auch bereits für VZ vor 2009 und somit grds. in allen offenen Fällen anzuwenden. Wurden allerdings in einer Eigengesellschaft Gewinn- und Verlusttätigkeiten zusammengefasst, die als BgA nach den allgemeinen Grundsätzen nicht hätten zusammengefasst werden dürfen, scheidet eine rückwirkende Anwendung des § 8 Abs. 7 KStG nach Verwaltungsauffassung aus (vgl. [Verfügung der OFD NRW](#) vom 07.01.2015 – S 2706-2014/0016-St 152).

§ 34 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des JStG 2009 (BGBl I 2008 S. 2794) gewährt eine Übergangsregelung bis einschließlich VZ 2011. Falls im Einzelfall vor dem 18.06.2008 (= Tag des Regierungsentwurfs des JStG 2009, vgl. BT-Drucksache 16/10189) ein nach den Grundsätzen des § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG nunmehr nicht begünstigtes Dauerverlustgeschäft durch die Nichtannahme einer vGA gefördert wurde, sind diese Grundsätze letztmals für den VZ 2011 maßgebend.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Beispiel:

Eine jPdöR unterhält einen dauerdefizitären BgA „Stadtmarketing“ oder eine dauerdefizitäre „Stadtmarketing-GmbH“, an der sie zu 100% beteiligt ist. Hierbei handelt es sich nicht um ein i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG begünstigtes Dauerverlustgeschäft. Wenn bisher jedoch die Dauerverluste festgestellt wurden und nicht durch eine vGA neutralisiert wurden, sind diese Grundsätze bis einschließlich VZ 2011 anzuwenden. Ab VZ 2012 sind die Rechtsfolgen der vGA zu ziehen.

Die Übergangsregelung gilt auch für die bei KapGes geforderten weiteren Voraussetzungen der unmittelbaren oder mittelbaren Mehrheit der Stimmrechte der jPdöR und der ausschließlichen Verlusttragung durch diese.

Ändern sich jedoch die geforderten Stimmrechtserfordernisse (d.h. die Mehrheit der Stimmrechte entfällt **nicht** mehr auf jPdöR) nach dem 18.06.2008 oder tragen trotz Bestehens des Stimmrechtserfordernisses nach dem 18.06.2008 erstmals auch andere Gesellschafter als die jPdöR die Verluste aus Dauerverlustgeschäften, entfällt die Übergangsregelung unmittelbar (vgl. § 34 Abs. 6 S. 6 KStG i.d.F. des JStG 2009, BGBl I 2008 S. 2794).

Vgl. Rz. 54-58 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#).

13.7 Nicht begünstigte Dauerverlustgeschäfte oder nicht begünstigte Eigengesellschaften

Erzielt ein BgA oder eine Eigen- oder Beteiligungsgesellschaft „nicht begünstigte“ Dauerverluste oder liegen bei der Eigen- oder Beteiligungsgesellschaft die Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG nicht vor, gelten die allgemeinen Grundsätze zur vGA des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG (vgl. auch BT-Drucksache 16/10189, Seite 69-70). Nach den Grundsätzen des [BFH-Urteils vom 22.08.2007, BStBl I 2007 S. 905](#), wird das Dauerverlustgeschäft ohne Verlustausgleich im Interesse des Gesellschafters der Eigengesellschaft unterhalten. In Höhe des Verlustes kommt es zu einer vGA. Für BgA und dessen Verhältnis zur Trägerkörperschaft gilt Entsprechendes. Maßgebend für die Bemessung der vGA ist grundsätzlich der steuerliche Verlust aus dem Geschäft. Fallen im Zuge des Geschäfts allerdings Vermögensmehrungen an, die nicht der Besteuerung unterliegen (z.B. vereinnahmte Investitionszulagen oder Dividenden, die unter § 8b KStG fallen), so mindern diese Beträge die Bemessungsgrundlage der vGA.

Vgl. Rz. 52-53 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#).

13.8 Nicht begünstigte Verpachtungsverluste

Der BFH hat mit [Urteil vom 09.11.2016](#) entschieden, dass eine Eigengesellschaft, die ein Schwimmbad an einen Dritten verpachtet und im Rahmen der Verpachtung wegen einer nicht kostendeckenden Pacht einerseits und einer Zuschussgewährung an den Dritten andererseits einen Dauerverlust erzielt, nicht unter § 8 Abs. 7 KStG fällt. Es mangle am eigenständigen Betrieb des Bades. Nach Auffassung des BFH müsse § 8 Abs. 7 KStG wortlautgetreu ausgelegt werden. Eigengesellschaften, die selbst keine begünstigte Tätigkeit i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG ausübten, diese Tätigkeit mit ihren Leistungen allenfalls mittelbar unterstützten, fielen nicht unter den Regelungsbereich der Norm. Der BFH sieht sich hierbei auch durch die Ausführungen in Rz. 47 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#), bestätigt.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Das BFH-Urteil wurde im Bundessteuerblatt Teil II veröffentlicht, siehe BStBl II 2017 S. 498. Entsprechend einer Entscheidung der KSt-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder sollten die Urteilsgrundsätze zunächst ausschließlich auf Fälle anzuwenden sein, in denen **Eigengesellschaften** einen Betrieb **Dritten** überlassen und aus dieser Tätigkeit Dauerverluste erzielen. Für andere Sachverhalte sollten aus dem Urteil jedoch keine Schlussfolgerungen bei der Auslegung des § 8 Abs. 7 KStG zu ziehen sein.

Mit [Urteil vom 13.03.2019, I R 66/16](#), hat der BFH jedoch klargestellt, dass die Grundsätze des [Urteils vom 09.11.2016, BStBl II 2017 S. 498](#), auch für die Verpachtung eines Dauerverlustgeschäfts durch eine Eigengesellschaft einer jPdÖR an ihre **Tochtergesellschaft** gelten, so dass die bisherige einschränkende verwaltungsseitige Auslegung des [Urteils vom 09.11.2016](#) keinen Bestand mehr hat.

Zuletzt hat sich der BFH im Rahmen eines Obiter Dictums überdies dahingehend geäußert, dass auch das defizitäre Verpachtungsgeschäft eines Verpachtungs-BgA nicht die Voraussetzungen eines Dauerverlustgeschäfts i. S. v. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 i. V. m. Abs. 7 Satz 2 KStG erfüllen kann (vgl. [Urteil vom 10.12.2019, BStBl II 2021 S. 945](#)). Auf dieser Grundlage wurde das [BMF-Schreiben vom 15.12.2021, a.a.O.](#), erlassen, das die Ausführungen im [BMF-Schreiben vom 12.11.2009, a.a.O.](#), insoweit ändert. In der überarbeiteten Rz. 47 des BMF-Schreibens vom 15.12.2009 heißt es nunmehr: „Führt die Überlassung durch die jPöR zur Fiktion des (dauerdefizitären) Verpachtungs-BgA (§ 4 Abs. 4 KStG) und übt in diesen Fällen nur der Pächter die in § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG aufgeführten Tätigkeiten aus, ist § 8 Abs. 7 KStG auf den Verpachtungs-BgA nicht anzuwenden, da dieser das Geschäft nicht selbst tätigt.“

Die Neuregelung ist grundsätzlich in allen offenen Fällen anzuwenden. Da diese neue Sichtweise der bisherigen – den Steuerpflichtigen günstiger stellenden – Verwaltungsauffassung widerspricht (vgl. Rz. 47 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, a.a.O.](#)), enthält das BMF-Schreiben vom 15.12.2021 eine Übergangsregelung für Bestandsfälle. Danach wird es bis zum 31.12.2022 nicht beanstandet, wenn

§ 8 Abs. 7 KStG auf einen dauerdefizitären Verpachtungs-BgA angewandt wird, sofern der Pächter selbst ausschließlich die in § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG aufgeführten Tätigkeiten ausübt.

14 Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art

Die jPdÖR ist Steuersubjekt mit jedem einzelnen ihrer BgA (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG und [BFH vom 13.03.1974, BStBl II 1974 S. 391](#)). Infolgedessen ist für jeden einzelnen BgA getrennt ein Einkommen zu ermitteln und der KSt zu unterwerfen.

Die Zusammenfassung verschiedener Einrichtungen eröffnet den jPdÖR aufgrund eintretender organisatorischer, personal- und betriebswirtschaftlicher sowie technischer Synergieeffekte erhebliche finanzielle Vorteile. Zudem ergibt sich auch aus steuerlichen Gründen erhebliches Einsparungspotenzial. Dieses entsteht, wenn gewinn- und verlustbringende Betriebe zusammengeführt werden, weil durch die Saldierung der Gewinne und Verluste sich die steuerliche Bemessungsgrundlage für die Festsetzung der KSt und GewSt reduziert.

Eine pauschale Zusammenfassung der Ergebnisse der jeweiligen BgA ist jedoch, entgegen der für gemeinnützige Vereine geltenden Rechtslage, grundsätzlich nicht möglich.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Die Rechtsprechung und die Verwaltung lassen unter bestimmten Voraussetzungen die Zusammenfassung von BgA mit der Folge der ertragsteuerlich wirksamen Ergebnisverrechnung zu.

Diese Voraussetzungen ergeben sich zum einen aus dem durch das JStG 2009 eingefügten § 4 Abs. 6 KStG, sowie aus R 4.2 KStR 2022.

Danach ist eine Gewinn- bzw. Verlustverrechnung **verschiedener BgA** möglich, wenn

- es sich um **gleichartige** BgA handelt, oder
- zwischen den jeweiligen BgA nach dem Gesamtbild der Verhältnisse objektiv eine **enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung** besteht und die Verflechtung **von einigem Gewicht** ist, oder
- sog. **Querverbundunternehmen** i.S.d. § 4 Abs. 6 S. 1 Nr. 3 i.V.m. § 4 Abs. 3 KStG vorliegen.

Eine Zusammenfassung von BgA mit Hoheitsbetrieben ist steuerlich generell nicht zulässig (§ 4 Abs. 6 Satz 2 KStG).

Die jPdöR hat jeweils ein Wahlrecht, ob und in welchem Umfang sie bestehende BgA im Einzelfall nach diesen Grundsätzen steuerlich zusammenfasst oder eine Zusammenfassung beibehält. Eine steuerliche Zusammenfassung nach § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG setzt keine organisatorische Zusammenfassung der BgA durch die jPdöR voraus. Bei der Zusammenfassung von zwei BgA kommt es nicht zur Gewinnrealisierung.

Für den zusammengefassten BgA muss steuerlich eine eigenständige Gewinnermittlung vorgenommen werden.

Soweit die Trägerkörperschaft gewinn- und verlustträchtige BgA zusammenfasst, obwohl die Grundsätze der zulässigen Zusammenfassung gem. § 4 Abs. 6 KStG nicht erfüllt werden, ist jeder BgA mit seinem Ergebnis einzeln zu besteuern. Somit ist jeder BgA mit seinem steuerlichen Ergebnis zu veranlagern. Eine gleichwohl vorgenommene organisatorische Zusammenführung (z.B. durch eine gemeinsame Buchführung) hat keine Auswirkungen darauf, dass die Trägerkörperschaft mit jedem ihrer BgA Subjekt der KSt bleibt.

Vgl. Rz. 1-18 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#).

Nachfolgend werden die verschiedenen Zusammenfassungsmöglichkeiten erläutert.

14.1 Zusammenfassung wegen Gleichartigkeit

Die Zusammenfassung mehrerer **gleichartiger** BgA ist zulässig, vgl. R 4.2 Abs. 1 KStR 2022, § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG.

Gleichartig sind gewerbliche Tätigkeiten, wenn sie im gleichen Gewerbezug ausgeübt werden ([BFH-Urteil vom 04.09.2002, I R 42/01](#)).

14.1.1 Gleichartigkeit bei Verkehrsbetrieben

Gleichwohl die Durchführung von Gelegenheitsverkehr durch jPdöR und die Erbringung von Verkehrsdienstleistungen an andere jPdöR nicht als Verkehrsbetriebe i.S.d. § 4 Abs. 3 KStG

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

anzusehen sind (vgl. Praxis-HB Tz. 9.13), ist eine Zusammenfassung mit Verkehrsbetrieben i.S.d. § 4 Abs. 3 KStG gem. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG wegen Gleichartigkeit möglich.

14.2 Zusammenfassung wegen Erfüllung der Verflechtungsvoraussetzungen

Die Zusammenfassung mehrerer BgA ist zulässig, wenn zwischen den jeweiligen BgA nach dem Gesamtbild der Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung besteht und die Verflechtung **von einigem Gewicht** ist, vgl. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG.

Nach den von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätzen (vgl. [Beschluss des GrS des BFH vom 16.01.1967, BStBl III 1967 S. 249](#), sowie BFH-Urteile vom [19.05.196, BStBl III 1967 S. 510](#) und vom [12.07.1967, BStBl III 1967 S. 679](#)) kann von einer den Anforderungen genügenden Verflechtung ausgegangen werden, wenn sich aus der Lieferung eines Hauptstoffes für den einen Betrieb gleichzeitig Vorteile für den anderen Betrieb ergeben, die **nicht** allein auf einer Verknüpfung aufgrund einer **subjektiven** Willensentscheidung beruhen, sondern **zwangsläufig** aufgrund **chemischer** bzw. **physikalischer Vorgänge** entstehen.

Die Schaffung einer einheitlichen technischen und kaufmännischen Leitung mit einer gemeinsamen Kassen- und Buchführung begründet noch keine enge wechselseitig technisch-wirtschaftliche Verflechtung. Das Vorhandensein einer solchen Verflechtung hängt vielmehr von der Art der Betätigung und den sachlichen Beziehungen der Betriebe untereinander ab.

Eine enge wechselseitig technisch-wirtschaftliche Verflechtung ist dann gegeben, wenn bestehende oder zu errichtende Anlagen den Zwecken mehrerer Betriebe dienen. Reine Lieferverhältnisse erfüllen nicht das Merkmal der engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung.

Ein rein technischer Verbund kann eine enge wechselseitig technisch-wirtschaftliche Verflechtung zur Folge haben, wenn z.B. ein Versorgungsbetrieb und ein Bäderbetrieb die durch ein **BHKW** erzeugte Energie wechselseitig (z.B. Heizenergie und Elektrizität) unter wirtschaftlichen Gesichtspunkten sinnvoll nutzen. Folglich kommt dem Nachweis der Wirtschaftlichkeit eine grundlegende Bedeutung zu. Insbesondere müssen die vorhandenen oder entstehenden wechselseitigen Beziehungen bei sämtlichen betroffenen Einrichtungen, d.h. sowohl in dem oben beispielhaft genannten Bäderbetrieb als auch in dem das BHKW betreibenden Versorgungsbetrieb wirtschaftliche Vorteile auslösen.

Das BMF hat sich mit [Schreiben vom 11.05.2016, BStBl I 2016 S. 479](#), zur Thematik „Zusammenfassung von BgA nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG mittels eines BHKW“ wie folgt geäußert:

„Nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG können Betriebe gewerblicher Art (BgA) zusammengefasst werden, wenn zwischen ihnen nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht. Nach dem Ergebnis einer Erörterung mit den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder sind bei der Zusammenfassung mittels eines Blockheizkraftwerks (BHKW) stets die Verhältnisse des Einzelfalls maßgebend. Bei der Beurteilung des Einzelfalls sind insbesondere folgende Grundsätze zu beachten:

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

1. Ein mobiles BHKW ist wie ein stationäres BHKW grundsätzlich geeignet, im Einzelfall die Zusammenfassung eines Bades (aber auch einer anderen Einrichtung, die Wärme- und Strombedarf hat, z.B. eine Sporthalle) mit einem Energieversorgungs-BgA zu begründen. Maßstab für eine hinreichende tatsächliche technisch-wirtschaftliche Verflechtung der beiden Einrichtungen, die nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG zusammengefasst werden sollen, ist dabei die vom mobilen BHKW abgegebene Wärmemenge. Die Zusammenfassung setzt voraus, dass das mobile BHKW mehr als 50% seiner Wärmemenge im Jahr an das Bad abgibt. Die übrigen Zusammenfassungsvoraussetzungen müssen daneben auch erfüllt sein.

Die Aufwendungen für das mobile BHKW in Zeiten, in denen es nicht bei der zusammenfassenden Einrichtung (z.B. beim Bad) eingesetzt wird, sind für die Einkommensverrechnung der zusammenzufassenden Einrichtungen nach sachgerechtem Schlüssel auszuscheiden.

2. Der Zusammenfassung eines Energieversorgungs-BgA mit einem Freibad-BgA mittels BHKW steht nicht entgegen, dass das Freibad nur in der Sommersaison für Badegäste geöffnet ist.
3. Die bilanzielle Behandlung des BHKW ist kein für die Zusammenfassung nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG maßgebliches Kriterium.
4. Als Energieversorgungs-BgA, der für die Zusammenfassung mit einem Bad-BgA mittels BHKW nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG geeignet ist, kommen nur Elektrizitätsversorgungsunternehmen i.S.d. § 5 Nr. 13 EEG, die überwiegend Letztverbraucher versorgen, oder Netzbetriebsunternehmen in Frage. Ein solcher Energieversorgungs-BgA liegt auch dann vor, wenn dieser BgA mit anderen BgA, die andere Tätigkeiten als Elektrizitätsversorgung oder Netzbetrieb ausüben, zusammengefasst worden ist. Die Tätigkeit der Elektrizitätsversorgung oder des Netzbetriebs darf dabei nicht von untergeordneter Bedeutung sein.
5. Das Tatbestandsmerkmal der gegenseitigen Gewichtigkeit ist bei beiden Einrichtungen, die nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG zusammengefasst werden sollen, zu prüfen. Soll ein Bad-BgA mittels BHKW mit einem Energieversorgungs-BgA zusammengefasst werden, ist dieses Tatbestandsmerkmal beispielsweise unter folgenden Bedingungen als erfüllt anzusehen:

- Aus Sicht des Bad-BgA:

Die Gewichtigkeit ist gegeben, wenn das BHKW der Abdeckung des thermischen Grundlastbedarfs des Bades des Bad-BgA dient, das an das BHKW angeschlossen ist. Dies ist der Fall, wenn mit der gelieferten Wärme mindestens 25% des sich nach dem VDI-Gutachten ergebenden Gesamtwärmebedarfs dieses Bades abgedeckt werden. In Fällen eines mobilen BHKW ist der Schwellenwert in der Zeitspanne zu prüfen, in der das BHKW beim Bad-BgA betrieben wird.

Aus Sicht des Energieversorgungs-BgA:

Die Gewichtigkeit ist gegeben, wenn das BHKW über eine elektrisch installierte Leistung von mindestens 50 kW verfügt.

6. Die Höhe der Steuerersparnis ist kein Kriterium, welches das Tatbestandsmerkmal der Gewichtigkeit begründen kann.
7. Eine zulässige Zusammenfassung setzt voraus, dass das BHKW wirtschaftlich ist. Der Steuerpflichtige kann hierzu ein VDI-Gutachten vorlegen. Sind in dem Gut-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

achten Zahlungen Dritter (z.B. Erlöse nach dem EEG) oder Vorteile aus bestehenden Regelungen (z.B. Entlastungen bei der Stromsteuer) berücksichtigt worden, sind diese Einflüsse auf die Wirtschaftlichkeit nicht für Zwecke des § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG zu bereinigen. Die Finanzverwaltung ist berechtigt, für den Nachweis der Wirtschaftlichkeit an Stelle des VDI-Gutachtens die Vorlage einer an den tatsächlichen Gegebenheiten orientierten Einnahme-Überschuss-rechnung (Prognose) zu verlangen.

8. Das BHKW muss dem BgA-Bad dienen. Dies ist nicht der Fall, wenn neben der Wärmeabgabe des BHKW an den Bad-BgA eine Wärmeabgabe an Dritte (z.B. Wohngebäude im Umfeld des Bades) vorgenommen wird und das BHKW auch ohne den Bad-BgA noch wirtschaftlich wäre.
9. Die Zusammenfassung nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG mittels eines BHKW ist erst ab dem Zeitpunkt der tatsächlichen Inbetriebnahme des BHKW anzuerkennen.

Vorgenannte Grundsätze gelten im Hinblick auf § 8 Abs. 9 bzw. § 15 Satz 1 Nr. 5 KStG entsprechend, wenn die „zusammenzufassenden“ Tätigkeitsbereiche in Kapitalgesellschaften i.S.d. § 8 Abs. 7 KStG betrieben werden.

Die vorstehenden Grundsätze sind auf alle offenen Fälle anzuwenden. Auf Antrag wird es jedoch nicht beanstandet, wenn bei Zusammenfassungen, in denen das BHKW vor dem 01.01.2017 in Betrieb genommen wird, die bisher geltenden Grundsätze angewandt werden.“

Zu Zweifelsfragen bei der Beurteilung der vorgenannten Merkmale wird auf die umfangreiche [Verfügung der OFD Karlsruhe](#) vom 27.03.2017, S 270.6/265-St 213, verwiesen. In Zweifelsfällen bitten wir um Rücksprache.

Eine enge wechselseitig wirtschaftlich-technische Verflechtung wird nicht auf Grund der so genannten **Löschwassertheorie** begründet. In diesen Fällen wird damit argumentiert, dass das in einem Bäderbetrieb bevorratete Wasser im Fall eines Brandes als Löschwasser-Reserve genutzt wird, um so eine Verflechtung mit dem Wasserversorgungsbereich herzustellen.

Hierzu bleibt Folgendes festzuhalten:

- Nach § 1 Abs. 2 des Feuerschutz- und Hilfeleistungsg NRW ist die Löschwasserversorgung durch die jeweiligen Gemeinden sicherzustellen. Es handelt sich bei der Löschwasserversorgung also um eine hoheitliche (Pflicht-)Aufgabe der Gemeinden.
- Mit der Wasserversorgung unterhält eine Gemeinde einen BgA, § 4 Abs. 3 KStG. Die zentrale Wasserversorgungsanlage einer Gemeinde dient dem Zweck, den Einwohnern der Gemeinde Trink- und Brauchwasser zu liefern. Darüber hinaus gibt das Wasserwerk u.a. auch Wasser für Feuerlöschzwecke ab.

Einzig die Gemeinde ist für die Löschwasserversorgung verantwortlich. Sie wird entweder selbst Maßnahmen ergreifen oder im Zusammenhang mit der Erteilung von Baugenehmigungen oder Umsetzung von Erschließungsmaßnahmen den jeweiligen Grundstückseigentümern etwa Auflagen erteilen, mit denen eine ausreichende Löschwasserversorgung in dem zu untersuchenden Bereich gesichert werden kann.

Die Gemeinde hat zur Sicherstellung des Löschwasserbedarfs die Möglichkeit, auch auf das öffentliche Wasserversorgungsnetz in dem Maße zuzugreifen, wie die technische Beschaffenheit des Rohrnetzes dieses zulässt. Das Wasserwerk selbst ist jedoch nicht dazu verpflichtet, den vollen Löschwasserbedarf zu decken.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Reichen offene Wasserläufe etc. oder die technischen Einrichtungen der Wasserversorgungseinrichtung nicht für eine ordentliche Löschwasserversorgung aus, muss die Gemeinde prüfen, ob andere Deckungsmöglichkeiten vorhanden sind. Eine zusätzliche Deckungsmöglichkeit in diesem Sinne ist auch die Wasserentnahme aus einem Schwimmbecken. Dabei ist davon auszugehen, dass auch private Betreiber eines Schwimmbades die Entnahme von Wasser aus ihrem Bad zu Feuerlöschzwecken dulden müssen.

Allein die Möglichkeit, den Wasservorrat des Bäderbetriebes für Löschzwecke zu nutzen, stellt keine wirtschaftliche (Mit-)Nutzung des Bades durch den Bereich Wasserversorgung dar. Für den Fall, dass der Betrieb des Bades eingestellt werden würde, würde für die Sparte Wasserversorgung nicht die Notwendigkeit entstehen, zur Sicherstellung des Wasserversorgungsbetriebes eine vergleichbare „Ersatzmaßnahme“ zu ergreifen.

Ebenso ist die so genannte **Durchspültheorie** nicht dazu geeignet, eine enge wechselseitig technisch-wirtschaftliche Verflechtung herzustellen. Dabei beruft man sich darauf, dass durch das Befüllen des Bades ein entsprechender Wasserdurchsatz durch das Rohrleitungssystem des Wasserversorgungsbetriebes entsteht, der Ablagerungen und Keimbildungen in den Rohren vermindere. Dies ist jedoch zumeist durch den üblichen Wasserdurchsatz der Endverbraucher (zu denen der Badbetrieb auch rechnet) bereits gegeben. Ein zusätzlicher Effekt ist nicht in ausreichendem Maße erkennbar.

In den Fällen, in denen eine Zusammenfassung auf Grund der Löschwasser- oder der Durchspültheorie anerkannt wurde, ist zumindest für die Zukunft zu prüfen, ob eine Zusammenfassung nach den oben dargestellten Grundsätzen auf Grund einer anzuerkennenden technisch-wirtschaftlichen Verflechtung gegeben ist. Sollte dies nicht der Fall sein, ist unter Rücksprache mit dem zuständigen GKBP-FA und der OFD die verbindliche Auskunft für die Zukunft zu widerrufen.

14.2.1 Vorübergehende Schließung eines Bades aufgrund behördlich angeordneter Infektionsschutzmaßnahmen

Die KSt-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder haben entschieden, dass die Schließung eines Badbetriebes aufgrund einer behördlicher Anordnung im Zusammenhang mit Infektionsschutzmaßnahmen allein nicht zum Wegfall einer bestehenden engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung i.S. des § 4 Absatz 6 Satz 1 Nr. 2 KStG führt. Gleiches gilt, sofern ein Badbetrieb auch nach Aufhebung eines behördlichen Betriebsverbotes geschlossen bleibt, sofern die Schließung ganz überwiegend durch Maßnahmen zum Infektionsschutz wie der Eindämmung der Ausbreitung des Coronavirus SARSCoV-2 verursacht ist und solange eine Wiederaufnahme des Badebetriebes ernsthaft beabsichtigt bleibt.

14.3 Zusammenfassung von Querverbundunternehmen

Die Zusammenfassung mehrerer Versorgungsbetriebe und die Zusammenfassung von Versorgungs- und Verkehrs- sowie Hafen- und Flughafenbetriebe einer jPdÖR sind von der höchstrichterlichen Rechtsprechung auch ohne wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung anerkannt worden, da die in ihnen geübten Betätigungen dem gleichen Gedanken, nämlich der Versorgung der Bevölkerung, untergeordnet sind, vgl. [BFH vom 08.11.1989](#)

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

(BStBl II 1990 S. 242). In diesen Fällen werden die Voraussetzungen der Zusammenfassung als gegeben unterstellt, § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 i.V.m. Abs. 3 KStG.

Als Querverbundunternehmen gelten:

- **Versorgungsbetriebe** (Ein unter die Verpackungsverordnung fallender Betrieb stellt, obwohl er Grundbedürfnisse der Bevölkerung abdeckt, indem er der Entsorgung und Verwertung von Abfällen und Wertstoffen dient, keinen Versorgungsbetrieb im engeren Sinne dar, vgl. [BFH vom 08.11.1989, BStBl II 1990 S. 242](#)).
z.B.: Wasser-, Gas-, Elektrizitäts- und Fernheizwerke
Versorgungsbetriebe i.S.d. § 4 Abs. 3 KStG sind nur Einrichtungen im Bereich der Wasser-, Gas-, Elektrizitäts- oder Wärmeversorgung. Ihre Tätigkeit muss der Versorgung der Bevölkerung dienen. Erfasst werden sämtliche Wertschöpfungsstufen (Erzeugung, Transport und Handel bzw. Vertrieb). Für die Einordnung als Versorgungsbetrieb ist es ausreichend, dass die Einrichtung nur eine oder einige der Wertschöpfungsstufen umfasst.
§ 4 Abs. 3 KStG erfasst nur Tätigkeiten, die bis zur Übergabe an den Endkunden anfallen. Tätigkeiten, die in Folge der Verwendung des Wassers, der Energie oder der Wärme beim Endkunden anfallen, sind von § 4 Abs. 3 KStG nicht erfasst. Hierunter fallen insbesondere Dienstleistungen im Bereich der Wartung von Kundenanlagen oder der Betrieb einer Anlage des Kunden beim Kunden (sog. Betriebsführungs-Contracting) sowie der Energieberatung. Diese Tätigkeiten führen grundsätzlich zu einem gesonderten BgA, der ggf. nach den übrigen Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 KStG mit dem Versorgungs-BgA oder anderen BgA zusammengefasst werden kann. Errichtet hingegen der Energieversorger die Anlage im eigenen Namen und betreibt er sie auf eigene Rechnung (sog. Anlagen-Contracting), so liegt eine reine Wärmelieferung an den Kunden vor, die als Versorgungstätigkeit einzustufen ist.
- **Verkehrsbetriebe**
z.B.: der Betrieb von Bussen, Hoch-, Straßen- und Untergrundbahnen, Schiffen, Fähren, Parkhäusern. Die Verkehrstätigkeit der öffentlichen Hand lässt sich unterteilen in den Bereich des öffentlichen Verkehrs bzw. des Linienverkehrs sowie den Bereich der Gelegenheitsverkehre nach § 46 Abs. 1 PBefG (= Verkehr mit Taxen, Ausflugsfahrten und Ferienziel-Reisen und Verkehr mit Mietomnibussen und mit Mietwagen, § 46 Abs. 2 PBefG). Nach einer Entscheidung der KSt-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder sind öffentliche Verkehre und Linienverkehre als „öffentliche Verkehre“ i. S. d. § 4 Abs. 3 KStG anzusehen. Dagegen rechnen Gelegenheitsverkehre und sonstige mögliche Verkehre nach der Entscheidung grds. nicht zum „öffentlichen Verkehr“ i. S. d. § 4 Abs. 3 KStG, da hier die Daseinsvorsorge nicht im Vordergrund steht. Soweit der Betrieb von Ruf- und Sammeltaxen in Ergänzungsfunktion zum öffentlichen Linienverkehr erfolgt, ist er als öffentlicher Verkehrsbetrieb i. S. d. § 4 Abs. 3 KStG anzusehen (vgl. auch VG Karlsruhe vom 29. August 2017, 11 K 2695/15). Soweit eine jPdÖR, der in ihrem Gebiet die Aufrechterhaltung des öffentlichen Personennahverkehrs obliegt, daneben auch den Linienverkehr einer anderen jPdÖR abdeckt (= insoweit dieser jPdÖR gegenüber eine Dienstleistung erbringt), zählt diese Tätigkeit bei der „dienstleistenden“ jPdÖR ebenfalls nicht zu deren Verkehrsbetrieb i. S. d. § 4 Abs. 3 KStG.

Die einzelnen Verkehre sind allerdings untereinander gleichartig, so dass die jPdÖR diese Verkehre nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG in einem BgA zusammenfassen kann (vgl. dazu PHB Tz. 14.1.1). Werden diese Verkehre in einer Eigengesellschaft ausübt, sind sie einer einheitlichen Sparte zuzurechnen (§ 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 KStG).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

- **Hafenbetriebe**
z.B.: Seehäfen, Binnenhäfen, Fischereihäfen, Yachthäfen (nicht dazu gehören Wasserwanderrastplätze und bloße stegartige Anlegestellen für Sportgeräte, wie Kanus, Kajaks, Ruderboote etc.).
- **Flughafenbetriebe**

Tabellarische Darstellung

	Verkehrsbetrieb	Versorgungsbetrieb	Flughafen- und Hafenbetriebe	Bäder	Tiefgarage^{*3}	Fremdenverkehrs-BgA
Verkehrsbetrieb	ja	ja ^{*1}	ja ^{*1}	nein	ja	nein
Versorgungsbetrieb	ja ^{*1}	ja	ja	ja ^{*2}	ja	nein
Flughafen- und Hafenbetriebe	ja ^{*1}	ja	ja	nein	ja	nein
Bäder	nein	ja ^{*2}	nein	ja	nein	nein ^{*4}
Tiefgarage^{*3}	ja	ja	ja	nein	ja	nein
Fremdenverkehrs-BgA	nein	nein	nein	nein ^{*4}	nein	ja

*

- 1 Die Zusammenfassung von Verkehrs- und Versorgungsbetrieben ist körperschaftsteuerlich gem. R 4.2 KStR 2015 und § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 KStG zulässig (sog. kommunaler Querverbund). § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStDV i.d.F. des JStG 2009 stellt klar, dass für den Umfang des Unternehmens § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG entsprechend anzuwenden ist. Somit ist die Zusammenfassung auch gewerbesteuerlich zulässig. Die Gewinnerzielungsabsicht ist ausschließlich anhand der Ergebnisse des zusammengefassten BgA zu prüfen.
§ 2 Abs. 1 GewStDV gilt nach § 36 Abs. 2 GewStDV auch für Veranlagungszeiträume vor 2009.
- 2 Die enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung wird in der Regel erreicht über:
 - ◆ Blockheizkraftwerke (BHKW) (Ausgleich des Überdrucks des Heizkraftwerkes und Übernahme des erwärmten Wassers durch das Schwimmbad).
- 3 Eine öffentlich betriebene Tiefgarage stellt einen Verkehrsbetrieb dar, BFH vom 08.11.1989, BStBl II 1990 S. 242, ebenso bewachte Parkplätze und Parkhäuser.
- 4 Eine enge gegenseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung liegt nicht vor, FG Rheinland-Pfalz vom 18.07.1997, 3 K 2226/93.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

14.4 Kettenzusammenfassung und Mitschlepptheorie

In der Vergangenheit haben wir die Auffassung vertreten, dass eine kettenförmige Zusammenfassung, bei der der BgA 1 mit dem BgA 2 und der BgA 2 mit dem BgA 3 verbunden ist, nicht zulässig ist. Die Verflechtungsvoraussetzungen sollten vielmehr zwischen sämtlichen BgA, deren Ergebnisse miteinander verrechnet werden sollen, unmittelbar vorliegen.

An dieser Rechtsauffassung wird seit Ergehen des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#), nicht mehr festgehalten.

Das BMF-Schreiben enthält zu kettenförmigen Zusammenfassungen von BgA die folgenden Aussagen (Rz. 5 und 6):

„Sind BgA nach einem Tatbestand zusammengefasst worden, so kann für diesen zusammengefassten BgA gesondert geprüft werden, ob er mit einem anderen, ggf. auch zusammengefassten BgA, weiter zusammengefasst werden kann. Für die Zusammenfassung eines BgA mit einem anderen zusammengefassten BgA oder einer Einrichtung, die mehrere Betriebe umfasst, reicht es aus, wenn die Zusammenfassungsvoraussetzungen nur zwischen diesem BgA und einem der „BgA“ des zusammengefassten BgA oder einem der Betriebe der Einrichtung vorliegen. In den Fällen des § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG muss die Voraussetzung „von einigem Gewicht“ jedoch im Verhältnis zum zusammengefassten BgA vorliegen.

Soll ein nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG zusammengefasster BgA nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 KStG mit einem anderen BgA weiter zusammengefasst werden, setzt dies voraus, dass beide BgA als Verkehrs- oder Versorgungs-BgA anzusehen sind, d. h. von dem jeweiligen Tätigkeitsbereich geprägt sind. Soll ein nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 oder 3 KStG zusammengefasster BgA nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG mit einem anderen BgA weiter zusammengefasst werden, setzt dies voraus, dass beide BgA als gleichartig anzusehen sind.“

Für die Beurteilung der Zulässigkeit einer kettenförmigen Zusammenfassung kommt es somit zum einen auf den aktuellen „Zustand“ der BgA an (Einzel-BgA oder bereits zusammengefasste BgA), zum anderen kann auch die zeitliche Reihenfolge der einzelnen Zusammenfassungen die Zulässigkeit maßgeblich beeinflussen.

Beispiel (vgl. Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Tz. 134 zu § 4 KStG): Die Kommune A unterhält ein Hallenbad, ein Freibad und einen Versorgungsbetrieb als jeweils eigenständige BgA. Bei dem Hallenbad befindet sich ein Blockheizkraftwerk, das zu einer engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung von einigem Gewicht mit dem Versorgungsbetrieb führt.

Fasst die Kommune zunächst die Bäder als gleichartige BgA nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG zusammen, kann sie später den zusammengefassten Bäderbetrieb mit dem Versorgungsbetrieb weiter zusammenfassen, wenn die Voraussetzung „Verflechtung von einigem Gewicht“ im Verhältnis zu dem zusammengefassten BgA vorliegt (Rz. 5 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#)).

Fasst die Kommune jedoch zunächst den Versorgungs- und den Hallenbad-BgA nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG zusammen, könnte das Freibad später nur dann mit diesem zusammengefassten BgA weiter zusammengefasst werden, wenn es mit diesem gleichartig wäre. Das ist jedoch nicht der Fall, wenn dem zusammengefassten Hallenbad-Versorgungs-BgA der Versorgungsbetrieb das Gepräge gibt (Rz. 6 des BMF-Schreibens). Eine Weiterzusammenfassung nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG scheidet aus, da zwischen dem zusammengefassten

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Hallenbad-Versorgungs-BgA und dem Freibad keine technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht.

Welche Maßstäbe für die Beurteilung des „Gepräges“ im o.g. Sinne heranzuziehen sind, wird durch das BMF-Schreiben nicht vorgegeben und ist bisher noch offen.

Vgl. Rz. 5-9 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#)).

14.5 Zusammenfassung von Verpachtungs-BgA

Für die Frage, ob ein Verpachtungs-BgA mit einem anderen Verpachtungs-BgA oder einem BgA i.S.d § 4 Abs. 1 KStG zusammengefasst werden kann, ist nicht auf die Verpachtungstätigkeit, sondern auf die Tätigkeit des Pächters abzustellen.

Vgl. Rz. 16 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#).

Diese Regelung dient aber nur der maßgebenden Qualifizierung der Tätigkeit des Verpächters. Eine Zusammenfassung von Verpachtungsbetrieben untereinander und mit anderen BgA ist weiterhin nach den Grundsätzen von R 4.2 Satz 1 KStR 2022 und § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG nur bei Gleichartigkeit möglich. Hinsichtlich der Beurteilung von Dauerverlusten aus der Verpachtung an Dritte durch eine Eigengesellschaft siehe Tz. 13.8

14.6 Zusammenfassung von Einrichtungen unterhalb der Gewichtsgrenze

Die Zusammenfassung von Einrichtungen, die nach den in R 4.1 Abs. 5 KStR 2022 (ab VZ 2022) bzw. R 4.1 Abs. 5 KStR 2015 (bis VZ 2021) genannten Kriterien mangels wirtschaftlichem Gewicht keinen BgA darstellen, und die Zusammenfassung solcher Einrichtungen mit BgA ist unter den gleichen Voraussetzungen zulässig, wie die Zusammenfassung von BgA.

R 4.2 Abs. 1 Satz 2 KStR 2022 lässt sich nicht im Umkehrschluss entnehmen, dass eine Zusammenfassung solcher Einrichtungen nur dann möglich ist, wenn diese gleichartig sind. Auch durch die gesetzliche Neuregelung in § 4 Abs. 6 KStG ist insoweit keine Einschränkung der Zusammenfassungsmöglichkeiten eingetreten.

14.7 Besteuerung zusammengefasster BgA/Verlustverrechnung

Da durch die Anwendung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 KStG bei BgA, die begünstigte Dauerverlustgeschäfte gem. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG ausüben, keine vGA anzusetzen sind, werden regelmäßig erhebliche steuerliche Verlustvorträge angesammelt.

Die einkommensteuerlichen Vorschriften zum Verlustabzug gem. § 10d EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG gelten auch für BgA. Folglich sind Verluste, die sich während der Zeit der Zusammenfassung ergeben, uneingeschränkt mit Gewinnen aus der Zeit der Zusammenfassung verrechenbar (vgl. § 8 Abs. 8 Satz 1 KStG).

§ 8 Abs. 8 Sätze 2-4 KStG regelt, dass in einem bestimmten BgA erzielte Verluste nur von diesem BgA genutzt werden können. Kommt es zu Zusammenfassungen verschiedener Betriebe (entweder von zwei bisher eigenständigen BgA oder von einem zusammengefassten

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

BgA mit einem dritten eigenständigen BgA) oder werden diese wieder getrennt, so wird ein bisheriger Verlustvortrag festgeschrieben. Eine Nutzung in einem anderen Betrieb ist nicht möglich (vgl. BT-Drucksache 16/11108, Seite 27). Auch ein Rücktrag von Verlusten des zusammengefassten BgA auf die einzelnen BgA vor Zusammenfassung ist unzulässig.

Die Einschränkungen gelten jedoch nicht bei der Zusammenfassung von gleichartigen BgA (§ 8 Abs. 8 Satz 5 KStG).

Beispiel 1 (Verlustvortrag):

Der BgA Schwimmbad, dessen vortragsfähiger Verlust zum 31.12.2009 auf 3,5 Mio. € festgestellt worden ist, wird mit steuerlicher Wirkung (die Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG liegen vor) zum 01.01.2010 mit einem Energieversorgungsbetrieb zusammengefasst. Der zusammengefasste BgA erzielte in 2010 einen Gewinn von 200.000 €. Zu diesem Ergebnis hat das Schwimmbad einen Verlust von 400.000 € beigesteuert.

Gem. § 8 Abs. 8 Satz 2 KStG darf der nicht ausgeglichene Verlust des BgA Schwimmbad zum 31.12.2009 aus der Zeit vor der Zusammenfassung mit dem Energieversorgungsbetrieb nicht auf das Ergebnis des zusammengefassten BgA vorgetragen werden. Der Verlustvortrag wird „eingefroren“ und kann nach Maßgabe des § 10d EStG vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden, den der BgA Schwimmbad nach Beendigung der Zusammenfassung erzielt.

Beispiel 2 (Verlustrücktrag):

Eine Stadt errichtet in 2010 ein Schwimmbad und fasst den Schwimmbadbetrieb zulässigerweise nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG wegen einer nachgewiesenen wechselseitigen wirtschaftlich-technischen Verflechtung mit dem Energieversorgungsbetrieb zusammen, der schon seit Jahren Gewinne erzielt. Der zusammengefasste BgA erzielt in 2010 einen Verlust von 100.000 €. Dieser Betrag setzt sich aus einem Gewinn des Energieversorgungsbetriebs von 200.000 € und einem Verlust aus dem Betrieb des Schwimmbads von 300.000 € zusammen.

Gem. § 8 Abs. 8 Satz 3 KStG ist der Verlustrücktrag auf das Ergebnis des Energieversorgungsbetriebs aus dem vorangegangenen VZ nicht zulässig. Der Verlust i.H.v. 100.000 € ist vorzutragen und kann mit zukünftigen positiven Ergebnissen des zusammengefassten BgA verrechnet werden.

Vgl. Rz. 64-65 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#).

Zur maschinellen Umsetzung und Fragen der Verlustfeststellung vgl. Tz. 31.5.1.

14.7.1 Zeitliche Anwendung

§ 8 Abs. 8 KStG ist erstmals für den VZ 2009 anzuwenden. Der zum 31.12.2008 für einen zu diesem Zeitpunkt bereits zusammengefassten BgA festgestellte Verlustvortrag gilt als in diesem BgA entstanden (§ 34 Abs. 6 Sätze 7 - 8 KStG).

15 Zusammenfassung von mehreren Tätigkeiten in Kapitalgesellschaften

15.1 Ausgangslage vor 2009

Die Zusammenfassung mehrerer BgA in KapGes ist grundsätzlich steuerlich anzuerkennen und stellt keine missbräuchliche Gestaltung i.S.d. § 42 AO dar (vgl. [BFH vom 14.07.2004, I R 9/03](#), und zuletzt [BFH vom 22.08.2007, BStBl II 2007 S. 961](#)). Zu beachten ist, dass die Zusammenfassung klassischer Verlustbetriebe mit Gewinnbetrieben in VZ bis einschließlich 2008 eine vGA begründen kann, vgl. R 7 Abs. 2 Satz 3 KStR 2004. Für die Beurteilung, ob ein Verlust- oder Gewinnbetrieb vorliegt, ist der jeweilige Betriebsteil isoliert zu betrachten, vgl. [Niedersächsisches FG vom 20.11.2001, EFG 2002 S. 727](#).

Betrachtet man die Betriebsteile einzeln und handelt es sich jeweils um Verlustbetriebe, so führt eine Zusammenfassung lediglich zu einer Summierung der in den einzelnen Betrieben erwirtschafteten Verluste, so dass die Zusammenfassung steuerrechtlich zulässig ist, vgl. [Niedersächsisches FG vom 20.11.2001, EFG 2002 S. 727](#).

Ein Gewinn- und Verlustausgleich über eine KapGes führt dann nicht zur Prüfung einer vGA, wenn die einzelnen Betriebe als BgA hätten zusammengefasst werden können, R 7 Abs. 2 Sätze 1 und 2 KStR 2004.

Abzustellen ist deshalb stets auf die hypothetische Betrachtung, wie eine Einzelbesteuerung bei einer jPdöR erfolgen würde. Entsprechendes gilt auch dann, wenn die Ergebnisse durch andere Gestaltungsformen (z.B. Organschaften) ebenfalls zusammengefasst werden, R 7 Abs. 2 Satz 4 KStR 2004.

Mit [Urteil vom 22.08.2007, BStBl II 2007 S. 961](#), hat der BFH entschieden, dass die Übernahme einer dauerdefizitären Tätigkeit durch eine Eigengesellschaft einer jPdöR im Interesse der Gesellschafterin ohne schuldrechtlichen Verlustausgleich derselben mindestens in Höhe der laufenden Verluste zu einer vGA an die Gesellschafterin führt.

Da bei uneingeschränkter Anwendbarkeit der Urteilsgrundsätze der kommunalen Querfinanzierung ein Ende gesetzt worden wäre (durch die Annahme einer vGA i. H. d. Verluste aus der Dauerverlusttätigkeit unabhängig von der Frage der Zulässigkeit der Zusammenfassung der Tätigkeiten gem. R 7 KStR 2004 und H 7 KStH 2008 wäre eine Verrechnung der Verluste mit anderweitigen Gewinnen in keinem Fall mehr möglich), hat die Finanzverwaltung auf die Rechtsprechung bereits mit [BMF-Schreiben vom 07.12.2007, BStBl I 2007 S. 905](#), reagiert, die Grundsätze des BFH-Urteils z.T. für nicht anwendbar erklärt (vgl. auch [Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 21.08.2008](#) - S 2742 - 1013 - St 134 (Rhld) und S 2742 - 196 - St 13 - 33 (MS)) und so die bisherige steuerliche Behandlung des Querverbands im Hinblick auf eine zukünftige gesetzliche Regelung sichergestellt und weiterhin für anwendbar erklärt.

Soweit in einer KapGes Tätigkeiten zusammengefasst wurden, die auch als BgA hätten zusammengefasst werden dürfen (R 7 KStR 2004, H 7 KStH 2008), führt die Ausübung der dauerdefizitären Tätigkeit weiterhin nicht zur Annahme einer vGA. Etwas anderes gilt, wenn die Tätigkeiten als BgA nicht hätten zusammengefasst werden dürfen. Dann sind regelmäßig die Rechtsfolgen der vGA zu ziehen.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**Beispiel:**

Die städtische Holding-GmbH (H) ist 100%iger Gesellschafter der dauerdefizitären Bäder-GmbH (B) und der Stadtwerke-GmbH (S). Es bestehen zu beiden Tochtergesellschaften Ergebnisabführungsverträge. Eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung, z.B. über ein Blockheizkraftwerk, existiert nicht. B erwirtschaftet einen strukturellen Verlust von 1 Mio. €; S erzielt einen strukturellen Gewinn von 6 Mio. € (Fall des o.a. BFH-Urteils).

Es ist eine verdeckte Gewinnausschüttung der Holding-GmbH an die Trägerkörperschaft von 1 Mio. € anzunehmen.

Abwandlung:

Es besteht eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung. B erwirtschaftet einen strukturellen Verlust von 800.000 €, S erzielt einen strukturellen Gewinn von 500.000 €. In den Organkreis wird nunmehr auch der Gewinn aus der Abfallwirtschafts-GmbH (A) in Höhe von 200.000 € organschaftlich mit einbezogen. Gesellschaftszweck der A ist die Entsorgung von Industriemüll.

Die Industriemüllentsorgung ist keine mit dem Bäderbetrieb vergleichbare Tätigkeit und könnte damit steuerlich nicht im Rahmen eines BgA mit den anderen Tätigkeiten (insbesondere den Bädern) zusammengefasst werden. Aufgrund der organschaftlichen Einbeziehung kommt es zum Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung der Holding-GmbH an die Trägerkörperschaft in Höhe des nach isolierter - weil zulässiger - Ergebnisverrechnung des Bäder-Verlustes mit dem Stadtwerke-Gewinn verbleibenden Verlustes (300.000 €). Im Ergebnis unterliegt somit der Gewinn aus der Industriemüllentsorgung der Besteuerung.

Von Beraterseite wurde in diesem Zusammenhang häufig vorgetragen, dass die durch das JStG 2009 eingefügte und auch für VZ vor 2009 anwendbare Neuregelung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG (vgl. Tz. 13.4), die die Rechtsfolgen der vGA bei KapGes bei der Ausübung von begünstigten Dauerverlustgeschäften unter bestimmten Voraussetzungen ausschließt, es für die Vergangenheit (und vor Anwendung des § 8 Abs. 9 KStG (vgl. Tz. 15.2), der erst ab VZ 2009 gilt) ermögliche, Tätigkeiten in einer KapGes oder vergleichbaren Gestaltungen zusammenzufassen, die als BgA nicht hätten zu einem BgA zusammengefasst werden dürfen. Die Rechtsfolgen der vGA sollen auch bei diesen Gestaltungen nicht zu ziehen sein, wenn es sich bei dem Verlustgeschäft um ein begünstigtes Dauerverlustgeschäft handelt. Infolgedessen sei es bis einschließlich VZ 2008 nunmehr möglich, die Ergebnisse aus verschiedenen Gewinn- und Verlusttätigkeiten unabhängig von der Erfüllung der Zusammenfassungsgrundsätze ertragsteuerlich wirksam zu verrechnen.

Dieser Rechtsauffassung ist nicht zu folgen, vgl. [Verfügung der OFD NRW vom 07.01.2015, S 2706 – 2014/0016](#).

Wurden in einer Kapitalgesellschaft oder in vergleichbaren Gestaltungen in VZ vor 2009 Gewinn- und Verlusttätigkeiten zusammengefasst, die in einem BgA nicht hätten zusammengefasst werden dürfen, ist die steuerliche Ergebnisverrechnung entsprechend den Ausführungen unter Punkt 4 der [Verfügung der OFDn Rheinland und Münster vom 21.08.2008 - S 2742 - 1013 - St 134 \(Rhld\) und S 2742 - 196 - St 13 - 33\(MS\)](#) weiterhin durch den Ansatz einer vGA zu versagen (zur Höhe der vGA vgl. Rz. 52 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#), und Tz. 13.6).

R 7 Abs. 2 KStR 2004 sowie die Grundsätze des [BMF-Schreibens vom 07.12.2007, BStBl I 2007 S. 905](#), sind insoweit weiter anzuwenden. Dies gilt auch dann, wenn es sich bei der Verlusttätigkeit um ein begünstigtes Dauerverlustgeschäft gem. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG handelt.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

§ 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG hindert den Ansatz einer vGA nicht. Aus dem Gesetzgebungsverfahren und der Systematik des § 8 Abs. 7 KStG ergibt sich, dass § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG vor der zeitlichen Anwendung des § 8 Abs. 9 KStG nur

- Eigengesellschaften, die eine Tätigkeit ausüben und
- Eigengesellschaften, die Tätigkeiten ausüben, die zulässigerweise nach der bis einschließlich VZ 2008 geltenden Verwaltungsauffassung (vgl. R 7 Abs. 2 KStR 2004) zusammengefasst werden dürfen,

erfasst (siehe dazu [Schreiben des BMF vom 12.11.2009](#) - IV C 7 - S 2706/08/10004).

Nur in diesen Fällen werden die Rechtsfolgen der vGA aus der Übernahme einer Verlusttätigkeit in VZ vor 2009 nicht gezogen (vgl. dazu Punkt 1 und 3 der [Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 21.08.2008](#) und [Verfügung der OFD NRW vom 07.01.2015 - S 2706-2014/0016-St 152](#)).

Die Frage der rückwirkenden Anwendung des § 8 Abs. 7 KStG war bereits Gegenstand mehrerer FG-Verfahren.

Das [FG Düsseldorf hat mit Urteil vom 09.03.2010, EFG 2010 S. 1443](#), die Rechtsfolgen der vGA für Verluste einer Eintätigkeitgesellschaft aus einer hoheitlichen Tätigkeit (Boden- und Siedlungspolitik) auch für die VZ 1993 bis 1996 wegen der rückwirkenden Anwendung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 KStG ausgeschlossen.

Das FG Köln hatte in seinem [Urteilsfall vom 09.03.2010, EFG 2010 S. 1345](#), eine - auch aus Verwaltungssicht - zulässige Zusammenfassung eines Verkehrs- und Versorgungsbetriebs in der Rechtsform einer GmbH zu beurteilen. Die Rechtsfolgen der vGA für die Verkehrsverluste in den Veranlagungszeiträumen 1998-2000 wurden unter Hinweis auf § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 und S. 2 KStG nicht gezogen. Daneben hat das FG Köln dargelegt, dass die gesetzliche Festschreibung des steuerlichen Querverbands keine neue Beihilfe i.S.d. Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellt. Unter Zugrundelegung der Gesetzesbegründung und der Literaturmeinung sieht das FG Köln in den gesetzlichen Regelungen zum Querverbund nur eine Umgestaltung von Verwaltungsvorschriften, die keine materielle Änderung und somit keine Umgestaltung einer Beihilferegelung zur Folge hat.

Während diese beiden Urteile die o.a. Verwaltungsmeinung bestätigen bzw. dieser nicht zuwider laufen, hat das Sächsische FG mit [Urteilen vom 09.12.2010, EFG 2010 S. 1345](#), und vom [15.12.2010, Az. 4 K 635/08](#), die Rechtsprechungsgrundsätze der FG Düsseldorf und Köln auch für aus Verwaltungssicht unzulässige Zusammenfassungen von dauerdefizitären mit gewinnträchtigen Tätigkeiten in der Rechtsform einer GmbH fortgeführt.

In dem [Urteilsfall vom 09.12.2010, EFG 2010 S. 1345](#), wandte sich die Klägerin - eine Stadtwerke GmbH, die neben Versorgungstätigkeiten einen Freizeitpark betreibt - für das Jahr 1998 gegen den Ansatz von vGA wegen der erzielten Verluste aus dem Betrieb des Freizeitparks. Diese Verluste hatte die Klägerin mit den Ergebnissen der übrigen Tätigkeiten verrechnet. Die Klägerin war der Auffassung, dass die vGA nicht angesetzt werden dürfe, da § 8 Abs. 7 KStG n. F. zu beachten sei.

Das Sächsische FG hat im Urteil diese Auffassung geteilt. Die in Rede stehende Tätigkeit falle unter die Neuregelung des § 8 Abs. 7 KStG; dieser finde rückwirkende Anwendung auch für das Streitjahr. Eine Zusammenfassung der Ergebnisse der einzelnen Betriebe innerhalb der GmbH sei unabhängig davon anzuerkennen, ob es sich um Versorgungsbetriebe i.S.d. § 4 Abs. 3 KStG handele oder ob zwischen ihnen eine technisch-wirtschaftliche Verflechtung

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

gegeben sei. Zudem stellten die Neuregelungen keine neue Beihilfe i.S.d. Art. 108 Abs. 3 AEUV dar.

Auf die Nichtzulassungsbeschwerde des zuständigen FA hat der BFH die Revision zugelassen (Az. [I R 58/11](#)). Das Revisionsverfahren wurde durch Rücknahme der Klage 2 Tage vor der mündlichen Verhandlung beendet, so dass das Urteil als nicht ergangen gilt. Nach einem Rundschreiben des Deutschen Städtetages zum Verfahrensausgang vom 12.11.2013 war „nicht auszuschließen, dass eine ungünstige Entscheidung zur Übergangsregelung auch Rückwirkungen auf weitere Elemente des steuerlichen Querverbands hätte nehmen können. Mit der Abwendung dieses Revisionsverfahrens ist ein wesentlicher Schritt zur endgültigen Bewältigung der v.g. Übergangsproblematik und damit zur langfristigen Absicherung des steuerlichen Querverbands gelungen.“

In dem zweiten [Urteilsfall vom 15.12.2010](#), Az. 4 K 635/08, hat das sächsische FG die Rechtsfolgen der vGA für Verluste aus der Abschreibung und dem Abgang der Straßenbeleuchtungsanlagen (= hoheitliche Tätigkeit) einer ansonsten auf dem Versorgungssektor tätigen GmbH aufgrund der rückwirkend anwendbaren gesetzlichen Regelung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 KStG in den VZ 2000-2003 ebenfalls verneint.

Die Revision wurde nicht zugelassen. Gegen diese Entscheidung hat die Finanzverwaltung Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt. Der BFH hat die Beschwerde mit Beschluss vom 25.01.2012, [I B 17/11](#), als unbegründet verworfen, weil das Finanzamt als beklagte Behörde der Einlassung der Klägerin, sie habe zu keinem Zeitpunkt vertreten, dass die Verluste aus dem Bereich Straßenbeleuchtung mit den Gewinnen aus der Versorgungssparte verrechnet werden könnten, nicht entgegengetreten sei.

Auf Antrag der Stpfl. kann in den o.g. Fällen der unzulässigen Zusammenfassung von Gewinntätigkeiten und begünstigten Dauerverlusttätigkeiten in einer Eigengesellschaft einer jPdöR oder durch vergleichbare Gestaltungen (z.B. Organschaft) auch bereits in VZ vor 2009 „allein“ auf die Ergebnisverrechnung verzichtet werden und vom Ansatz der vGA abgesehen werden. Die Verluste aus den Dauerverlusttätigkeiten erhöhen dann zwar nicht als vGA das Einkommen der Gesellschaft und es ist auch kein Zufluss der vGA bei der jPdöR als Anteilseignerin anzunehmen. Eine Verrechnung der Verluste mit den Ergebnissen der Gewinntätigkeit(en) findet gleichwohl nicht statt.

Die Ergebnisse aus den Gewinntätigkeiten unterliegen der KSt.

Die Verluste aus den Dauerverlusttätigkeiten sind gem. § 10d Abs. 4 EStG gesondert festzustellen und finden Eingang in den Verlust-Anfangsbestand der entsprechenden Sparte(n) gem. § 34 Abs. 6 Satz 10 KStG für den VZ 2009. Die Verlustfeststellung ist personell durchzuführen.

Ab VZ 2009 kommt die durch das JStG 2009 eingefügte Spartenrechnung zur Anwendung. Mit [Beschluss vom 13.03.2019, I R 18/19](#), hat der BFH den EuGH zur Klärung der Frage angerufen, ob die Steuerbegünstigung für dauerdefizitäre Tätigkeiten kommunaler Eigengesellschaften gegen das unionsrechtliche Beihilfeverbot verstößt. Der Vorlagebeschluss betraf § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2009 und wurde beim EuGH unter dem Az. [C-797/19](#) geführt.

Das Vorabentscheidungsersuchen ist jedoch durch Rücknahme der Klage gegen das Urteil der Vorinstanz ([FG Mecklenburg-Vorpommern vom 22.06.2016, 3 K 199/13](#)) gegenstandslos geworden.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Davon unberührt bleibt allerdings das Recht der Europäischen Kommission von sich aus die Vereinbarkeit der Steuerbegünstigung mit dem Binnenmarkt im Rahmen des hierfür in Art. 108 AEUV vorgesehenen Verfahrens zu prüfen. Die weiteren Entwicklungen bleiben daher abzuwarten.

Inzwischen sind beim BFH wieder Revisionsverfahren anhängig, in denen das Gericht erneut die Gelegenheit bekommt, zur Verletzung der EU-Beihilfe-Regelungen durch § 8 Abs. 7 KStG Stellung zu nehmen (Az. [I R 20/20](#) und [I R 31/20](#)).

15.2 Spartenrechnung gemäß § 8 Abs. 9 KStG i.d.F. des JStG 2009

15.2.1 Allgemeines

Die Regelung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG, die die Rechtsfolgen der vGA für bestimmte Dauerverlustgeschäfte von „öffentlichen Gesellschaften“ ausschließt, wird ab VZ 2009 (vgl. § 34 Abs. 6 Satz 9 KStG) durch § 8 Abs. 9 KStG, der eine sog. Spartenentrennung vorsieht, flankiert.

Die Regelung gilt nur für

- Mehrtätigkeits-Gesellschaften, die
- mind. ein begünstigtes Dauerverlustgeschäft betreiben und
- die Tatbestände des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG erfüllen.

Ist ein Merkmal nicht erfüllt, kommt die Spartenrechnung nicht zur Anwendung.

Vgl. Rz. 66 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#).

15.2.2 Sparteneinteilung

Mit der Ausübung mehrerer verschiedener Tätigkeiten in einer KapGes kommt es zur Zusammenfassung dieser Tätigkeiten bei einem Stpfl. Diese Zusammenfassung ist unter Beachtung der Grundsätze des § 4 Abs. 6 KStG bei der Spartenbildung zwingend zu berücksichtigen.

Bei der Zusammenfassung von BgA hat die jPdöR ein Wahlrecht, ob und wie sie die einzelnen BgA zusammenfasst.

Mit der Zuweisung verschiedener Tätigkeiten in eine Eigen- oder Beteiligungsgesellschaft hat die jPdöR entschieden, dass sie die Tätigkeiten in der Gesellschaft zusammengefasst erbringen will. Für steuerliche Zwecke muss in der Eigen- oder Beteiligungsgesellschaft daher eine nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 6 KStG größtmögliche steuerliche Zusammenfassung der Tätigkeiten Berücksichtigung finden (vgl. Pinkos, DStZ 2010 Nr. 4, S. 103).

§ 8 Abs. 9 KStG nennt 3 Gruppen von Sparten:

- Gruppe 1: hoheitliche Dauerverlustgeschäfte
- Gruppe 2: zusammenfassbare Tätigkeiten und wirtschaftliche Dauerverlustgeschäfte
- Gruppe 3: übrige Tätigkeiten.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

In Gruppe 1 und Gruppe 2 ist für jede Tätigkeit eine gesonderte Sparte zu bilden, wobei zusammenfassbare Tätigkeiten eine einheitliche Sparte bilden.

Tätigkeiten, die der Gruppe 3 zuzuordnen sind, bilden eine einheitliche Sparte. In diese Sparte sind auch Geschäfte einzuordnen, die - ohne Dauerverlustgeschäfte zu sein - in einzelnen Wirtschaftsjahren Verluste bzw. Anlaufverluste erzielen.

Jede Änderung in der Tätigkeitsstruktur der KapGes ist auf ihre Auswirkung auf die Spartenzuordnung zu überprüfen; eine Änderung in der Tätigkeitsstruktur kann auch über Umwandlungsvorgänge bewirkt werden:

- Wird zu einer bestehenden Sparte eine gleichartige Tätigkeit aufgenommen oder fällt eine solche weg, wird die nämliche Sparte in ihrer veränderten Form fortgeführt.
- Veränderungen in der Sparte der Gruppe 3 („übrige Sparte“) führen zu Änderungen in dieser Sparte und der Fortführung dieser Sparte in der veränderten Form.
- Übrige Veränderungen in Form der Aufnahme neuer Tätigkeiten oder dem Wegfall bisheriger Tätigkeiten führen zu neuen Sparten unter Berücksichtigung der aktuellen Tätigkeitsstruktur. Wenn hiervon bisherige Sparten betroffen sind, fallen diese Sparten weg: Ein in einer dieser Sparten festgestellter Verlustvortrag ist festzuschreiben; kommt es künftig wieder zu einer Tätigkeitsstruktur, die dieser Sparte entspricht, ist dieser festgeschriebene Betrag als Anfangsbestand der neuen Sparte maßgebend.

Durch diese, § 8 Abs. 9 S. 3 KStG zu entnehmenden Regelungen wird der Gleichklang zur Verlustverrechnung bei der Zusammenfassung von BgA (§ 8 Abs. 8 KStG, vgl. Tz. 14.7) hergestellt.

Hiervon abweichend hat das FG Hessen mit [Urteil vom 06.04.2020, EFG 2020 S. 1.526](#), entschieden, dass die Erweiterung einer Organschaft zwischen einer Eigengesellschaft als Organträgerin und einem Verkehrsunternehmen als Organgesellschaft um ein Versorgungsunternehmen als weitere Organgesellschaft, an dem die Organträgerin bislang nur eine Beteiligung hielt, bei der Spartenrechnung nicht zur Bildung einer neuen Sparte „Verkehr/Versorgung“ führe, sondern dass die bisherige, aus der Tätigkeit des Verkehrsunternehmens bestehende Sparte um die neu hinzugekommene Versorgungstätigkeit ergänzt werde. Verlustvorträge würden demzufolge nicht „eingefroren“ und seien uneingeschränkt verrechenbar, da die nämliche Sparte fortgeführt werde. Gegen das Urteil wurde Revision eingelegt (Az. [I R 20/20](#)).

Hilfsgeschäfte zu einer Haupttätigkeit der KapGes teilen das Schicksal der Haupttätigkeit. Ob ein Hilfsgeschäft vorliegt, beurteilt sich nach den Gegebenheiten des Einzelfalls. Die Veräußerung des Betriebsvermögens in Folge der Aufgabe der operativen Tätigkeit ist beispielsweise ein Hilfsgeschäft in der Sparte, der das Betriebsvermögen bisher zugeordnet war. Für Nebengeschäfte von untergeordneter Bedeutung gilt Entsprechendes.

Die Spartenbildung ist losgelöst von der Frage vorzunehmen, ob die einzelnen Sparten einen Teilbetrieb bilden oder nicht.

Vgl. Rz. 68-77 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#).

Beispiel:

VZ 18:

Die in 2018 gegründete Eigengesellschaft (Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG sind erfüllt) betreibt im VZ 2018 ein Theater mit einem Verlust von 30. Weiterhin ist Gesellschaftszweck der Eigengesellschaft die Energieversorgung, mit der ein Überschuss von 100

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

erzielt wird, die Unterhaltung des ÖPNV mit einem Verlust von 120 sowie eines Schulschwimmbads mit einem Verlust von 40, die Hausmüllentsorgung mit einem Gewinn von 10, die Grundstücksverwertung mit einem Gewinn von 30 und der strukturell dauerdefizitäre Messebetrieb mit einem Verlust von 20.

Die verschiedenen Tätigkeiten der Eigengesellschaft sind den folgenden Sparten zuzuordnen:

Sparte 1	Sparte 2	Sparte 3	Sparte 4
Hoheitliches Dauerverlustgeschäft	Wirtschaftliches Dauerverlustgeschäft	Zusammenfassbare Querverbundunternehmen	Übrige Tätigkeiten
Schulschwimmbad	Theater	Energieversorgung und ÖPNV (Verkehrsbetrieb gibt das Gepräge)	Hausmüllentsorgung, Grundstücksverwertung und Messebetrieb
./ 40	./ 30	./ 20	+ 40

Der Messebetrieb als strukturell dauerdefizitär, nicht gem. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG begünstigte Tätigkeit, ist der einheitlichen Sparte der Gruppe 3 (hier: Sparte 4) zuzuordnen. In Höhe des steuerlichen Verlustes von 20 ist eine vGA anzunehmen, weshalb das Ergebnis der Sparte 4 + 40 beträgt (10 + 30 ./ 20 + 20 vGA).

Eine Verrechnung der Spartenergebnisse untereinander ist gem. § 8 Abs. 9 Satz 4 KStG nicht möglich.

Die Verluste der Sparten 1 bis 3 sind gesondert festzustellen. Der Gewinn aus der Sparte 4 unterliegt der Körperschaftsteuer des VZ 18.

VZ 19:

Die Eigengesellschaft erweitert ihren Gesellschaftszweck um die Wasserversorgung (Gewinn im VZ 19: 60). Darüber hinaus betreibt sie noch ein zweites Theater mit einem Gewinn von 80, sowie den Fremdenverkehrsbetrieb mit einem Anlaufverlust von 50 (keine strukturell dauerdefizitäre Tätigkeit). Ansonsten erzielt sie die gleichen Ergebnisse wie im VZ 18.

Die einzelnen laufenden Spartenergebnisse stellen sich im VZ 10 zunächst wie folgt dar:

Sparte 1	Sparte 2	Sparte 4	Sparte 5
Hoheitliches Dauerverlustgeschäft	Zusammenfassbare gleichartige Tätigkeiten	Übrige Tätigkeiten	Zusammenfassbare Querverbundunternehmen
Schulschwimmbad	Theater	Hausmüllentsorgung, Grundstücksverwertung, Messe- und Fremdenverkehrsbetrieb	Energieversorgung, Wasserversorgung und ÖPNV

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

./ 40	+ 50	./ 10	+ 40
-------	------	-------	------

Sparte 1:

Der Verlustvortrag zum Ende des VZ 19 ist festzustellen auf ./ 80.

Sparte 2:

Das laufende Ergebnis von + 50 vermindert sich um den Verlustvortrag aus dem VZ 18 i. H. v. 30 (da eine weitere gleichartige Tätigkeit aufgenommen wurde, führt dies nicht zu einer neuen Sparte), Gesamtergebnis der Sparte 2 somit + 20.

Sparte 3:

Diese Sparte existiert aufgrund der Aufnahme der weiteren Tätigkeit Wasserversorgung nicht mehr. Die Strom- und Wasserversorgung ist zwar für sich gesehen gleichartig, in Folge der schon bestehenden Zusammenfassung der Stromversorgung mit dem Verkehrsbetrieb liegt aber kein Versorgungsbetrieb vor, der mit der Wasserversorgung wegen Gleichartigkeit zusammengefasst werden könnte. (Dies wäre nur dann der Fall, wenn bei der Zusammenfassung der Stromversorgung mit dem Verkehrsbetrieb die Stromversorgung dieser Zusammenfassung das Gepräge geben würde). Der zum Ende des VZ 18 festgestellte Verlustvortrag von ./ 20 geht jedoch nicht unter, sondern ist festzuschreiben und kann in einer neuen Sparte, die die gleiche Tätigkeitsstruktur aufweist, künftig genutzt werden (z.B. wenn in einem zukünftigen VZ die Tätigkeit der Wasserversorgung wieder aufgegeben wird).

Sparte 4

Gesamtergebnis der Sparte für den VZ 19: ./ 10 (10 + 30 ./ 20 ./ 50 + 20 vGA) Der Verlust kann gem. § 8 Abs. 9 Satz 5 KStG in den VZ 09 zurückgetragen werden.

Sparte 5:

Gesamtergebnis der Sparte für den VZ 19: + 40. Der Gewinn darf nicht um den Verlustvortrag aus der ehemaligen Sparte 3 gemindert werden.

Die positiven Ergebnisse sind der Körperschaftsteuer des VZ 19 zu unterwerfen. Die negativen Spartenergebnisse sind gesondert festzustellen.

Zur praktischen und maschinellen Umsetzung vgl. Tz. 31.6.

Ein weiteres Beispiel enthalten die Rz. 78 und 79 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#).

15.2.3 Ergebnisermittlung der Sparten

Für die Ermittlung der Spartenergebnisse sind die Wirtschaftsgüter bzw. die Geschäftsvorfälle der Kapitalgesellschaft aus der für sie bestehenden Rechnungslegung den einzelnen Sparten in sachgerechter Weise rechnerisch zuzuordnen; dies gilt insbesondere für Beteiligungen oder Finanzanlagen. Dabei ist für die Tätigkeit notwendiges BV zwingend entsprechend der Tätigkeit dieser Sparte zuzuordnen. Die Änderung der spartenmäßigen Zuordnung eines Wirtschaftsguts führt nicht zur Realisierung stiller Reserven.

Wird ein Wirtschaftsgut von mehreren Sparten „genutzt“ (z.B. ein Schwimmbad, in dem sowohl Schulschwimmen, als auch öffentlicher Badeverkehr stattfindet), kann eine Aufteilung

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

der Abschreibungsbeträge sowie eines ggf. erzielten Veräußerungsgewinns auf die verschiedenen Sparten erfolgen (vgl. Tz. 12 unter dem Stichwort „Schwimmbäder“).

Die allgemeinen ex- und internen Verwaltungs- und Servicekosten (z.B. Kosten für Buchführung oder Beratung) oder vergleichbare Kosten der Kapitalgesellschaft sind den einzelnen Sparten sachgerecht zuzuordnen.

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

Kommt es bei der KapGes nach den Grundsätzen der Rz. 91 bis 93 des [BMF-Schreibens vom 04.07.2008, BStBl I 2008 S. 718](#), zur Anwendung des § 4h EStG bzw. § 8a KStG (Zinsschranke), so ist der nichtabziehbare Betrag bzw. der Zinsvortrag sachgerecht den einzelnen Sparten zuzuordnen.

Vgl. Rz. 80-85 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#).

15.2.4 Ermittlung des Einkommens der Kapitalgesellschaft

Die Bildung der Sparten lässt die Steuerpflicht der KapGes selbst unberührt.

Für jede einzelne Sparte ist der Gesamtbetrag der Einkünfte gesondert zu ermitteln (§ 8 Abs. 9 Satz 2 KStG). Die positiven Spartenergebnisse sind zur Ermittlung des Einkommens zu addieren (Umkehrschluss aus § 8 Abs. 9 Satz 4 KStG).

Nach § 8 Abs. 9 Satz 5 KStG mindert ein Verlust in einer Sparte nach Maßgabe des § 10d EStG den positiven Gesamtbetrag der Einkünfte, der sich in dem unmittelbar vorangegangenen und in den folgenden Veranlagungszeiträumen für diese Sparte ergibt. Dies hat zur Folge, dass sich der Verlustrücktrag von aktuell bis zu 1 Mio. € bzw. der Sockelbetrag beim Verlustvortrag von 1 Mio. € pro Sparte ermittelt.

Der sich hiernach pro Sparte ergebende verbleibende Verlustvortrag ist gem. § 8 Abs. 9 Satz 8 KStG i.V.m. § 10d Abs. 4 EStG gesondert festzustellen.

15.2.5 Wegfall oder Eintritt der Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 S. 2 KStG

Entfallen die Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG (mehrheitliche Stimmrechte oder ausschließliche Verlusttragung) innerhalb eines VZ, so ist die Spartenrechnung ab diesem Zeitpunkt nicht mehr anzuwenden. Zu diesem Zeitpunkt nicht ausgeglichene oder abgezogene negative Beträge sowie verbleibende Verlustvorträge aus Sparten mit Dauerverlusttätigkeiten entfallen (vgl. § 8 Abs. 9 Satz 6 KStG). Die laufenden Verluste aus begünstigten Dauerverlustgeschäften lösen ab diesem Zeitpunkt auch die Rechtsfolgen der vGA aus.

Im Falle des „Hineinwachsens“ in den Anwendungsbereich des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG beginnt die Spartenrechnung ab dem Zeitpunkt der Erfüllung der Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG, d. h. innerhalb eines VZ. Ein bestehender Verlustvortrag kann nach Maßgabe des § 10d EStG mit dem laufenden Ergebnis bis zum Beginn der Spartenrechnung verrechnet werden. Ein danach verbleibender Verlustvortrag ist der Gruppe 3 (§ 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 3 KStG) - soweit vorhanden - zuzuordnen (§ 8 Abs. 9 Satz 7 KStG).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**15.2.6 Zeitliche Anwendung**

Mit [Beschluss vom 23.09.2019, BFH/NV 2020 S. 522](#), hat der BFH entschieden, dass Verluste einer GmbH, die wegen der Anwendung von § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG nicht die Rechtsfolgen einer vGA ausgelöst haben und mangels Verrechenbarkeit mit Gewinnen aus anderen Tätigkeiten im Rahmen der Spartenrechnung Eingang in den spartenbezogenen Verlustvortrag gefunden haben, auch dann nicht uneingeschränkt mit späteren Gewinnen aus weiteren Tätigkeiten der GmbH verrechnet werden können, wenn die GmbH kein begünstigtes Dauerverlustgeschäft mehr ausübt. Der BFH sieht es für die Anwendung von § 8 Abs. 9 KStG nicht als entscheidend an, dass im Zeitpunkt der Anwendung der Norm noch ein begünstigtes Dauerverlustgeschäft gem. § 8 Abs. 7 KStG ausgeübt wird. Es genüge vielmehr, dass die festgestellten Verluste aus einem solchen herrührten.

Das [BMF-Schreiben vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#), enthält für diese Fallgestaltung keine Regelungen. U.E. ist der Rechtsauffassung des BFH zu folgen. § 8 Abs. 9 KStG ist demnach auch dann anzuwenden, wenn eine Gesellschaft zwar aktiv kein gem. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG begünstigtes Dauerverlustgeschäft mehr ausübt, aber noch Verlustvorträge aus einem solchen vorhanden sind.

15.2.7 Zeitliche Anwendung

Gem. § 34 Abs. 6 Satz 9 KStG i.d.F. des JStG 2009 (BGBl I 2008 S. 2794) ist § 8 Abs. 9 KStG erstmals für den VZ 2009 anzuwenden. Ein zum Schluss des VZ 2008 festgestellter Verlustvortrag ist sachgerecht nach Maßgabe des § 8 Abs. 9 KStG auf die erstmals zu bildenden Sparten aufzuteilen (§ 34 Abs. 6 Satz 10 KStG). Die Summe der negativen Spartergebnisse des VZ 2009 kann in den VZ 2008 zurückgetragen werden (§ 34 Abs. 6 Satz 11 KStG i.d.F. des JStG 2009).

15.3 Überführung hoheitlicher Tätigkeiten in eine Kapitalgesellschaft

Werden hoheitliche Tätigkeiten in eine KapGes überführt, so ist dies nicht zu beanstanden. Gemäß R 4.1 Abs. 7 KStR 2022 werden Betriebe, die in eine private Rechtsform gekleidet sind, nach den für diese Rechtsform geltenden Vorschriften besteuert. Demnach erzielt eine KapGes, auf die hoheitliche Tätigkeiten einer jPdÖR übertragen wurden, gewerbliche Einkünfte (§ 8 Abs. 2 KStG).

Werden in diese KapGes daneben noch weitere Tätigkeiten (zum Beispiel die Tätigkeit eines BgA) überführt, und kann es dadurch zur Verrechnung von Gewinnen mit Verlusten kommen, so ist dies nach den allgemeinen Grundsätzen zu beurteilen (R 7 Abs. 2 KStR 2004, § 4 Abs. 6 Satz 2 KStG, § 8 Abs. 9 KStG).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

16 Zusammenfassung in Form der Organschaft

Ein kst-liches Organschaftsverhältnis wird nach § 14 KStG angenommen, wenn sich die Organgesellschaft durch einen Gewinnabführungsvertrag verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein anderes **gewerbliches Unternehmen** abzuführen. Darüber hinaus müssen die Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 Nr. 1-5 KStG (z.B. finanzielle Eingliederung) erfüllt sein. Sofern die kst-lichen Organschaftsvoraussetzungen vorliegen, wird auch gewerbsteuerlich ein Organschaftsverhältnis angenommen (§ 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG).

16.1 BgA als Organträger

Grundsätzlich kann auch ein BgA Organträger sein.

Zwingende Voraussetzung für die Annahme eines Organschaftsverhältnisses ist jedoch, dass der Organträger ein inländisches gewerbliches Unternehmen betreibt. Ein gewerbliches Unternehmen liegt vor, wenn die Voraussetzungen für einen Gewerbebetrieb i.S.d. § 2 GewStG erfüllt sind, H 14.1 Begriff des gewerblichen Unternehmens KStH 2015, [BMF-Schreiben vom 26.08.2003, BStBl I 2003 S. 437](#). Die Definition „gewerbliches Unternehmen“ richtet sich u.a. nach den Merkmalen, die für Gewerbebetriebe i.S.d. § 15 Abs. 2 EStG gelten. Danach ist, im Gegensatz zur Definition eines BgA, bei der lediglich eine Einnahmeerzielungsabsicht gefordert wird, eine Gewinnerzielungsabsicht erforderlich. Gewinnerzielungsabsicht ist jedoch bei Dauerverlustbetrieben (z.B. Bäder-, Verkehrsbetriebe) regelmäßig nicht gegeben.

Der defizitär arbeitende BgA kann daher wegen der fehlenden Eigenschaft eines „gewerblichen Unternehmens“ nicht die Stellung eines Organträgers einnehmen (vgl. Rz. 94 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#), und Rz. 5 des [BMF-Schreibens vom 26.08.2003, BStBl I 2003 S. 437](#)).

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, ob auch ein BgA, der allein wegen des Erzielens von Beteiligungserträgen dauerhaft Gewinne erwirtschaftet, tauglicher Organträger sein kann.

Zu dieser Rechtsfrage hat der BFH mit [Urteil vom 02.09.2009, BFH/NV 2010 S. 391](#) für den Fall eines Besitz-BgA im Rahmen einer Betriebsaufspaltung entschieden, dass dieser mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben werde, wenn unter Einbeziehung bereits erfolgter sowie möglicher Gewinnausschüttungen der Betriebs-KapGes auf Dauer ein positives Geschäftsergebnis zu erwarten sei. Die Gewinnerzielungsabsicht des Besitzunternehmens im Rahmen einer Betriebsaufspaltung könne nämlich auch in dem Bestreben zur Erzielung von Beteiligungserträgen liegen (Fortführung der bisherigen Rechtsprechung zur Betriebsaufspaltung, vgl. [Urteil vom 24.04.1991, BStBl II 1991 S. 713](#)). Hierbei sei unerheblich, ob die Betriebsgesellschaft Gewinnausschüttungen an das Besitzunternehmen vorgenommen oder ob sie die Gewinne ganz oder teilweise thesauriert habe. Denn unterbliebene Ausschüttungen könnten nachgeholt werden und erhöhten im Übrigen den Wert der Beteiligung.

Auch zu erwartende Gewinnabführungen ab Beginn der Organschaft seien insoweit zu berücksichtigen, als sie an die Stelle von Gewinnausschüttungen treten, die ohne Begründung der Organschaft zu erwarten wären.

Zwar ist das Urteil nicht im BStBl veröffentlicht worden und ist somit nicht allgemein anzuwenden, der Argumentation des BFH kann u.E. dennoch gefolgt werden. Da die Beteiligung an der Betriebs-KapGes zum **notwendigen** BV des Besitz-BgA gehört, erscheint es schlüssig, (zu erwartende) Beteiligungserträge daraus in die Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht mit

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

einzu beziehen (im Ergebnis so auch Rz. 36 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#), zu den Voraussetzungen für das Vorliegen eines Dauerverlustgeschäfts). Ob Einkünfte aus einer gewillkürten Beteiligung dazu führen können, dass ein ursprünglich dauerverlustbehafteter BgA zu einem stehenden Gewerbebetrieb werden kann, ist bisher höchstrichterlich nicht geklärt. Im Rahmen der summarischen Prüfung in einem Aussetzungsverfahren hat der BFH dies für möglich gehalten ([BFH-Beschluss vom 25.07.2002, BFH/NV 2002 S. 1341](#)). In einem Hauptsacheverfahren hat das FG Köln mit [Urteil vom 19.12.2013, EFG 2014 S. 662](#) die Gewerbesteuerpflicht eines Bäderbetriebs bejaht, weil die Beteiligungserträge zu handelsrechtlichen Gewinnen führten. Wegen der Beteiligungsquote war § 9 Nr. 2a GewStG im Urteilsfall nicht anwendbar.

Mit [Urteil vom 29.06.2010, EFG 2010 S. 1732](#) hat das FG Düsseldorf entschieden, dass es einem Zirkelschluss gleichkäme, wenn die Eigenschaft als gewerbliches Unternehmen erst durch die Beteiligungserträge der künftigen Organtochter begründet werde. Die gegen dieses Urteil gerichtete Revision hat der BFH mit [Beschluss vom 31.03.2011, BFH/NV 2011 S. 1371](#) aus formalen Gründen als unzulässig verworfen.

Nach einem Beschluss der KSt-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder können auch die Erträge aus einer zulässigerweise dem Betriebsvermögen eines BgA gewillkürten Beteiligung dazu führen, dass dieser nachhaltig mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird und damit als stehender Gewerbebetrieb anzusehen ist. Dieses danach anzunehmende gewerbliche Unternehmen kann Organträger einer ertragsteuerlichen Organshaft – sein. Dies gilt nach Verwaltungsauffassung auch dann, wenn die Beteiligungserträge aus der zukünftigen Organgesellschaft resultieren (vgl. dazu [Verfügung der OFD Karlsruhe vom 19.07.2018, S 270.6/57-St 213](#) und [Hessisches FG vom 16.05.2017, EFG 2017 S. 1544](#)).

Zu den Wirkungen der Organshaft im Hinblick auf die Zusammenfassungsgrundsätze in einer solchen Fallgestaltung vgl. Tz. 16.2.3.

16.2 Wirkungen der Organshaft

Durch die Begründung eines Organschaftsverhältnisses kommt es im Ergebnis zu einer Zusammenfassung der Tätigkeiten, die im Organkreis ausgeübt werden, auf Ebene des Organträgers.

Hinsichtlich der öffentlichen Hand und somit auch der kommunalen Wirtschaftsunternehmen sind die Zusammenfassungsgrundsätze des R 7 Abs. 2 KStR 2004 bzw. ab VZ 2009 des § 4 Abs. 6 KStG dennoch auch zu beachten. Danach können Gewinne und Verluste zwischen der Muttergesellschaft (Organträger) und dem Tochterunternehmen (Organgesellschaft) nur dann miteinander verrechnet werden, wenn es sich um gleichartige Betriebe handelt bzw. nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht oder es sich um sog. Querverbundunternehmen (Versorgungs-, Verkehrs-, Hafen- und Flughafenbetriebe) handelt.

Die Zusammenfassungsgrundsätze sind auch in den Fällen, in denen die Organträgerin nicht 100% der Anteile an der Organgesellschaft hält, zu prüfen.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

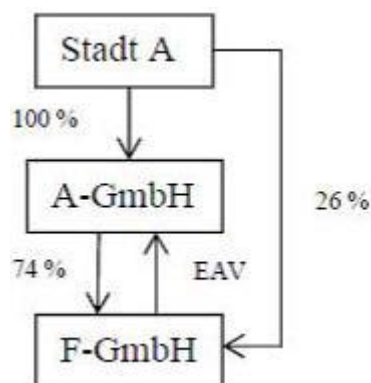
16.2.1 Übernahme einer dauerdefizitären Tätigkeit durch eine Organgesellschaft

Die Sonderregelung des § 8 Abs. 7 KStG ist gem. § 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft nicht anzuwenden. Die Vorschrift ist vielmehr erst auf Ebene des Organträgers anzuwenden (§ 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 KStG). Der Organträger ist somit so zu behandeln, als hätte er selbst die Tätigkeiten der Organgesellschaft ausgeführt.

Gem. § 34 Abs. 10 Satz 4 KStG i.d.F. des JStG 2009 (BGBl I 2008 S. 2794) ist § 15 Satz 1 Nr. 4 KStG auch schon für VZ vor 2009 anzuwenden und deckt sich somit mit der Anwendungsregelung des § 8 Abs. 7 KStG. Die Übergangsregelungen (§ 34 Abs. 6 Sätze 4 und 5 KStG i.d.F. des JStG 2009) gelten entsprechend (§ 34 Abs. 10 Sätze 4 und 6 KStG i.d.F. des JStG 2009).

Im Einzelnen wird auf die Ausführungen zu Tz. 14 verwiesen.

16.2.2 Folgen aus dem Unterhalten eines Dauerverlustgeschäfts durch die Organgesellschaft im Interesse des Mehrheitsgesellschafters des Organträgers



Die F-GmbH unterhält ein gem. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG begünstigtes Dauerverlustgeschäft. Auch die übrigen Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG liegen vor. Die Verluste werden aufgrund des anzuerkennenden Organschaftsverhältnisses vollständig von der A-GmbH übernommen. Die Voraussetzungen für eine Zusammenfassung der Verlusttätigkeit mit der Gewinntätigkeit des Organträgers (eine Sparte gem. § 8 Abs. 9 KStG) liegen vor.

Die KSt-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder haben die Frage erörtert, ob die Übernahme des Verlustes der F-GmbH durch die A-GmbH insoweit im Gesellschaftsverhältnis der A-GmbH zur Stadt A begründet ist und eine vGA der A-GmbH an die Stadt begründet, als diese selbst an der Organgesellschaft beteiligt ist.

Nach der Entscheidung ist eine vGA nicht anzunehmen. Dieses Ergebnis könne auch nicht deshalb in Frage gestellt werden, weil die Minderheitsbeteiligung an der F-GmbH bei der Stadt A zum Hoheitsvermögen zähle. Die Verlustübernahme des Organträgers führe nicht dazu, dass es in diesem Fall auf Ebene der A-GmbH in Höhe der Beteiligungsquote der Stadt A an der F-GmbH rechnerisch zu einer Verrechnung von (mittelbaren) „hoheitlichen“ Verlusten mit positiven wirtschaftlichen Erträgen des Organträgers komme.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Die Übernahme des Verlustes führt auch nicht zu einer vGA auf Ebene der Organgesellschaft in Folge des Dauerverlustgeschäfts der Organgesellschaft in Höhe der Beteiligungsquote des Minderheitsgesellschafters Stadt A.

Selbst wenn man eine vGA grundsätzlich bejahen würde, wäre diese jedoch nach § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG begünstigt. Gem. § 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 KStG sind § 8 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 7 KStG erst bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers anzuwenden. Ihren Grund hat diese Regelung allein in der Technik der Organschaft. Dies ändert jedoch nichts daran, dass der Verlust als Ganzes ertragsteuerlich als unschädlich angesehen wird. An der Unschädlichkeit des Verlustes ändert sich auch dadurch nichts, dass der Organträger nicht Alleingesellschafter der Organgesellschaft ist. § 15 Satz 1 Nr. 4 KStG enthält insoweit keine Einschränkung hinsichtlich nicht 100%iger Beteiligungen an der Organgesellschaft.

16.2.3 Spartenrechnung bei Organschaftsgestaltungen

Gem. § 15 Satz 1 Nr. 5 KStG ist § 8 Abs. 9 KStG bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden. Die Spartenrechnung ist erst auf der Ebene des Organträgers durchzuführen (§ 15 Satz 1 Nr. 5 S. 2 KStG). Das dem Organträger zuzurechnende Einkommen ist auf Ebene des Organträgers nach Maßgabe der Ausführungen zu Tz. 15.2 den beim Organträger zu bildenden Sparten zuzuordnen.

In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, welcher Sparte Beteiligungen (und Ausschüttungen hieraus) des Organträgers an weiteren, nicht organschaftlich verbundenen Tochtergesellschaften zuzuordnen sind. Eine Zuordnung solcher Beteiligungen zu der aufgrund der Tätigkeit der Organgesellschaft(en) bei dem Organträger zu bildenden Sparte kommt u.E. nicht in Betracht (a.A. [FG Hessen vom 06.04.2020](#), [EFG 2020 S. 1.526](#), Revisionsverfahren anhängig unter [I R 20/20](#)). Etwas Anderes kann lediglich dann gelten, wenn die Tätigkeit der Organgesellschaft(en) mit einer originär eigenen Tätigkeit des Organträgers zusammenfassbar ist, mithin eine Sparte gem. § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 KStG bildet, und die Beteiligungen zuvor nach sachgerechtem Schlüssel der originär eigenen Tätigkeit (oder den originär eigenen Tätigkeiten) des Organträgers zugeordnet werden konnten.

§ 8 Abs. 9 KStG regelt nicht die Gewinnermittlung, sondern die Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte der jeweiligen Sparte. Der Gewinn der Organgesellschaft ist demzufolge nach allgemeinen Grundsätzen zu ermitteln. Dabei können nur die Wirtschaftsgüter berücksichtigt werden, die der Organgesellschaft zivilrechtlich und steuerlich zuzurechnen sind. Beteiligungen der Organträgerin an den Schwestergesellschaften der Organgesellschaft gehören nicht zum Betriebsvermögen der Organgesellschaft. Deshalb können auch die Gewinnausschüttungen der Schwestergesellschaften nicht bei der Gewinnermittlung der Organgesellschaft berücksichtigt werden.

Aus dem nach den allgemeinen Gewinnermittlungsvorschriften ermittelten Gewinn der Organgesellschaft ist das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft zu berechnen. Auf der Ebene des Organträgers ist nachfolgend - auf der Grundlage des § 8 Abs. 9 KStG - zu entscheiden, ob dieses Einkommen eine eigenständige Sparte darstellt oder mit originären Tätigkeiten des Organträgers (oder den Tätigkeiten anderer Organgesellschaften des Organträgers) zu einer einheitlichen Sparte zusammen zu fassen ist. Für diese Sparten ist dann jeweils der Gesamtbetrag der Einkünfte zu ermitteln. Dies ergibt sich aus Rz. 91 des [BMF-Schreiben vom 12.11.2009](#), [BStBl I 2009 S. 1303](#), wonach das dem Organträger zuzu-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

rechnende Einkommen der Organgesellschaft auf der Ebene des Organträgers den beim Organträger zu bildenden Sparten zuzurechnen ist.

Nach Rz. 80 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009](#), a.a.O., sind für die Ermittlung der Spartergebnisse die Wirtschaftsgüter der Kapitalgesellschaft aus der für sie bestehenden Rechnungslegung (d.h. die ihr steuerlich zuzurechnenden Wirtschaftsgüter) den einzelnen Sparten in sachgerechter Weise rechnerisch zuzuordnen; dies gilt insbesondere für Beteiligungen. Diese Aussage kann jedoch nicht so weitgehend ausgelegt werden, dass der aus der Tätigkeit der Organgesellschaft zu bildenden Sparte Wirtschaftsgüter zugeordnet werden dürfen, die steuerlich dieser Gesellschaft nicht zuzurechnen sind. Die Gestaltung ist insoweit nicht vergleichbar mit einer Kapitalgesellschaft, die selbst originär mehrere Tätigkeiten ausübt, die verschiedenen Sparten zuzuordnen sind, und die selbst daneben noch Beteiligungen hält, die diesen Sparten sachgerecht zuzuordnen sind.

Gem. § 34 Abs. 10 Satz 5 KStG i.d.F. des JStG 2009 ist § 15 Satz 1 Nr. 5 KStG erst ab VZ 2009 anzuwenden (entsprechend der zeitlichen Anwendung des § 8 Abs. 9 KStG).

Zur Behandlung unzulässiger Zusammenfassungen durch Organschaftsstrukturen vor den Änderungen durch das JStG 2009 gelten die Ausführungen unter Tz. 15.1 entsprechend.

Vgl. Rz. 90-91 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#).

Ist ein BgA zulässiger Organträger und ist auf eine Organgesellschaft § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG anzuwenden, ist § 8 Abs. 9 KStG gem. § 15 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 KStG auf der Ebene des BgA anzuwenden.

Vgl. Rz. 92-94 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#).

16.2.4 Organschaft zwischen einem BgA und einer „Gewinnengesellschaft“

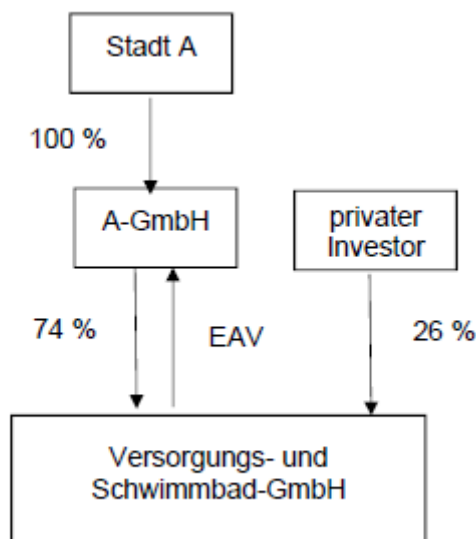
Für den Fall, dass die Organgesellschaft die Verluste erzielt, enthalten § 15 Satz 1 Nr. 4 und 5 KStG Sonderregelungen (vgl. Tz. 16.2.1 und Tz. 16.2.2), die gem. Rz. 92 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009](#), a.a.O., auch für einen BgA als Organträger gelten (zu den Voraussetzungen eines solchen Organträger-BgA vgl. Tz. 16.1). Diese gelten jedoch nicht, wenn ein BgA aus seiner laufenden Tätigkeit Verluste erzielt, die unter § 8 Abs. 7 KStG fallen, und dennoch zulässigerweise (vgl. Tz. 16.1) Organträger einer gewinnträchtigen Kapitalgesellschaft ist, weil er aufgrund von Ausschüttungen aus gewillkürten Beteiligungen mit Gewinnerzielungsabsicht tätig ist. Das zu versteuernde Einkommen des BgA wäre in diesen Fällen gleichwohl negativ und es käme zur Ergebnisverrechnung, wenn die Folgen der Ergebnisrechnung auf den Organträger-BgA anerkannt würden. Der Wortlaut des § 15 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 KStG ist in diesen Fällen nicht erfüllt, weil die Organgesellschaft kein Dauerverlustgeschäft unterhält und somit § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG auf sie nicht anzuwenden ist; eine Spartenrechnung kann damit beim Organträger-BgA nicht durchgeführt werden. Eine unzulässige Ergebnisverrechnung ist in diesen Fallgestaltungen über die Anwendung der Grundsätze des § 4 Abs. 6 KStG zu verhindern. Dies ergibt sich auch aus R 4.2 Satz 5 KStR 2022.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

16.2.5 Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter gem. § 14 Abs. 2 KStG

Mit dem Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 11.12.2018 (BGBl. I S. 2338) wurde u.a. § 14 Abs. 2 KStG neu in das Gesetz aufgenommen. § 14 Abs. 2 KStG regelt, unter welchen Voraussetzungen neben dem festen Betrag nach § 304 Abs. 2 Satz 1 AktG zusätzlich vereinbarte und geleistete Ausgleichszahlungen an außenstehende Gesellschafter der Anerkennung einer ertragsteuerlichen Organschaft nicht entgegenstehen. Mit der Neuregelung reagierte der Gesetzgeber auf die Rechtsprechung des [BFH vom 04.03.2009 \(I R 1/08\)](#) bzw. vom [10.05.2017, I R 93/15](#)), wonach die Vereinbarung einer variablen Ausgleichszahlung, die sich am Ergebnis der Organgesellschaft orientiert, schädlich für die Anerkennung der Organschaft sei.

In Gestaltungen des kommunalen Querverbunds werden vielfach solche variablen Ausgleichszahlungen an private Minderheitsgesellschafter gezahlt, da diese regelmäßig nur an einem gewinnträchtigen Teilbereich – insbesondere der Versorgungssparte – beteiligt sind:



In diesem Beispiel wird der private Investor regelmäßig eine variable Ausgleichszahlung i.H. seiner Beteiligungsquote an dem Ergebnis des Versorgungsbereichs (ohne Berücksichtigung der Schwimmbadverluste) erhalten. Für die Anwendung der Spartenrechnung gem. § 8 Abs. 9 KStG ist dies auch zwingend erforderlich, da § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG ausdrücklich die alleinige Verlusttragung durch jPdÖR fordert.

Ve fordert nunmehr allerdings nach dem Gesetzeswortlaut eine Begrenzung der Ausgleichszahlung auf den fiktiven Gewinnanteil des außenstehenden Gesellschafters, der ihm ohne Gewinnabführungsvertrag zugeflossen wäre. Bereits im Gesetzgebungsverfahren hatte diese Problematik zu einer Empfehlung des Bundesrates geführt, für Spartenfälle der öffentlichen Hand eine gesetzliche Sonderregelung einzuführen. Wegen beihilferechtlicher Bedenken wurde darauf jedoch verzichtet.

Soweit also mit einem außenstehenden Gesellschafter Ausgleichszahlungen vereinbart werden, die sich z.B. nur am Ergebnis einer einzelnen (gewinnträchtigen) Sparte orientieren, ist dies für die Prüfung der Begrenzung der steuerlich anzuerkennenden Ausgleichszahlungen im

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Rahmen des § 14 Abs. 2 Satz 2 KStG unbeachtlich. Auch in diesen Fällen ist Bezugsgröße für die Ermittlung des Höchstbetrags nach § 14 Abs. 2 Satz 2 KStG der Gesamtgewinn der Organgesellschaft (d.h. die Gesamtsumme aller Spartergebnisse unter Berücksichtigung der Verluste einzelner Sparten, vgl. Rz. 8 des [BMF-Schreibens vom 04.03.2020, BStBl I 2020 S. 256](#)).

17 Zusammenfassung durch Einbringung von Beteiligungen in BgA

17.1 Grundsätze

Die Einlage einer Beteiligung an einer KapGes, die keinen BgA darstellt (vgl. R 4.1 Abs. 2 Sätze 2 bis 4 KStR 2022), aus dem Hoheitsbereich in einen BgA ist nach der Verwaltungsauffassung (a.A.: [FG Düsseldorf vom 29.06.2010, EFG 2010 S. 1732](#)) unter den Voraussetzungen zulässig, die das ESt-Recht für die Behandlung von Wertpapieren als gewillkürtes BV fordert; d.h. das eingelegte Wirtschaftsgut (Beteiligung) muss für den Betrieb gewinnbringend sein. Im Umkehrschluss ist die Einlage nicht zulässig, wenn erkennbar ist, dass die Wirtschaftsgüter dem Betrieb keinen Nutzen sondern nur Verluste bringen werden, BFH-Urteile vom [18.10.2006, BStBl II 2007 S. 259](#) und vom [19.02.1997, BStBl II 1997 S. 399](#).

Hält eine jPdöR alle Anteile an einer KapGes, wurde die Einlage dieser Beteiligung in einen BgA entsprechend Rz. 3.1 der inzwischen aufgehobenen [Verfügung der OFD Frankfurt vom 11.04.1997](#), KSt-Kartei HE § 4 KStG Karte A 12, bisher nur dann zugelassen, wenn zusätzlich zu den o.g. Voraussetzungen auch die für BgA geltenden Zusammenfassungsgrundsätze erfüllt waren.

An dieser Auffassung wird nicht mehr festgehalten. Auch eine 100%ige Beteiligung einer jPdöR an einer KapGes, die keinen BgA darstellt, kann nach den o.g. Grundsätzen in einen BgA eingelegt werden. Die Grundsätze des § 4 Abs. 6 KStG finden hierbei keine Anwendung (vgl. auch Eversberg/Baldauf in DStZ 2010 Nr. 10 S. 358 und Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, „Die KSt“, Tz. 155 zu § 4 KStG).

§ 4 Abs. 6 KStG ist lediglich dann zu prüfen, wenn die Beteiligung an der KapGes selbst als BgA anzusehen ist (vgl. dazu R 4.1 Abs. 2 Satz 2 ff. KStR 2022).

Zu umsatzsteuerrechtlichen Fragen im Zusammenhang mit dem Halten von Beteiligungen siehe Abschn. 2.3 Abs. 2 ff und Abschn. 15.22 UStAE sowie [BMF-Schreiben vom 26.05.2017 BStBl I 2017 S. 790](#).

17.2 Wert der Einlage

Die Einlage hat mit dem Teilwert gem. § 6 Abs. 1 Nr. 5 EStG zu erfolgen, weil die Beteiligung bei der jPdöR nicht unter § 17 EStG fällt (vgl. auch [BFH vom 14.03.2011, BStBl II 2012 S. 281](#)).

Die Einlage sog. einbringungsgeborener Anteile i.S.d. § 20 UmwStG, § 21 UmwStG a.F. in einen BgA hat mit den ursprünglichen AK der einbringungsgeborenen Anteile zu erfolgen,

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

weil ein Ansatz mit einem höheren Wert als den ursprünglichen AK den Eintritt einer Besteuerungslücke zur Folge hätte, die nicht über die Veräußerungsersatztatbestände des § 21 Abs. 2 UmwStG gedeckt wäre.

17.3 Einlagefähigkeit der Trägerschaft an einer Sparkasse

Ob die Trägerschaft an einer Sparkasse in der Rechtsform einer Anstalt öffentlichen Rechts als gewillkürtes Betriebsvermögen in einen BgA eingelegt werden kann, war Gegenstand eines Klageverfahrens vor dem FG Münster (Az: 9 K 1611/17 K,G,F), das durch Klagerücknahme beendet wurde. Nach Auffassung der Finanzverwaltung handelt es sich bei der Trägerschaft an einer Anstalt nicht um ein Wirtschaftsgut i.S.d. § 4 Abs. 1, § 5 Abs. 1 EStG, weil unter anderem die Übertragbarkeit auf den gesetzlich geregelten Fall des Zusammenschlusses von Sparkassen beschränkt ist. Da die Eigenschaften des Wirtschaftsguts im steuerlichen Sinne nicht erfüllt sind, ist eine „Einlage“ in einen Dauerverlust-BgA demzufolge nicht möglich.

18 Umwandlung in Personengesellschaften

Es kommt vor, dass mit Gewinn arbeitende KapGes (z.B. Stadtwerke GmbH), deren Anteile von einem defizitär arbeitenden BgA gehalten werden, in eine PersGes (GmbH & Co. KG) umgewandelt werden. Die GmbH & Co KG ist selbst nicht KSt-Subjekt, sondern es erfolgt eine direkte Zurechnung der ertragsteuerlichen Einkünfte mittels einer einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung zu dem defizitär arbeitenden BgA, der mit diesem Ergebnis zur KSt veranlagt wird. Dies bedeutet für den kommunalen Verlustbetrieb, dass ihm der Gewinn der (z.B. Stadtwerke) GmbH & Co KG ohne kst-liche Vorbelastung zur Verfügung steht. Eine gewst-liche Verlustverrechnung ist bei dieser Gestaltungsform nicht möglich.

Die Beteiligung der jPdöR an der GmbH & Co KG begründet grds. einen neuen BgA, vgl. H 4.1 KStH 2015. Eine Verrechnung der einheitlich und gesondert festgestellten Einkünfte mit dem vorhandenen Verlustpotenzial kann jedoch nur dann vorgenommen werden, wenn die Betriebe auch als BgA gem. § 4 Abs. 6 KStG hätten zusammengefasst werden können (vgl. Tz. 8.10.3), d.h. wenn nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht, die Betriebe gleichartig sind oder es sich um sog. kommunale Querverbundunternehmen handelt. Liegen diese Voraussetzungen nicht vor, sind die Betriebe einzeln zu besteuern, d.h. die Verluste des defizitären BgA sind festzustellen und vorzutragen und die Gewinne aus der Beteiligung unterliegen der KSt.

In diesem Zusammenhang kommt der Frage besondere Bedeutung zu, ob die von einer Versorgungspersonengesellschaft an eine Stadt als Mitunternehmerin gezahlte Konzessionsabgabe als BA abgezogen werden kann (vgl. Tz. 19.3).

19 Einkommensermittlung

19.1 Einkünfteermittlung bei BgA

§ 8 Abs. 1 Satz 2 KStG i.d.F. des JStG 2009 stellt klar, dass für einen BgA auch dann ein Einkommen zu ermitteln ist, wenn dieser nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird.

Diese Regelung dient der Rechtssicherheit, denn in der Literatur (vgl. z.B. Hüttemann in „Der Betrieb“ 2007, S. 1603) wurde vermehrt die Frage diskutiert, ob auf einen nicht mit Gewinnerzielungsabsicht betriebenen BgA die Liebhabereigrundsätze des BFH anzuwenden seien mit der Folge, dass dann kein Einkommen zu ermitteln wäre und die entstandenen Verluste steuerlich unbeachtlich wären (vgl. BT-Drucksache 16/10189, S. 69).

19.2 Betriebsaufspaltung

Das Einkommen, das eine Trägerkörperschaft durch einen BgA erzielt, ist so zu ermitteln, als ob der BgA ein selbständiges Steuerrechtssubjekt in der Rechtsform einer KapGes und die Trägerkörperschaft deren Alleingesellschafter wäre, [BFH vom 10.07.1996, BStBl II 1997 S. 230](#).

Dem Grunde nach können daher auch schuldrechtliche Verträge zwischen der Trägerkörperschaft und ihrem BgA Berücksichtigung finden. Dies gilt nur dann nicht, wenn der Zweck des Gesetzes es gebietet, eine vertragliche Vereinbarung zwischen der Trägerkörperschaft und ihrem BgA unberücksichtigt zu lassen. Ein solcher Ausnahmefall ist nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. [BFH-Urteil vom 14.03.1984, BStBl II 1984 S. 496](#)), anzunehmen, wenn eine Trägerkörperschaft ihren BgA mit Miet- und Pachtzinsen oder sonstigen Gebühren bzw. Entgelten für Wirtschaftsgüter belastet, die der Trägerkörperschaft gehören und als wesentliche Betriebsgrundlage des BgA anzusehen sind, H 8.2 Miet- oder Pachtverträge KStH 2015.

Der Grund für die Nichtberücksichtigung der Miet- und Pachtzinsen oder der sonstigen Gebühren und Entgelte liegt dabei in dem Umstand, dass das vom BgA erzielte Einkommen durch die entsprechenden Zahlungen gemindert wird, ohne dass die Trägerkörperschaft die Einnahmen versteuern muss.

Grundsätzlich unterliegen die Mieten und Pachten oder sonst. Gebühren oder Entgelte (z.B. Lizenzgebühren) bei der jPdöR nicht der Besteuerung (= Erträge aus der Vermögensverwaltung).

19.2.1 Überlassung von nicht wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen BgA oder eine Eigengesellschaft

Soweit nicht wesentliche Betriebsgrundlagen an einen BgA oder eine Eigengesellschaft vermietet bzw. verpachtet werden, unterliegen die Mieten oder Pachten nicht der Besteuerung. Die Mieten und Pachten stellen grds. Betriebsausgaben dar, werden allerdings bei dem BgA oder bei der Eigengesellschaft steuerlich nur insoweit anerkannt, als sie marktüblich sind.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**19.2.2 Überlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen an einen BgA**

Soweit wesentliche Betriebsgrundlagen an einen BgA vermietet bzw. verpachtet oder gegen sonstige Gebühren bzw. Entgelte überlassen werden, können grds. die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung vorliegen.

Auf das zu Büro- und Verwaltungsgebäuden ergangene [Urteil des BFH vom 23.05.2000, BStBl II 2000 S. 621](#), sowie die BMF-Schreiben vom [18.09.2001, BStBl I 2001 S. 634](#), vom [20.12.2001, BStBl I 2002 S. 88](#), und vom [11.06.2002, BStBl I 2002 S. 647](#), wird hingewiesen.

Da die Trägerkörperschaft jedoch durch die Verpachtung wesentlicher Betriebsgrundlagen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung eine gewerbliche Tätigkeit ausübt und die Einkünfte aus dieser Tätigkeit bei einem Alleingesellschafter einer KapGes auch als Einkünfte aus Gewerbebetrieb der Besteuerung unterliegen, wäre es zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen grundsätzlich geboten, die von der Trägerkörperschaft vereinnahmten Miet- und Pachtzinsen oder sonstigen Gebühren bzw. Entgelte im Rahmen eines weiteren BgA „Verpachtung“ der KSt zu unterwerfen.

Überlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen, die nicht notwendiges Hoheitsvermögen darstellen (vgl. [BFH vom 14.03.1984, BStBl II 1984 S. 496](#))

Aus Vereinfachungsgründen werden die Rechtsfolgen der Betriebsaufspaltung nicht im Rahmen eines solchen weiteren „Betriebsaufspaltungs-BgA“ erfasst.

Stattdessen sind die dem BgA überlassenen wesentlichen Betriebsgrundlagen als notwendiges Betriebsvermögen des die Wirtschaftsgüter nutzenden BgA mit den Werten zu aktivieren, mit denen die Wirtschaftsgüter zu Buche stehen würden, wenn sie von Anfang an, d.h. vom Zeitpunkt der Nutzung durch den BgA an, als BV behandelt worden wären. Der Buchwert entspricht den historischen AK/HK bzw. dem historischen Einlagewert abzgl. der AfA. Die entrichteten Miet- und/oder Pachtzinsen bzw. die sonstigen Gebühren und/oder Entgelte sind dem Einkommen des BgA wie vGA wieder hinzuzurechnen.

Im Ergebnis werden daher Miet-, Pacht- bzw. Lizenzverträge zwischen der jPdöR und ihrem BgA, soweit Wirtschaftsgüter überlassen werden, die für den BgA eine wesentliche Betriebsgrundlage bilden, nicht der Besteuerung zugrunde gelegt. Sie werden dem Einkommen des die Wirtschaftsgüter nutzenden Betriebes als vGA wieder hinzugerechnet, vgl. [BFH vom 03.02.1993, BStBl II 1993 S. 459](#).

Die Rechtsauffassung des BFH wurde durch [BFH-Urteil vom 17.05.2000, BStBl II 2001 S. 588](#), bestätigt.

Zur Behandlung interner Darlehensvereinbarungen zwischen der Trägerkörperschaft und ihrem BgA zur Refinanzierung wesentlicher Betriebsgrundlagen vgl. die Ausführungen im PHB zu Tz. 19.9.

Überlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen, die notwendiges Hoheitsvermögen der jPdöR darstellen, gegen Sondernutzungsentgelt nach Gebührensatzung (vgl. [BFH vom 06.11.2007, BStBl II 2009 S. 246](#))

In Änderung seiner bisherigen Rechtsprechung (vgl. [BFH vom 17.05.2000, BStBl II 2001 S. 588](#)) hat der [BFH mit Beschluss vom 06.11.2007, BStBl II 2009 S. 246](#), entschieden, dass Hoheitsvermögen zwar kein BV eines BgA sein kann (vgl. insoweit auch [BFH-Urteil vom 07.11.2007, BStBl II 2009 S. 248](#), zur öffentlichen Toilettenanlage als gewillkürtes BV eines BgA), dass die Zahlungen des BgA in Form von Sondernutzungsentgelten aufgrund Gebüh-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

rensatzung an die Trägerkörperschaft für die Nutzung der Wirtschaftsgüter jedoch als Betriebsausgaben anerkannt werden können und nicht als vGA den Gewinn des BgA erhöhen.

Dies hat zur Folge, dass die Zahlungen zwar den Gewinn des BgA mindern, die Trägerkörperschaft die Beträge jedoch im hoheitlichen Bereich unversteuert vereinnahmt. Der BFH begründet seine Auffassung damit, dass derartige Sondernutzungsentgelte auch von privaten Dritten zu erheben seien und bei diesen bei betrieblicher Veranlassung zu Betriebsausgaben führen würden. Unter dem Gesichtspunkt der Gleichbehandlung sei es nicht begründbar, die Zahlung durch einen BgA nicht als Betriebsausgaben zu behandeln.

Eine vGA kann lediglich dann vorliegen, wenn die Trägerkörperschaft ihren BgA gezielt mit entsprechenden öffentlich-rechtlichen Sondernutzungsentgelten oder mit höheren Sondernutzungsgebühren belastet, die sie von Dritten nicht verlangen würde. Der BFH hat den Grundsatz des Fremdvergleichs ausdrücklich in seinem Urteil erwähnt. Darüber hinaus muss der Trägerkörperschaft ein angemessener Restgewinn verbleiben.

19.2.3 Überlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen an eine Eigengesellschaft

Soweit **wesentliche** Betriebsgrundlagen an eine Eigengesellschaft oder an eine von der jPdÖR beherrschte Beteiligungsgesellschaft vermietet bzw. verpachtet werden, liegen die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung vor. Auf das zu Büro- und Verwaltungsgebäuden ergangene [Urteil des BFH vom 23.05.2000, BStBl II 2000 S. 621](#), sowie die oben genannten BMF-Schreiben vom [18.09.2001](#), [20.12.2001](#) und [11.06.2002](#) wird hingewiesen. Grundsätzlich entsteht bei der jPdÖR ein Besitz-BgA „Verpachtung“.

19.2.3.1 Entgeltlichkeit der Verpachtung

Die Überlassung führt bei der jPdÖR nur unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 KStG zur Annahme eines Besitz-BgA. Erforderlich ist danach u. a. eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen, eine Gewinnerzielungsabsicht hingegen ist nicht erforderlich. Demzufolge kann eine unentgeltliche Überlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen keinen Besitz-BgA begründen, sofern aus der Betriebsgesellschaft auch keine Beteiligungserträge erzielt werden können.

Erfolgt die Überlassung durch eine jPdÖR gegen Entgelt unter gleichzeitiger Gewährung eines Zuschusses an den Pächter, fehlt es grds. dann an einer erforderlichen Entgeltlichkeit, wenn bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht der Pächter, sondern der Verpächter die wirtschaftliche Last des vereinbarten Pachtzinses zu tragen hat. Das ist z. B. der Fall, wenn der Pächter einen Zuschuss mindestens in Höhe der Pacht erhält (siehe Rz. 15a und 17 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I S. 1303](#), geändert durch [BMF-Schreiben vom 15.12.2021, a.a.O.](#)).

Diese an den wirtschaftlichen Gegebenheiten orientierte Betrachtungsweise beruht auf der Rechtsprechung des BFH. Mit Urteilen vom 10.12.2019, Az. [I R 9/17](#) und [I R 58/17](#), hat der BFH – entgegen der Auffassung der jeweiligen Vorinstanz ([FG Sachsen vom 10.01.2017, EFG 2017 S. 1368](#), und [FG Berlin-Brandenburg vom 13.07.2017, EFG 2018 S. 56](#)) festgestellt, dass sich die Höhe des jeweils von der jPdÖR an den Betreiber der verpachteten Betriebsbe gezahlten Betriebskostenzuschusses am Aufwand des jeweiligen Betriebes und damit im

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Ergebnis auch an den geleisteten Pachtzahlungen orientierte (vgl. dazu ausführlicher PHB Tz. 12 „Verpachtungsbetriebe“).

Die wirtschaftliche Betrachtungsweise steht in Abkehr von der bisherigen Verwaltungsauffassung, nach der zur Annahme einer Unentgeltlichkeit auf eine rechtliche und tatsächliche Verknüpfung zwischen dem Pachtzins und dem Zuschuss abzustellen war. Das Vorliegen einer rechtlichen und tatsächlichen Verknüpfung galt es anhand der Umstände des jeweiligen Einzelfalls zu beurteilen.

Für eine Übergangszeit bis zum 31.12.2022 ist es nicht zu beanstanden, wenn die bisherigen Grundsätze weiterhin angewendet werden. Grundsätzlich ist jedoch in allen offenen Fällen die wirtschaftliche Betrachtungsweise maßgeblich für die Annahme einer Betriebsaufspaltung (vgl. [BMF-Schreiben vom 15.12.2021, a.a.O.](#)).

Die Überlassung kann auch dann entgeltlich sein und zur Annahme einer Betriebsaufspaltung führen, wenn kein oder ein die Zuschüsse nicht übersteigendes Pachtentgelt vereinbart wird. Dies ist dann der Fall, wenn erwartbare Dividenden und Wertzuwächse (stille Reserven und thesaurierte Gewinne) die evtl. gewährten Zuschüsse übersteigen (vgl. Rz. 17 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, a.a.O.](#), geändert durch [BMF-Schreiben vom 15.12.2021, a.a.O.](#)).

19.2.3.2 Verpachtung von Wirtschaftsgütern des Hoheitsbereichs

Bei der Verpachtung von zum Hoheitsbereich einer jPdöR zählenden Wirtschaftsgüter (z.B. Abwasserentsorgungsanlagen) an eine Eigengesellschaft (Abwasserentsorger), die bei der Gesellschaft zum wesentlichen BV gehören, entsteht bei der jPdöR kein BgA „Verpachtung“. Würde die jPdöR z.B. die Abwasserentsorgung selbst durchführen, würde es sich um eine hoheitliche Tätigkeit handeln. Durch die Übertragung dieser Tätigkeit auf eine Eigengesellschaft bleibt es vom Grundsatz her bei einer hoheitlichen Tätigkeit. Die Überlassung der Wirtschaftsgüter ist als hoheitliches Hilfsgeschäft anzusehen.

Folglich sind die Pachtzahlungen Betriebsausgaben bei der Eigengesellschaft und werden im hoheitlichen Bereich der jPdöR ohne Steuerbelastung vereinnahmt.

Wenn die überlassenen Wirtschaftsgüter durch die Überlassung jedoch ihre hoheitliche Funktion verlieren (z.B. Verpachtung einer Büroetage des Rathauses an eine Eigengesellschaft), ist von einem „Besitz“-BgA „Verpachtung“ auszugehen.

19.2.3.3 Behandlung von Verlusten eines Besitz-BgA

Nach einem Beschluss der KSt-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder ist nach den Grundsätzen, die für Verpachtungs-BgA gelten (vgl. Rz. 47 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#)), auch in Fällen der Betriebsaufspaltung die dauerdefizitäre Überlassungstätigkeit eines Besitz-BgA als begünstigt anzusehen, wenn die Betriebsgesellschaft ausschließlich gem. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG begünstigte Dauerverlustgeschäfte tätigt. Ob die aktuelle Entscheidung der KSt-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder zur Anwendung der [BFH-Urteile vom 09.11.2016, BStBl II 2017, 498](#), und vom [13.03.2019, I R 66/16](#), zukünftig erzielte Verpachtungsverluste – sei es durch eine Eigengesellschaft oder einen BgA – nicht mehr nach § 8 Abs. 7 KStG zu begünstigen, auch auf Besitz-BgA anzuwenden ist, ist noch nicht abschließend geklärt (vgl. dazu ausführlich Praxis-HB Tz. 13.2.2 und Praxis-HB Tz. 13.8).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**19.3 Konzessionsabgaben**

Im Bereich der Trägerkörperschaft (Gemeinde) sind die Konzessionszahlungen dem nicht steuerpflichtigen (vermögensverwaltenden) Bereich zuzuordnen.

Bei dem jeweiligen Versorgungsbetrieb stellt die Konzessionsabgabe grundsätzlich eine Betriebsausgabe dar. Inwieweit eine gezahlte Konzessionsabgabe ertragsteuerlich abzugsfähiger Aufwand darstellt, ist nach den tatsächlichen und rechtlichen Gegebenheiten im Zeitpunkt der Erhebung zu beurteilen. Satzungen und Verträge hinsichtlich einer solchen Abgabe müssen im Zeitpunkt der Erhebung vorliegen. Unrichtige, überhöhte oder grundlegend nicht gerechtfertigte Konzessionsabgaben führen somit zu einer verdeckten Gewinnausschüttung.

Regelung ab 1992

Die am 01.01.1992 für Strom und Gas in Kraft getretene Konzessionsabgabeverordnung (KAV) kennt im Gegensatz zu § 5 Konzessionsabgabenordnung (KAE) keine Mindestgewinnregelung mehr. Die Verwaltung hat zu dieser Änderung mit [BMF-Schreiben vom 30.03.1994, BStBl I 1994 S. 264](#), Stellung genommen. Grundsätzlich ist auch weiter der in Abschnitt 32 Abs. 2 Nr. 2 KStR (1990) bezeichnete Mindestgewinn für das Vorliegen einer verdeckten Gewinnausschüttung maßgebend. Neu ist, dass bei Unterschreiten dieses Mindestgewinns nicht von einer verdeckten Gewinnausschüttung auszugehen ist, sondern dann nach den Grundsätzen des Fremdvergleichs zu prüfen ist, ob eine solche vorliegt.

Regelung ab 1996 und ab 2003

Seit den KStR 1995 ist eine dem Abschnitt 32 Abs. 2 KStR (1990) vergleichbare Regelung nicht mehr enthalten. Mit BMF-Schreiben vom [09.02.1998, BStBl I 1998 S. 209](#) ff, und [27.09.2002, BStBl I 2002 S. 940](#), hat die Verwaltung zu diesem Themenkreis ausführlich Stellung genommen.

Hinweis:

Das FG Baden-Württemberg hat mit [Urteil vom 11.12.2003, EFG 2004 S. 683](#), entschieden, dass ein Mindestgewinn i.H.v. 1,5% des am Anfang des Wirtschaftsjahres ausgewiesenen Sachanlagevermögens kein Kriterium sei, eine vGA anzunehmen. Die fehlende angemessene Verzinsung des eingesetzten Kapitals könne lediglich ein Indiz für eine vGA sein. Für die Prüfung des Fremdvergleichs seien alle Kriterien heranzuziehen. Diese Auffassung wurde mit [Urteil des BFH vom 06.04.2005, BStBl II 2006 S. 196](#), in dem Revisionsverfahren bestätigt.

Die Zahlung einer Konzessionsabgabe an eine Kommune, die gleichzeitig Mitunternehmerin des Versorgungsunternehmens ist, führt nicht zu Sonderbetriebseinnahmen i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. Die Konzessionsabgabe ist für das Versorgungsunternehmen eine abzugsfähige Betriebsausgabe und fließt bei der Kommune in den hoheitlichen Bereich.

Zur zulässigen Höhe der Konzessionsabgabe vgl. auch Tz. 9.9.

Konzessionsabgaben in Durchleitungsfällen

Dass Konzessionsabgaben auch in den sog. Durchleitungsfällen, in denen ein Dritter die Endversorgung übernimmt und das Energieversorgungsunternehmen nur die Netze zur Verfügung stellt, vereinbart und gezahlt werden können, wurde durch Änderungen im Energiewirtschaftsgesetz (§ 14 Abs. 3 EnWG 1998 / § 48 Abs. 3 EnWG 2005) und in der KAV (§ 2 Abs. 6 und 8 KAV) in den Jahren 1998 und 1999 festgelegt.

Die Konzessionsverträge zwischen den Energieversorgungsunternehmen und Kommunen enthalten aber oftmals keine ausdrücklichen Regelungen zur Zahlung von Konzessionsabga-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

ben in diesen Durchleitungsfällen und wurden aufgrund der Änderungen in der KAV auch nicht entsprechend angepasst. Trotzdem werden in Durchleitungsfällen häufig Konzessionsabgaben von den Energieversorgungsunternehmen an ihre beherrschenden Gesellschafter gezahlt und den durchleitenden Unternehmen weiterberechnet.

Es stellt sich mithin die Frage, ob die gezahlten Konzessionsabgaben mangels einer klaren, eindeutigen und im Voraus abgeschlossenen Vereinbarung zwischen Gesellschaft (Energieversorgungsunternehmen) und beherrschender Gesellschafterin (Kommune) vGA darstellen.

Hierzu ist nach einer Abstimmung der KSt-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder die Auffassung zu vertreten, dass anhand der Umstände des jeweiligen Einzelfalles zu prüfen ist, ob der vorliegende Vertragsinhalt die Zahlung von Konzessionsabgaben in Durchleitungsfällen umfasst. Dabei kann die Prüfung im Einzelfall ergeben, dass der Konzessionsvertrag dahingehend auszulegen ist, dass die Durchleitungsfälle auch ohne ausdrückliche schriftliche Anpassung Vertragsinhalt geworden sind und keine vGA des Energieversorgungsunternehmens an die beherrschende Gesellschafterin darstellen (vgl. dazu [Urteil des Sächsischen FG vom 15.12.2010](#), Az. 4 K 635/08).

19.4 Verdeckte Gewinnausschüttungen

Das Verhältnis von BgA zu ihren Trägerkörperschaften ist mit dem Verhältnis von KapGes zu ihren Gesellschaftern vergleichbar, vgl. [BFH vom 09.08.1989, BStBl II 1990 S. 237](#), sowie [BFH vom 24.04.2002, BStBl II 2003 S. 412](#), m.w.N.. Daher sind die zwischen den BgA und ihren Trägerkörperschaften getroffenen Vereinbarungen und erbrachten Leistungen auf das Vorhandensein von vGA hin zu untersuchen.

Häufig nicht erkannte vGA sind beispielsweise:

- überhöhte Konzessionsabgaben,
- Kombination von verzinslichen Darlehen und einem zu geringen Eigenkapital, vgl. [BFH-Urteil vom 09.07.2003](#) (BStBl II 2004 S. 425),
- Spenden von BgA an die Trägerkörperschaften oder an Dritte, wenn hierdurch der Trägerkörperschaft Aufwendungen erspart bleiben, vgl. [BFH-Beschluss vom 19.12.2007, I R 83/06](#),
- unentgeltliche Überlassung von Hebedaten (z.B. Wasserverbrauch) für Zwecke der Abwassergebührenerhebung (hoheitliche Tätigkeit), vgl. [BFH vom 10.07.1996, BStBl II 1997 S. 230](#), [BFH vom 28.01.2004](#) (Az. I R 87/02); zur Höhe der vGA vgl. [FG Düsseldorf vom 01.02.2005 \(EFG 2005 S. 972\)](#)
- unentgeltliche Überführung von Wirtschaftsgütern,
- unentgeltliche Lieferung von Wärme durch das städt. Heizkraftwerk,
- unentgeltliche Lieferung von Speisen durch städt. Kantinen,
- unangemessene Miet-, Pacht- und Darlehenszinsen.

Gewährt ein BgA zu Lasten seines Gewinnes seiner Trägerkörperschaft verdeckt Vorteile, die er bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Fremden nicht gewährt hätte, so sind auch in diesen Fällen verdeckte Gewinnausschüttungen grds. möglich, H 8.5 I. Grundsätze, BgA KStH 2015. Gleiches gilt für Eigengesellschaften.

Hinweis:

Die Annahme von vGA löst zusätzlich Kapitalertragsteuer gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG aus.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Die Ermittlung des Wertes der vGA ist grds. nach den gleichen Maßstäben vorzunehmen, wie sie bei Beziehungen zwischen KapGes und ihren Gesellschaftern erfolgt. D.h. die Leistungen erfordern ein im Geschäftsverkehr übliches Entgelt, vgl. [BFH vom 27.06.2001, BStBl II 2001 S. 773](#). Dieses Entgelt beinhaltet einen Ausgleich der angefallenen Kosten und einen angemessenen Gewinnaufschlag.

Ust-rechtlich ist zu prüfen, ob es sich um steuerbare unentgeltliche Wertabgaben nach § 3 Abs. 1b UStG oder § 3 Abs. 9a UStG handelt.

Nicht als vGA werden beispielsweise beurteilt:

- Übernahme der Kosten der Prüfung nach § 53 Haushaltsgrundsätzegesetz durch die geprüfte Eigengesellschaft.

19.5 Übertragung von Wirtschaftsgütern

Werden Wirtschaftsgüter, die BV eines BgA sind, ohne entsprechende Gegenleistung in den Hoheitsbereich der Trägerkörperschaft überführt, ist dies nicht als Entnahme, sondern als vGA, die mit dem gemeinen Wert zu bewerten ist, zu beurteilen, vgl. [BFH vom 24.04.2002, BStBl II 2003 S. 412](#). Darüber hinaus löst dieser Vorgang zusätzlich KapSt gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG i.V.m. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG aus.

Eine vGA ist nicht anzunehmen, wenn das Wirtschaftsgut gegen Zahlung einer angemessenen Gegenleistung aus dem BgA ausscheidet. Dem Grundsatz des BFH - der steuerrechtlichen Gleichstellung des Verhältnisses zwischen einem BgA und seiner Trägerkörperschaft mit dem einer KapGes und ihrem Alleingesellschafter - folgend, ist zur Vermeidung einer vGA ferner eine klare und im Voraus abgeschlossene (interne) Vereinbarung zwischen der Trägerkörperschaft und dem BgA erforderlich.

Die Überführung von Wirtschaftsgütern aus einem BgA in das hoheitliche Vermögen führt daher in der Regel zu einer Aufdeckung und Versteuerung der stillen Reserven.

Die Übertragung von einzelnen Wirtschaftsgütern zwischen mehreren BgA derselben Trägerkörperschaft führt, anders als bei der Überführung von Wirtschaftsgütern in ein anderes BV eines Einzelunternehmers, für die § 6 Abs. 5 Satz 1 EStG zwingend die Anwendung des Buchwertes vorschreibt, zu einer mit dem gemeinen Wert zu bewertenden vGA, wenn die Übertragung unentgeltlich oder zumindest unterhalb des gemeinen Werts des Wirtschaftsguts erfolgt. Dieser Vorgang löst zusätzlich KapSt gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG i.V.m. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG beim übertragenden BgA aus, vgl. Rz. 41 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#). Beim empfangenden BgA ist eine Einlage der Trägerkörperschaft anzunehmen. Sie führt zu einer Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 KStG).

19.6 Nutzungsveränderung von BgA-Vermögen aufgrund der Corona-Pandemie sowie der Flutkatastrophe im Juli 2021

Wird das Betriebsvermögen eines BgA (z.B. eines BgA „Sportstätten“ oder eines BgA „Mehrzweckhalle“ – bei entsprechender Gewerblichkeit der Tätigkeit) vorübergehend für die Unterbringung von Corona-Patienten oder andere Zwecke (z.B. als Impfzentrum) im Zusammenhang mit der Bewältigung der Corona-Pandemie durch Kommunen genutzt, ohne durch

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

diese Nutzung Betriebseinnahmen zu erzielen, führt dies nicht zu einer Aufgabe des BgA mit der Folge einer als vGA zu beurteilenden Überführung der Wirtschaftsgüter in den Hoheitsbereich der Trägerkörperschaft. Aus Billigkeitsgründen ist es bei einer anderweitigen Nutzung bis zum 31.12.2022 nicht zu beanstanden, dass der BgA fortgeführt wird. Für die Zeitspanne bis zur (Wieder)Nutzung des Vermögens zu BgA-Zwecken ist das Einkommen des BgA aber mit Null anzusetzen. Ein tatsächlicher Verlustausgleich des BgA durch die jPdÖR für diese Zeitspanne ist nicht als Zugang zum steuerlichen Einlagenkonto zu behandeln. In der Zeit der „Nullstellung“ wird im Übrigen auch kein Steuertatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b EStG realisiert.

Wegen der umsatzsteuerlichen Folgen der Nutzungsüberlassung siehe Praxis-HB Tz. 26.10.3.

19.7 Übertragung des gesamten BgA

Nach einer Entscheidung der KSt-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder kommt es bei der Zusammenfassung von BgA nicht zur Gewinnrealisierung.

19.8 Auswirkung von Gebietsreformen auf bestehende BgA

Nach einem Beschluss der KSt-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder führt eine Gebietsreform - unabhängig davon, ob ihre Grundlage eine landesgesetzliche Regelung oder ein Beschluss der beteiligten Gebietskörperschaften ist - und der damit einhergehende Wechsel in der Trägerschaft eines BgA nicht zur Aufgabe des BgA bei der „abgebenden“ Gebietskörperschaft und Neugründung bei der „aufnehmenden“ Gebietskörperschaft. Demzufolge führt die Gebietsreform auch nicht zur Verwendung von in BgA gebildeten Rücklagen für Zwecke außerhalb des BgA i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG.

Der Wechsel in der Trägerschaft eines BgA in Folge der Gebietsreform führt allerdings zu einem Wegfall des bisherigen Verlustvortrags beim BgA.

Ist die Gebietskörperschaft alleiniger oder anteiliger Träger einer Anstalt, so erfüllt die Gebietsreform nur dann den Grundtatbestand des § 8c KStG, wenn die Trägerschaft mitgliederschafflich ausgestaltet ist. Für diesen Fall kommt es in Folge der Gebietsreform zum entsprechenden Wegfall des Verlustvortrags.

19.9 Einbringung eines BgA in eine Kapitalgesellschaft

Bringt eine Körperschaft des öffentlichen Rechts einen BgA i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (Sachgründung) in eine KapGes ein (§ 20 UmwStG a.F.), so ist eine Versteuerung der stillen Reserven nicht vorzunehmen, wenn die Kapitalgesellschaft das eingebrachte BV mit seinem Buchwert fortführt.

Eine Gewinnverwirklichung ist erst dann anzunehmen, wenn die jPdÖR ihre Anteile (sog. einbringungsgeborene Anteile) an der KapGes veräußert. Der Veräußerungsgewinn gilt als in einem BgA entstanden (§ 21 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG a.F.). Das sog. „Halten einbringungsgeborener Anteile“ stellt für sich betrachtet keinen BgA dar (vgl. Tz. 8.10.1 und Tz. 22.5.3).

Auch nach dem UmwStG in der Fassung des SEStEG ist eine steuerneutrale Einbringung eines Betriebes oder Teilbetriebes in eine KapGes möglich (§ 20 Abs. 2 UmwStG n. F.). Bei

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

der jPdÖR entstehen in der Folge so genannte sperrfristbehaftete Anteile, bei deren Veräußerung der Gewinn ebenfalls als in einem BgA erzielt gilt (§ 22 Abs. 4 Nr. 1 UmwStG n.F.) (vgl. Tz. 8.10.2 und Tz. 22.5.4).

19.10 Darlehensgewährung einer jPdÖR an ihren BgA

Darlehen der jPdÖR an ihren BgA sind bei diesem nicht als Schulden und die für diese Darlehen gezahlten Zinsen nicht als Betriebsausgaben anzuerkennen, wenn das Eigenkapital einen angemessenen Vomhundertsatz des Aktivvermögens nicht erreicht, [BFH vom 01.09.1982, BStBl II 1983 S. 147](#).

Die Eigenkapitalquote hat sich regelmäßig an der Eigenkapitalausstattung gleichartiger Unternehmen der Privatwirtschaft zu orientieren, [BFH vom 09.07.2003, BStBl II 2004 S. 425](#). Vgl. insoweit die statistischen Materialien der Deutschen Bundesbank, des Statistischen Bundesamtes oder auch die Branchenkenzziffern der einzelnen Wirtschaftsverbände.

Es kann daher vertretbar sein, ggf. eine angemessene Eigenkapitalausstattung auch bei weniger als 30% des Aktivvermögens anzunehmen, vgl. R 8.2 Abs. 2 Satz 3 KStR 2022 sowie H 8.2 Angemessene Eigenkapitalausstattung KStH 2022.

Mit [Urteil vom 10.12.2019, BFHE 267 S. 354](#), hat der BFH entschieden, dass die Rechtsprechung zur Behandlung interner Miet- oder Pachtverträge zwischen einer Trägerkörperschaft und ihrem BgA über wesentliche Betriebsgrundlagen (vgl. dazu Praxis-HB Tz. 19.2.2) sinngemäß auch auf sog. interne Darlehen anzuwenden ist, die zur Finanzierung von aus Eigenmitteln der Trägerkörperschaft bestrittenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten wesentlicher Betriebsgrundlagen des BgA vereinbart wurden. Die Zinsen sind demnach nicht als Betriebsausgabe zu berücksichtigen sondern wie eine vGA zu behandeln.

Das Urteil entspricht der Verwaltungsauffassung und kann daher allgemein angewendet werden. Zu beachten bleibt, dass die vorgenannten Rechtsprechungsgrundsätze nur dann gelten, wenn die internen Darlehen im Zuge der Übertragung von aus Eigenmitteln der Trägerkörperschaft angeschafften, wesentlichen Betriebsgrundlagen auf einen BgA vereinbart werden. Sofern die dem BgA als notwendiges Betriebsvermögen zuzuordnenden Wirtschaftsgüter tatsächlich extern fremdfinanziert wurden, gehören auch die entsprechenden Verbindlichkeiten zum Betriebsvermögen des BgA. Die dafür gezahlten Zinsen können als Betriebsausgaben berücksichtigt werden.

19.11 Ausgleichszahlungen einer jPdÖR an Verkehrsbetriebe

Verkehrsbetriebe des öffentlichen Personennahverkehrs können ihre Pflichten nach dem PBefG (Betriebs-, Fahrplan-, Beförderungs- und Tarifpflicht) oftmals nicht kostendeckend erfüllen. Die Trägerkörperschaften (i.d.R. die Kreise) nutzen in diesen Fällen vielfach die steuerlichen Vorteile des sog. „Querverbundes“, indem die Betriebssparten Versorgung und Verkehr zusammengefasst werden.

Einige Trägerkörperschaften leisten zum Ausgleich der erwirtschafteten Verluste auch sog. Ausgleichszahlungen. Es stellt sich daher die Frage, welche ertragsteuerlichen Auswirkungen sich durch die Ausgleichszahlungen der Trägerkörperschaften ergeben.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Am 03.12.2009 ist die EU-VO Nr. 1370/2007 vom 23.10.2007 (ABl. EU 2007 L 315/1) in Kraft getreten. Sie löst die bisherige VO (EWG) Nr. 1191/69 (i.d.F. der VO (EWG) Nr. 1893/91) ab. Unter der Herrschaft der bisherigen Verordnung war verkehrsrechtlich zu unterscheiden, ob eigenwirtschaftliche Verkehre i.S.d. § 8 Abs. 4 Sätze 1 und 2 PBefG oder gemeinwirtschaftliche Verkehre i.S.d. § 8 Abs. 4 Satz 3 PBefG vorliegen. Die bisherige Verordnung fand nur Anwendung auf gemeinwirtschaftliche Verkehre; für eigenwirtschaftliche Verkehre galt eine sog. Bereichsausnahme. Nach der neuen Verordnung ist eine Unterscheidung nach eigenwirtschaftlichen und gemeinwirtschaftlichen Verkehren nicht mehr möglich, d.h., die bisherige Bereichsausnahme entfällt.

Sowohl die bisherige als auch die neue Verordnung hatten bzw. haben ihre Ursache in der Regelung beihilferechtlicher Fragestellungen; steuerliche Aspekte sind nicht Gegenstand der Verordnungen.

Gleichwohl hatte die Finanzverwaltung die bisherige Verordnung zum Anlass genommen, zu den Auswirkungen auf den steuerlichen Querverbund, d.h. konkret auf die ertragsteuerliche Behandlung von Leistungen der Gesellschafter bzw. Träger öffentlicher Verkehrsunternehmen an die Unternehmen Stellung zu nehmen (vgl. die verwaltungsinternen BMF-Schreiben vom 14.07.1994 - IV B 7 - S 2721 - 34/94 - und vom 26.10.1994 - IV B 7 - S 2721 - 49/94). Im Ergebnis beider Schreiben können Leistungen der Gesellschafter bzw. Träger öffentlicher Verkehrsunternehmen an die Unternehmen ertragsteuerlich als Einlagen behandelt werden.

Auf das Ersuchen des Verbands Deutscher Verkehrsunternehmen (VDV), klarzustellen, dass die „Einlagenfinanzierung“ öffentlicher Verkehrsunternehmen auch unter der Herrschaft der neuen Verordnung steuerlich erhalten bleibt, hat das BMF wie folgt geantwortet (vgl. [Schreiben vom 12.02.2010, IV C 2-S 2706/07/10002, 2010/0095359](#)):

„Nach den BMF-Schreiben vom 14.07.1994 und 26.10.1994, nach denen u.a. grundsätzlich nach eigen- und gemeinwirtschaftlichen Verkehren zu unterscheiden war, stand die bisherige Verordnung nicht entgegen, Leistungen der Gesellschafter bzw. Träger öffentlicher Verkehrsunternehmen an die Unternehmen im Ergebnis ertragsteuerlich als Einlagen zu behandeln.

Soweit Vereinbarungen von Gesellschaftern bzw. Trägern öffentlicher Verkehrsunternehmen mit den Unternehmen unter den Regelungsbereich der EU-VO Nr. 1370/2007 fallen, bedarf es einer Unterscheidung nach eigen- und gemeinwirtschaftlichen Verkehren nicht.

Im Übrigen lässt die Verordnung zu, dass die Vereinbarungen schuldrechtlich oder als gesellschaftsrechtlich ausgestaltet sind. Ist Letzteres der Fall, führen die Leistungen der Gesellschafter bzw. Träger ertragsteuerlich zu Einlagen. Maßgebend sind die Verhältnisse des Einzelfalles.“

Vgl. dazu [Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern](#) vom 11.02.2010, S 2706.1.1-13/12 St31.

Umsatzsteuer:

Nicht steuerbare echte Zuschüsse liegen vor, wenn die Zuwendung die **allg.** Verkehrsbedienung der Bevölkerung sichern soll.

Steuerbare Zuschüsse liegen vor, wenn die Zuwendung **nicht** die **allg.** Verkehrsbedienung der Bevölkerung sichern soll, sondern mit **speziellen** Interessen des Zuschussgebers zusammenhängt.

Siehe hierzu Tz. 26.2.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**19.12 Investitionszuschüsse der öffentlichen Hand**

Nach dem amtlich nicht veröffentlichten Urteil des [BFH vom 27.04.2000](#) (I R 12/98) erhöhen Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln für betriebliche Investitionen in Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens (sog. Investitionszuschüsse) bei bilanzierenden Stpfl. grds. gemäß § 4 Abs. 1 bzw. § 5 Abs. 1 EStG im Jahr ihrer Gewährung als Betriebseinnahmen das BV des Zuschussempfängers und den Gewinn des betreffenden Jahres. Den Stpfl. steht jedoch ein Wahlrecht zu, die Sofortversteuerung des Zuschusses dadurch zu vermeiden, dass sie die AK oder HK der bezuschussten Wirtschaftsgüter um den Zuschuss mindern, s. auch R 6.5 Abs. 2 EStR 2015.

Die v.g. Entscheidung des BFH steht, soweit die Kommune Antragsteller und Zuwendungsempfänger ist und sie die entsprechenden Beträge an ihre Eigengesellschaften bzw. ihre Eigenbetriebe weiterleitet, im Widerspruch zu den bisherigen Entscheidungen der KSt-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder. Danach gilt für die Behandlung von **eigenen** und **zweckgebundenen weitergeleiteten** Zuschüssen (auch Kapitaldienstzuschüssen) der öffentlichen Hand an kommunale Betriebe, dass diese als Einlagen zu beurteilen sind mit der Folge, dass die AfA von den ungeminderten AK bzw. HK vorzunehmen sind und das Einlagekonto i.S.d. § 27 KStG n.F. sich entsprechend erhöht.

Diese Rechtsauffassung war nochmals Gegenstand einer Erörterung der KSt-Referatsleiter und wurde erneut unter Bezugnahme auf die Verfügung des Bayerischen Landesamtes für Steuern vom 21.08.2006, KSt-Kartei BY § 4 KStG Karte 5.1, bestätigt.

Soweit diese Frage Gegenstand eines Antrages auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft ist, hat das Finanzamt darauf hinzuweisen, dass die verbindliche Zusage mit Wirkung für die Zukunft widerrufen bzw. geändert wird, wenn sich die steuerrechtliche Beurteilung der verbindlichen Zusage zugrunde gelegten Sachverhalts durch die Rechtsprechung oder Verwaltung zum Nachteil des Stpfl. ändert.

Hinweis:

Die (teilweise) Rückzahlung der bisher gewährten Zuschüsse (z.B. aufgrund einer Entscheidung der EU-Kommission) stellt keine Ausschüttung dar sondern ist als (teilweise) Rückgewähr der bisherigen Einlage zu beurteilen. Soweit der zurück zu zahlende Betrag verzinst werden muss, liegt eine Betriebsausgabe vor. Mit der Zinszahlung kommt es wirtschaftlich zur Abschöpfung der Erträge, die durch die Verwendung der überhöhten Zuwendung zwischenzeitlich erzielt werden konnte.

19.13 Baukostenzuschüsse

Für nicht rückzahlbare Beiträge (Baukostenzuschüsse), die Versorgungsunternehmen dem Kunden als privatem oder gewerblichem Endabnehmer oder dem Weiterverteiler im Zusammenhang mit der Herstellung des Versorgungsanschlusses als Baukostenzuschüsse in Rechnung stellen, hat das Versorgungsunternehmen ein Wahlrecht, die empfangenen Zuschüsse als Betriebseinnahmen zu erfassen oder erfolgsneutral von den selbst getragenen AK oder HK für den Versorgungsanschluss abzuziehen (vgl. R 6.5 Abs. 2 EStR 2012, H 6.5 EStH 2015).

Es bestehen keine Bedenken, die Regelungen erst auf Baukostenzuschüsse anzuwenden, die in Wirtschaftsjahren vereinbart werden, die nach dem 31.12.2002 beginnen, vgl. [BMF-Schreiben vom 27.05.2003, BStBl 2003 S. 361](#)).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Hinsichtlich der bis dahin geltenden ertragsteuerlichen Behandlung der von Abnehmern an Versorgungsunternehmen gezahlten Baukostenzuschüsse vgl. [KSt-Kartei NRW § 8 KStG Karte E 6](#) sowie die Verfügung der OFD Münster vom 05.12.2002, S 2744 - 146 - St 13 - 33 bzw. S 2137 - 149 - St 12 - 33.

19.14 Freibetrag nach § 24 KStG

Da die Körperschaft des öffentlichen Rechts jeweils mit ihren einzelnen BgA als Steuersubjekt angesehen wird, steht jedem einzelnen BgA der Freibetrag nach § 24 KStG in Höhe von 5.000 € zu.

20 Leistungen, die mit Gewinnausschüttungen vergleichbar sind

Im Teileinkünfteverfahren sind sowohl offene als auch verdeckte Gewinnausschüttungen (die Gewinne werden auf allen Stufen einer Beteiligungskette einer definitiven Körperschaftsteuerbelastung von derzeit 15% unterworfen.) einer Körperschaft an eine andere Körperschaft bei der empfangenden Körperschaft gem. § 8b Abs. 1 KStG steuerbefreit. Die Steuerbefreiung gem. § 8b Abs. 1 KStG ist auch bei BgA anwendbar.

Von den Bezügen i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG, die bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben, gelten ab VZ 2004 5% als Ausgaben, die nicht als Betriebsausgaben abgezogen werden dürfen. § 3c Abs. 1 EStG ist nicht anzuwenden, vgl. § 8b Abs. 5 KStG.

§ 8b Abs. 1-5 KStG gilt gem. § 8b Abs. 6 Satz 2 KStG auch für Bezüge oder Gewinne,

- die einem BgA einer jPdöR über andere jPdöR zufließen, über die sie mittelbar an der leistenden Körperschaft beteiligt ist **und**
- bei denen die Leistungen **nicht** im Rahmen eines BgA erfasst werden und damit in Zusammenhang stehende Gewinnminderungen entsprechend, vgl. § 8b Abs. 6 Satz 2 KStG n.F.

Beispiel:

Eine Landesbank erbringt an einen beteiligten Sparkassen- und Giroverband (= öffentl.-rechtl. Berufsverband) Leistungen in dessen vermögensverwaltenden Bereich und dieser wiederum an die angeschlossenen Sparkassen, die damit jeweils zu mit Gewinnausschüttungen wirtschaftlich vergleichbaren Einnahmen führen.

In diesen Fällen wird es für die Anrechnung der KapSt bei dem die Leistung erhaltenden BgA nicht beanstandet, wenn die die mittelbare Beteiligung vermittelnde Körperschaft dem die Leistung erhaltenden BgA auf einer Kopie der ihr vorliegenden KapSt-Bescheinigung die auf ihn entfallenden Bezüge oder Gewinne und die darauf anteilig entfallende Kapitalertragsteuer mitteilt, vgl. Rz. 12 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

21 Nachsteuer

Die Ausführungen zur Nachsteuer finden sich letztmalig in der Arbeitshilfe mit Stand 01.10.2014.

22 Einkommenstatbestände nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG und Kapitalertragsteuerabzug

22.1 Hintergrund der Vorschriften

Im Teileinkünfteverfahren werden Gewinne, die eine KapGes erzielt, mit derzeit 15% KSt belastet. Schüttet die KapGes die Gewinne aus, wird die zugeflossene Dividende auf der Ebene der natürlichen Person als Anteilseigner zu 60%, soweit die Erträge nicht der Abgeltungssteuer unterliegen, bei der Ermittlung der Summe der Einkünfte erfasst.

Da das Verhältnis von BgA zu ihren Trägerkörperschaften mit demjenigen von KapGes zu ihren Gesellschaftern vergleichbar ist (vgl. BFH-Urteile vom [14.03.1984, BStBl II 1984 S. 496](#); vom [03.02.1993, BStBl II 1993 S. 459](#); vom [24.04.2002 \(BStBl II 2003 S. 412\)](#)), wurde dem Grundsatz der „Rechtsformneutralität der Besteuerung der öffentlichen Hand“ folgend § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG geschaffen. Danach unterliegen Leistungen von BgA an ihre Trägerkörperschaften (z.B. Städte, Kreise etc.) im Ergebnis der gleichen Steuerbelastung wie Ausschüttungen von KapGes an ihre Anteilseigner.

Bei den Gesellschaftern von KapGes erfolgt die Besteuerung im Wege des Teileinkünfteverfahrens bzw. durch die Abgeltungssteuer, bei den Trägerkörperschaften der BgA durch einen 15%igen (bei Zufluss vor dem 01.01.2009 10%igen) Kapitalertragsteuerabzug (§ 43 Abs. 1 Nr. 7b und 7c, § 43a Abs. 1 Nr. 2, § 44 Abs. 6 EStG) und die erweiterte beschränkte Körperschaftsteuerpflicht, § 2 Nr. 2 KStG und § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG.

Danach werden

- Leistungen eines nicht von der KSt befreiten BgA **mit** eigener Rechtspersönlichkeit (§ 4 Abs. 2 KStG, z.B. Sparkassen, Zweckverbände, öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten wie der WDR etc., öffentlich-rechtliche Versicherungen, Anstalten des öffentlichen Rechts), die zu mit Gewinnausschüttungen wirtschaftlich vergleichbaren Einnahmen führen, sowie vGA an ihre Anteilseigner gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG und gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG
- der nicht den Rücklagen zugeführte Gewinn und vGA eines nicht von der KSt befreiten BgA i.S.d. § 4 KStG ohne eigene Rechtspersönlichkeit, der den Gewinn durch BV-Vergleich ermittelt oder Umsätze einschließlich bestimmter steuerfreier Umsätze von mehr als 350.000 € im KJ oder einen Gewinn von mehr als 30.000 € im Wirtschaftsjahr hat,
- die Auflösung der Rücklagen zu Zwecken außerhalb des BgA (Entnahmen durch die Gemeinde), sowie
- der Gewinn i.S.d. § 21 Abs. 3 UmwStG a.F. (einbringungsgeborene Anteile) bzw. i.S.d. § 22 Abs. 4 UmwStG n.F. (§ 22 Abs. 4 Nr. 1 UmwStG: sperrfristbehaftete Anteile) und

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

- die Gewinne aus Werbesendungen durch inländische öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten

als Kapitaleinkünfte der Trägerkörperschaften qualifiziert.

Die Bezüge gehören nicht zu den Einnahmen, soweit sie aus Leistungen stammen, für die Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S.d. des § 27 KStG als verwendet gelten, vgl. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a letzter Halbsatz sowie § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 5 EStG.

Wann Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto als entnommen anzusehen sind, ergibt sich unter entsprechender Anwendung der Grundsätze des § 27 KStG. Danach gilt auch für Leistungen im o.g. Sinne (incl. der vGA) eine Verwendungsreihenfolge, und zwar dergestalt, dass zunächst die (Neu-) Rücklagen vor den Beträgen aus dem steuerlichen Einlagekonto als verwendet gelten, vgl. auch Vordruck KSt 1 Fa. Eine Günstigerprüfung, bei der vorrangig das steuerliche Einlagekonto in Anspruch zu nehmen wäre, ist **nicht** vorzunehmen.

Diese Einkommenstatbestände gelten erstmals für „Leistungen“, die nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahres erzielt werden, für das das KStG n.F. erstmals anzuwenden ist, § 52 Abs. 37a EStG.

Hinweis:

Beachte die Aussagen zum Anwendungszeitpunkt (vgl. Praxis-HB Tz. 22.2.2 und Praxis-HB Tz. 22.3.11)!

Das BMF hat mit Schreiben vom [28.01.2019](#), a.a.O., ausführlich zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG Stellung genommen und damit sein bisheriges [Anwendungsschreiben vom 09.01.2015, BStBl I 2015 S. 111](#), partiell überarbeitet.

Als Folge der in § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG vorgenommenen Erweiterung der Einkommenstatbestände wurde auf diese Einkünfte ein zunächst 10%iger Kapitalertragsteuerabzug eingeführt, § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7b und 7c EStG i.V.m. § 43a Abs. 1 Nr. 5 und Nr. 6 EStG. Durch das UntStRefG vom 14.08.2007 (BGBl I 2007 S. 1912) wurde der Kapitalertragsteuerabzug für Kapitalerträge, die der Trägerkörperschaft nach dem 31.12.2008 zufließen, auf 15% erhöht (vgl. § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG und § 52a Abs. 1 EStG i.d.F. des UntStRefG).

Die Trägerkörperschaften (z.B. Städte etc.) sind mit den inländischen Einkünften, von denen ein Steuerabzug vorzunehmen ist, gem. § 2 Nr. 2 KStG beschränkt kst-pflichtig. Gleichzeitig ist die KSt für diese - dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegenden - Einkünfte gem. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG grds. abgegolten. Eine Veranlagung der jPdöR mit ihren Einkünften aus Kapitalvermögen erfolgt mithin nicht, die 10- bzw. 15%ige Kapitalertragsteuer ist daher nicht anrechenbar.

Ist der Empfänger der Leistungen unbeschränkt kst-pflichtig, so sind die entsprechenden Einnahmen in der KSt-Veranlagung des Empfängers steuerlich zu erfassen. Hierbei bleibt jedoch zu berücksichtigen, dass Bezüge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG gem. § 8b Abs. 1 KStG bei der Ermittlung des Einkommens außer Ansatz bleiben. Die bei dem **BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit** einbehaltene 10- bzw. 15%ige Kapitalertragsteuer ist im Rahmen der KSt-Veranlagung des Empfängers gem. § 31 KStG i.V.m. § 36 Abs. 2 Nr. 2 EStG in vollem Umfang anrechenbar (vgl. dazu Beispiel zu Praxis-HB Tz. 20).

Ist der Empfänger der Leistungen eine nicht körperschaftsteuerpflichtige jPdöR und leitet diese die erhaltenen Beträge an einen oder mehrere BgA weiter, so sind die Leistungen in einem ersten Schritt als an die Trägerkörperschaft ausgeschüttet und in einem weiteren Schritt als in den oder die anderen BgA eingelegt anzusehen.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Die Leistungen können nicht als direkt in dem oder den anderen BgA erzielt angesehen werden, da bei BgA keine Mutter-Tochter-Struktur denkbar ist. Sie stehen wie Schwestergesellschaften mit der Stadt als „Mutter“ zueinander.

22.2 Einkommenstatbestände nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG

22.2.1 Leistungsbegriff

Zu den Einkünften aus Kapitalvermögen gehören gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG Leistungen eines nicht von der KSt befreiten BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit, die zu mit Gewinnausschüttungen wirtschaftlich vergleichbaren Einnahmen führen.

Leistungen im Sinne dieser Vorschrift sind grundsätzlich sämtliche Arten von Vermögenszuführungen, z.B. Leistungen, die aus steuerfreien Einnahmen (z.B. § 8b KStG) stammen, aber auch Sach- bzw. Dienstleistungszuwendungen. Zu den Leistungen gehören auch verdeckte Gewinnausschüttungen.

Nicht unter den Leistungsbegriff i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG fallen die Zuführung bereits nach altem Recht definitiv belasteter Gewinne eines BgA (Alrücklagen) sowie die Einlagen des Gewährträgers. Darüber hinaus rechnen auch die zulässigerweise auf Grund eines zivilrechtlichen Leistungsaustausches zwischen dem BgA und der Trägerkörperschaft getätigten Zahlungen **nicht** zu den Leistungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG.

Leistungen auf Grund eines zivilrechtlichen Leistungsaustausches, der steuerlich nach den allgemeinen Grundsätzen nicht der Besteuerung zu Grunde zu legen ist, weil vGA anzunehmen sind (z.B. keine Fremdüblichkeit/Verstoß gegen das Rückwirkungsverbot etc.), gehören als vGA jedoch zu den Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG.

22.2.2 Anwendungszeitpunkt

§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG ist erstmals auf Leistungen anzuwenden, die nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahres des BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit erzielt werden, für das das KStG neuer Fassung erstmals anzuwenden ist, § 52 Abs. 37a Satz 1 EStG. Die Vorschrift erfasst somit bei kalendergleichem Wirtschaftsjahr erstmals Leistungen, die der Trägerkörperschaft in 2002 zufließen. Da - von Vorabausschüttungen abgesehen - der Gewinn eines BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit der Trägerkörperschaft frühestens im Folgejahr zufließt, unterliegt bereits der im Jahr 2001 erzielte Gewinn bei Zufluss der Kapitalertragsteuer (vgl. Rz. 15 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019](#), a.a.O.).

22.2.3 Entstehungszeitpunkt der Kapitalertragsteuer

Die KapSt auf Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG entsteht in dem Zeitpunkt, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger (i.d.R. dem Gewährträger aber auch z.B. den Mitgliedsgemeinden eines Zweckverbandes) zufließen, § 44 Abs. 1 Satz 2 EStG. Auf Leistungen,

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

die wirtschaftlich mit Gewinnausschüttungen vergleichbar sind, ist § 44 Abs. 2 EStG anwendbar. Die innerhalb eines Monats einzubehaltende Steuer ist jeweils bis zum 10. des folgenden Monats an das FA abzuführen, § 44 Abs. 1 Satz 5 EStG.

22.2.4 Schuldner der Kapitalertragsteuer

Die Trägerkörperschaft (z.B.: Stadt) ist als Gläubiger der Kapitalerträge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG der Schuldner der KapSt, § 44 Abs. 1 Satz 1 EStG. Der Schuldner der Kapitalerträge (der BgA) hat den Steuerabzug für Rechnung des Gläubigers der Kapitalerträge vorzunehmen, § 44 Abs. 1 Satz 3 EStG.

22.2.5 Steuersatz

Durch das UntStRefG vom 14.08.2007 (BGBl I 2007 S. 1912) wurde der Steuersatz für alle Kapitalerträge, die dem Gläubiger nach dem 31.12.2008 zufließen, auf einheitlich 15% angehoben (vgl. § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Besteht eine Vereinbarung derart, dass der Schuldner der Kapitalerträge (BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit) die Kapitalertragsteuer für den Gläubiger übernimmt, stellt dies einen kapitalertragsteuerpflichtigen besonderen Vorteil i.S.d. § 20 Abs. 3 EStG dar. Die Kapitalertragsteuer ist in diesen Fällen mit 17,65% des tatsächlich ausgezahlten Betrags zu erheben.

22.3 Einkünfte gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG

22.3.1 Betriebsvermögensvergleich

Ermitteln nicht von der Körperschaftsteuer befreite BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit ihren Gewinn auf Grund einer gesetzlichen Verpflichtung oder freiwillig durch Betriebsvermögensvergleich (§ 4 Abs. 1 und § 5 EStG), fallen sie unter die Regelung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG.

Eigenbetriebe i.S.d. Eigenbetriebsverordnung sind verpflichtet, ihre Rechnung nach den Regeln der kfm. doppelten Buchführung (vgl. Tz. 30) zu führen.

Wird diese Verpflichtung nicht beachtet, ist der Gewinn eines Eigenbetriebs, der in Gänze auch einen BgA darstellt, nach den Grundsätzen des BV-Vergleichs sowohl für Zwecke der Veranlagung als auch für Zwecke der Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG zu schätzen (§ 162 AO), Rz. 27 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#).

Regiebetriebe sind rechtlich unselbständige Einheiten der Trägerkörperschaft, die finanzwirtschaftlich kein Sondervermögen darstellen. Sie unterliegen keiner rechtlichen Verpflichtung zur Erstellung einer gesonderten Buchführung.

Zwar sind die Gemeinden und Gemeindeverbände spätestens seit 2009 verpflichtet, für ihren Gesamthaushalt eine doppelte Buchführung zu erstellen, vgl. § 1 Abs. 1 des Gesetzes zur Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements für Gemeinden in Nordrhein-Westfalen (NKFEF-NRW) vom 16.11.2004 (GV NRW 2004, 644), eine Buchführungspflicht i.S.d. § 140 AO für Regiebetriebe lässt sich daraus indes nicht ableiten, vgl. [BMF-Schreiben](#)

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

vom 03.01.2013, BStBl I 2013 S. 59. Das BMF-Schreiben führt dazu aus, dass die jPdÖR Stpfl. nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG nur mit ihrem jeweiligen BgA sei. Der Anwendungsbereich der Doppik erstreckt sich dagegen auch auf das gesamte Hoheitsvermögen der jPdÖR, das aus steuerlicher Sicht nicht wirtschaftlichen Zwecken diene. Die umfassenden Aufzeichnungspflichten stellen damit keine Pflichten zum Führen von Büchern oder zum Erstellen von Abschlüssen für den einzelnen BgA im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG dar, die das Wahlrecht nach § 4 Abs. 3 EStG ausschließen (vgl. Tz. 30.2).

Regiebetriebe, die die Buchführungsgrenzen des § 141 AO überschreiten, sind nach Aufforderung durch die Finanzverwaltung zur kfm. doppelten Buchführung verpflichtet. Die Buchführungspflicht ist vom Beginn des Wirtschaftsjahres an zu erfüllen, das auf die Bekanntgabe der Mitteilung folgt, durch die die Finanzbehörde auf den Beginn dieser Verpflichtung hingewiesen hat (§ 141 Abs. 2 Satz 1 AO). Der Gewinn ist dann durch Bestandsvergleich gemäß § 8 Abs. 1 KStG in Verbindung mit § 4 Abs. 1 EStG zu ermitteln.

Ermittelt ein Regiebetrieb seinen Gewinn nicht nach den Grundsätzen des Bestandsvergleichs (z.B. weil noch keine Aufforderung zur Buchführung durch die Finanzverwaltung erfolgt ist), so ist der Gewinn für Zwecke des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG nach den Grundsätzen des Bestandsvergleichs zu schätzen, Rz. 27 des BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O. Für Zwecke der KSt-Veranlagung ist die eingereichte Gewinnermittlung jedoch zu Grunde zu legen (vgl. Tz. 22.3.2).

Die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft begründet bei der beteiligten jPdÖR grundsätzlich einen bzw. mehrere eigenständige BgA (vgl. Tz. 8.10.3), der bzw. die als Regiebetriebe gelten. Die Art der Gewinnermittlung der Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht, ist für die Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG bei der beteiligten jPdÖR nicht entscheidend. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG ist nur anzuwenden, wenn der BgA „Mitunternehmerschaft“ selbst freiwillig bilanziert oder die Gewinngrenze der Norm überschritten wird, vgl. Rz. 30 des BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O..

22.3.2 Umsatz- bzw. Gewinn Grenzen

Wird der Gewinn eines BgA nicht durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, findet § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG dennoch Anwendung, wenn bestimmte Umsatz- oder Gewinn Grenzen überschritten werden. Die Verwaltungsbuchführung (Kameralistik) ist mit einem Betriebsvermögensvergleich insofern nicht vergleichbar.

In Anlehnung an die früheren Grenzen des § 141 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 4 AO wird ab dem VZ 2004 (vgl. Art 1 Nr. 2 i.V.m. Nr. 4 Buchst. b des Kleinunternehmerförderungsgesetzes vom 31.07.2003 (BStBl I 2003 S. 398).) als Umsatzgrenze (Umsätze einschließlich der steuerfreien Umsätze, ausgenommen die Umsätze nach § 4 Nrn. 8 bis 10 UStG) 350.000 € und/oder als Gewinngrenze 30.000 € angenommen.

Eine Anpassung der Umsatz- und Gewinn Grenzen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG an die inzwischen mehrfach geänderten Umsatz- und Gewinn Grenzen des § 141 Abs. 1 Nr. 1 und 4 AO, vgl. das Erste Gesetz zum Abbau bürokratischer Hemmnisse, insbesondere in der mittelständischen Wirtschaft vom 22.08.2006 (BGBl I S. 1970), das Zweite Gesetz zum Abbau bürokratischer Hemmnisse vom 07.09.2007 (BGBl I S. 2246) und das Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie (Bürokratieentlastungsgesetz) vom 28.07.2015 (BGBl I S. 1400) hat bisher nicht stattgefunden.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Aufgrund der ursprünglichen Anknüpfung der Gewinngrenze an die Vorschrift des § 141 Abs. 1 Nr. 4 AO sind zur Bestimmung des Gewinns in Bezug auf die Frage, ob § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG zur Anwendung kommt (= persönlicher Anwendungsbereich der Vorschrift, vgl. Rz. 16-23 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019](#), a.a.O.), die Auslegungsgrundsätze zu § 141 AO zu beachten. Die in § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG genannte Gewinngrenze ist daher anhand des nach den steuerrechtlichen Gewinnermittlungsvorschriften ermittelten Gewinns zu bestimmen. Mithin sind auch außerbilanzielle Korrekturen (z.B. § 4 Abs. 5 EStG, § 8b KStG) zu berücksichtigen (vgl. dazu auch [Erlass des Thüringer Finanzministeriums vom 17.12.2020, S 2706-A-53-24.13, 147714/2020](#)). Davon zu unterscheiden ist die sich anschließende Frage, welcher Gewinn als verwendungsfähiger Gewinn der Bemessung der Kapitalertragsteuer zugrunde liegt (= sachlicher Anwendungsbereich, vgl. dazu Rz. 24 ff. des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019](#), a.a.O., und Praxis-HB Tz. 22.3.3).

Werden die Grenzen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG nicht überschritten und wird der Gewinn nicht durch Betriebsvermögensvergleich ermittelt, sind keine Einkünfte i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG anzunehmen.

Übersteigen die Umsätze/Gewinne die v.g. Beträge, ist für Zwecke der KSt-Veranlagung des BgA der Gewinn, der aufgrund der geänderten Grenzen für die steuerliche Buchführungspflicht zulässigerweise nach § 4 Abs. 3 EStG ermittelt worden ist, zugrunde zu legen. Für die Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG ist jedoch der Gewinn nach den Grundsätzen des BV-Vergleichs zu schätzen. Eine nach kamerale Grundsätzen oder nach Doppik erstellte Ergebnisrechnung ist als Schätzungsgrundlage nicht geeignet, vgl. Rz. 27 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#).

22.3.3 Gewinnbegriff

Gewinn im Sinne dieser Vorschrift ist der Gewinn, den die jPdÖR für Zwecke außerhalb des BgA verwenden kann (verwendungs- bzw. rücklagefähiger Gewinn) und entspricht dem handelsrechtlichen Jahresüberschuss (§ 275 HGB), vgl. Rz. 25 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#).

Eine Korrektur nach Einkommensermittlungsvorschriften (z.B. nicht abziehbare Betriebsausgaben) findet nicht statt. Dementsprechend mindern auch die in Abzug gebrachten, steuerlich nicht abziehbaren Aufwendungen (einschließlich Körperschaftsteuer) den Gewinn i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG. Andererseits erhöhen auch körperschaftsteuerfreie Einnahmen (z.B. gem. § 8b KStG) den Gewinn i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG.

Erstellt der BgA ausschließlich eine Steuerbilanz, ist aus Vereinfachungsgründen auf den Gewinn nach § 4 Abs. 1 EStG abzustellen (vgl. Rz. 26 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#)). In der Folge bleiben handelsrechtlich zulässige Gewinnminderungen (z. B.: Drohverlustrückstellungen) für Zwecke des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b unberücksichtigt. In diesem Fall führt die Erstellung einer Steuerbilanz im Verhältnis zur Handelsbilanz ggf. zu einem ungünstigeren Ergebnis.

Der Gewinn ist um die Beträge für den Ausgleich von noch ausgewiesenen Fehlbeträgen (Verlusten) aus früheren Wirtschaftsjahren zu kürzen, vgl. Rz. 28 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#), sowie die Erläuterungen unter Tz. 22.3.7.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

22.3.4 Rücklagenbildung

Der Gewinn unterliegt nicht der Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG, soweit er den Rücklagen zugeführt wird.

In der Vergangenheit wurde für die steuerrechtliche Anerkennung einer Rücklagenbildung auf die haushaltsrechtliche Zulässigkeit abgestellt (vgl. Rz. 23 des [BMF-Schreibens vom 11.09.2002, BStBl I 2002 S. 935](#)). Dies hatte zur Folge, dass eine Rücklagenbildung nur bei den als Sondervermögen organisatorisch und haushaltstechnisch selbständigen Eigenbetrieben möglich war, nicht hingegen bei den dem Gesamtdeckungsprinzip unterliegenden Regiebetrieben.

Im [BMF-Schreiben vom 09.01.2015](#), a.a.O., wurden die in der Zwischenzeit durch [BMF-Schreiben vom 08.08.2005, BStBl I 2005 S. 831](#), und daran anknüpfende FG- bzw. BFH-Verfahren ([BFH-Urteil vom 16.11.2011, BStBl II 2013 S. 328](#)) fortentwickelten Grundsätze zusammengefasst. Eine Rücklagenbildung war demnach unabhängig von der kommunalrechtlichen Organisationsform möglich. Hinsichtlich der Voraussetzungen war allerdings zwischen Eigen- und Regiebetrieben zu differenzieren.

Bei einem Eigenbetrieb gilt als Zuführung zu den Rücklagen jedes Stehenlassen von Gewinnen als Eigenkapital für Zwecke des BgA unabhängig davon, ob dies in der Form der Zuführung zu den Gewinnrücklagen, als Gewinnvortrag oder unter einer anderen Position des Eigenkapitals vorgenommen wird. Haushaltsrechtliche Regelungen sowie Erwägungen, dass die Zwecke des BgA ohne die Rücklagenbildung nachhaltig nicht erfüllt werden könnten, sind für die Rücklagenbildung nicht relevant, vgl. Rz. 34 des [BMF-Schreibens vom 09.01.2015](#), a.a.O. (numehr [BMF-Schreiben vom 28.01.2019](#), a.a.O., gleiche Rz.). Es gelten somit alle Beträge als in die Rücklagen eingestellt, die nicht mittels Ausschüttungsbeschluss an den Haushalt der Trägerkörperschaft abgeführt werden.

Ein Regiebetrieb ist ein rechtlich und wirtschaftlich unselbständiger Betriebszweig einer Kommune. Da er Teil des kommunalen Gesamthaushalts ist, kann die Trägerkörperschaft unmittelbar über seinen Gewinn verfügen. Eine Rücklagenbildung kommt daher kommunalrechtlich nicht in Betracht. Dennoch ist auch bei einem Regiebetrieb für Zwecke des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG die Rücklagenbildung möglich. Nach bisheriger Verwaltungsauffassung (vgl. Rz. 35 des [BMF-Schreibens vom 09.01.2015](#), a.a.O) galt dies allerdings nur, soweit die Zwecke des BgA ohne die Rücklagenbildung nachhaltig nicht erfüllt werden konnten. Die Mittel mussten demnach für bestimmte Vorhaben (z.B. Anschaffung von Anlagevermögen) angesammelt werden, für deren Durchführung bereits konkrete Zeitvorstellungen bestanden. Bestand noch keine konkrete Zeitvorstellung, wurde eine Rücklagenbildung nur anerkannt, wenn die Durchführung des Vorhabens glaubhaft und finanziell in einem angemessenen Zeitraum möglich war. Das Bestreben, ganz allgemein die Leistungsfähigkeit des BgA zu erhalten, reichte für eine anzuerkennende Rücklagenbildung nicht aus.

Der BFH hat mit drei Urteilen vom 30.01.2018 (Az. [VIII R 42/15, BStBl II 2019 S. 96](#), [VIII R 15/16, BStBl II 2019 S. 101](#), und [VIII R 75/13, BStBl II 2019 S. 91](#)) der dargestellten Verwaltungsauffassung zur Rücklagenbildung bei Regiebetrieben widersprochen. Mangels gesetzlicher Beschränkung im Wortlaut des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG reiche bei Regiebetrieben für die steuerliche Anerkennung einer Rücklage i.S.d. Gesetzes jedes „Stehenlassen“ der handelsrechtlichen 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

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

BgA grds. das Ziel verfolgt, die Gleichbehandlung dieser Betriebe mit Kapitalgesellschaften zu erreichen. Dieses Ziel spreche für eine Gleichbehandlung sämtlicher BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit mit Kapitalgesellschaften. Ebenso wie die Annahme einer kapitalertragsteuerpflichtigen Ausschüttung sei auch die Annahme einer Zuführung zu den Rücklagen nur eine Fiktion, die nicht allein unter Hinweis auf die tatsächliche unmittelbare Verfügungsbezugnis der Trägerkörperschaft verneint werden könne.

Mit der Veröffentlichung des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019](#), a.a.O., schließt sich die Finanzverwaltung der dargestellten Rechtsauffassung des BFH an. Das Schreiben entspricht mit Ausnahme der Ausführungen zur Rücklagenbildung bei Regiebetrieben (vgl. insbesondere die überarbeitete Rz. 35), nahezu vollständig dem [Vorgängerschreiben vom 09.01.2015](#) und ersetzt dieses.

Als „objektiver Umstand“, anhand dessen eine Rücklagenbildung im Regiebetrieb nachvollzogen werden kann, soll demnach insbesondere ein förmlicher Beschluss der zuständigen Gremien der Trägerkörperschaft anerkannt werden, der spätestens acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahrs des BgA gefasst sein muss. Für die Rücklagenzuführung durch "Stehenlassen" finden ferner die Grundsätze für Eigenbetriebe entsprechende Anwendung. Eine Mittelreservierung liegt auch vor, soweit die verwendbaren Mittel, die auf Grund eines gewinnrealisierenden Vorgangs dem BgA zugeführt worden sind, bereits im laufenden Wirtschaftsjahr z. B. reinvestiert oder zur Tilgung von betrieblichen Verbindlichkeiten verwendet worden sind, ein förmlicher Beschluss im vorgenannten Sinne ist insoweit nicht erforderlich. Entsprechendes gilt, wenn dem BgA aus einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft Dividenden zufließen, die dieser im Zuge einer gleichzeitig stattfindenden Kapitalerhöhung wieder in diese Kapitalgesellschaft einlegt. Keine verwendbaren Mittel sind dagegen bloße Buchgewinne, die sich z. B. beim Tausch von Wirtschaftsgütern des BgA ergeben. Diese gelten als reinvestiert und damit als für betriebliche Zwecke verwendet.

Nach einem Beschluss der KSt-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder kann eine steuerlich anzuerkennende Rücklagenbildung auch mittels eines „Generalbeschlusses“ für mehrere Jahre erfolgen, wonach künftige Gewinne eines Regiebetriebs immer stehengelassen werden, bis ein anderweitiger Beschluss getroffen wird.

Die vorgenannten Grundsätze gelten auch für Regiebetriebe, die als BgA ihren Gewinn nicht durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln, aber Umsätze einschließlich der steuerfreien Umsätze, ausgenommen die Umsätze nach § 4 Nr. 8 bis 10 UStG, von mehr als 350.000 € im Kalenderjahr oder einen Gewinn von mehr als 30.000 € im Wirtschaftsjahr erzielen.

Das [BMF-Schreiben vom 28.01.2019](#), a.a.O. ist entsprechend der Rz. 70 grds. in allen offenen Fällen anzuwenden.

Umfasst der kommunalrechtlich verselbständigte Eigenbetrieb neben der wirtschaftlichen als BgA zu qualifizierenden Tätigkeit auch hoheitliche Tätigkeiten (z.B. Wassereigenbetrieb mit den Geschäftsfeldern Frischwasserversorgung [BgA] und Abwasserentsorgung [hoheitlich]) oder umfasst er mehrere getrennt zu steuernde BgA, so ist der jeweilige BgA wie ein Regiebetrieb zu behandeln, Rz. 36 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#) Eine Rücklagenbildung ist dann nach den Grundsätzen für Regiebetriebe möglich.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**22.3.5 Nachträgliche Rücklagenbildung**

Während für Eigenbetriebe eine Rücklagenbildung bis zum Zeitpunkt der Bilanzerstellung möglich ist, erkannte die Finanzverwaltung vor Einführung des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019](#), a.a.O., bei Regiebetrieben auch eine nachträgliche Rücklagenbildung nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG an. Dies setzte - in Anlehnung an die allgemeinen Voraussetzungen für die Bildung einer entsprechenden Rücklage (vgl. Rz. 35 des [BMF-Schreibens vom 09.01.2015](#), a.a.O.) - voraus, dass bereits mit Ablauf des Wirtschaftsjahres, in dem die in die Rücklage einzustellenden Gewinne entstanden sind, konkrete Pläne für ein bestimmtes Vorhaben und für dessen Durchführung bestanden haben. Die Stpfl. trug insoweit die Beweislast dafür, welche konkreten Vorhaben zu diesem Zeitpunkt geplant waren. Dabei genügte es nicht, das einzelne Vorhaben nur zu benennen. Vielmehr musste die Stpfl. glaubhaft machen, dass bereits am Ende des Wirtschaftsjahres, dessen Gewinn den Rücklagen zugeführt werden sollte, konkrete Zeitvorstellungen für die Durchführung des Vorhabens bestanden haben, zumindest aber die Durchführung ernsthaft beabsichtigt gewesen ist. Wurde von Seiten der Stpfl. nicht vorgetragen, in welcher Höhe und insbesondere für welche konkreten Vorhaben eine Rücklage gebildet wurde, war die Rücklagenbildung nicht anzuerkennen. Entsprechende Angaben konnten jedoch unter Vorlage glaubhafter Nachweise nachgereicht werden, soweit eine Berücksichtigung nach den abgabenrechtlichen Vorschriften noch möglich war.

Bei Vorhaben, deren Umsetzung einen Beschluss, z.B. des Stadt- oder des Gemeinderates erforderten, setzte die nachträgliche Bildung der Rücklage grds. voraus, dass ein entsprechender Beschluss bereits zum Ende des Wirtschaftsjahres, dessen Gewinn in die Rücklagen eingestellt werden sollte, vorlag.

Zu dieser Thematik vgl. [Verfügung der OFD Chemnitz](#) vom 29.11.2010, S 2407 - 3/20 – St 21.

Nach den Regelungen des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019](#), a.a.O., ist eine nachträgliche Rücklagenbildung u.E. ausgeschlossen. Gem. Rz. 35 des BMF-Schreibens ist eine Rücklagenbildung anhand objektiver Umstände glaubhaft zu machen, wobei als objektiver Umstand insbesondere ein förmlicher Beschluss der zuständigen Gremien der Trägerkörperschaft dienen soll. Dieser muss aber spätestens acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres des BgA gefasst sein. Dieser zeitliche Aspekt führt nach unserer Auffassung zur Versagung der Möglichkeit der nachträglichen Rücklagenbildung. In Zweifelsfällen bitten wir um Rücksprache.

22.3.6 Auflösung der Rücklagen

Die Verwendung der Rücklagen zu Zwecken außerhalb des BgA führt zu einem Gewinn im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG. Eine Verwendung der Rücklagen in diesem Sinne ist anzunehmen, wenn entsprechende Zahlungen oder die Gewährung von sonstigen Vermögensvorteilen

- im hoheitlichen Bereich der Trägerkörperschaft oder der Mitgliedsgemeinden (z.B. bei Zweckverbänden) oder
- in einem anderen BgA (Einlage) oder
- in einer Eigengesellschaft (Einlage)

verwendet werden. Bereits der Beschluss über die Verwendung für Zwecke außerhalb des BgA löst den Besteuerungstatbestand aus, vgl. Rz. 39 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#). Steuerlich gelten die aus aufgelösten Rücklagen stammenden Mittel zunächst als in

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

den hoheitlichen Bereich überführt und ggf. anschließend als in den/die weitere[n] BgA/Eigengesellschaft eingelegt, vgl. Rz. 40 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#)

Beachte:

Erfassung der Einlage auf dem steuerlichen Einlagekonto des Empfänger-BgA.

Die schädliche Auflösung der Rücklagen ist auch dann grds. stpfl., wenn sie in einem VZ erfolgt, in dem die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG nicht vorliegen. Dies lässt sich zum einen aus dem Sinn und Zweck der Vorschrift herleiten, zum anderen auch aus dem Gesetzeswortlaut des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG, der in Satz 2 die Auflösung der Rücklagen ohne weitere Voraussetzungen zu einem Gewinn im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG erklärt. Zur Feststellung des steuerlichen Einlagekontos in diesen sog. „Wechselfällen“ vgl. Tz. 23.3.

In Fällen der Umwandlung oder Einbringung gilt die Rücklage ebenfalls als aufgelöst, Rz. 39 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#). Nach Verwaltungsauffassung war dies auch schon von dem alten Wortlaut des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG gedeckt, da in Fällen der Umwandlung oder Einbringung die Rücklage im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG nicht auf den neuen Rechtsträger (in privatrechtlicher Organisationsform) übergehen kann. Folglich ist sie aufzulösen und da der BgA mit Einbringung oder Umwandlung untergeht, kann die Rücklage in der Konsequenz nur für Zwecke außerhalb des BgA aufgelöst werden. Mit dem JStG 2007 und dem SEStEG wurde der Wortlaut des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG klarstellend erweitert.

22.3.7 Behandlung von „Alt-Rücklagen“ bei Regiebetrieben

Ist eine Rücklagenbildung i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG bei Regiebetrieben in Veranlagungszeiträumen vor 2018 nach den Grundsätzen der bisherigen BMF-Schreiben anerkannt worden, richten sich die Tatbestände für deren Fortbestand ab Veranlagungszeitraum 2018, ohne dass es hierfür einer Beschlussfassung nach Maßgabe der Rz. 35 bedarf, nach den Grundsätzen des aktuellen [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#), vgl. dessen Rz 70.

22.3.8 Verlustverrechnung

KapSt-pflichtige Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG liegen auch dann vor, wenn Rücklagen zu Zwecken **außerhalb** des BgA verwendet werden.

Die Auflösung von Rücklagen **innerhalb** eines BgA zwecks Verlustabdeckung eines Wirtschaftsjahres führt nicht zu KapSt-pflichtigen Einnahmen, weil die durch einen Verlustausgleich aufgezehrten Rücklagen für Vermögensübertragungen nicht mehr zur Verfügung stehen. In diesen Fällen kommt es daher bei den Trägerkörperschaften nicht zu einer Versteuerung.

Maßgebend ist allein der handelsrechtliche Fehlbetrag, da § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG an den vom BgA erzielten Gewinn und nicht an das Einkommen anknüpft. Ein evtl. steuerrechtlicher Verlustvortrag nach § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 1 EStG ist irrelevant.

Bei der Verrechnung von Verlusten ist zwischen der Rechtsform der Eigen- und Regiebetriebe zu unterscheiden:

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Eigenbetriebe, die regelmäßig nach den Regeln der kfm. doppelten Buchführung Jahresabschlüsse aufstellen und bei denen **nicht durch entsprechende Einlagen** ausgeglichene Verlustvorträge bestehen, können den verwendungs- bzw. rüklagefähigen Gewinn um die Beträge für den Ausgleich von Fehlbeträgen (Verlusten) aus früheren Wirtschaftsjahren kürzen, vgl. Rz. 28 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#). Insoweit mindert sich der Gewinn i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG, vgl. Zeile 17 des Vordrucks KSt 1 Fa 2017 (Kz 48.224).

Trägt die jPdöR einen entstandenen Verlust vor, mindert dieser somit den Gewinn i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG.

Gleicht sie einen entstandenen Verlust im Jahr der Entstehung aus, erhöht sich entsprechend das steuerliche Einlagekonto. Die durch Einlagen ausgeglichenen Verluste wirken sich insoweit auf die Höhe der Kapitaleinkünfte aus, als sich hierdurch die Höhe des ausschüttbaren Gewinns mindert (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 5 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG).

Regiebetriebe sind in den kommunalen Haushalt eingegliedert. Ihre Einnahmen fließen - anders als bei Eigenbetrieben - unmittelbar in den Haushalt und Ausgaben werden unmittelbar aus dem Haushalt der Trägerkörperschaft bestritten (Gesamtdeckungsprinzip). Abweichend von Eigenbetrieben gelten der Gewinn des BgA und die Einkünfte aus Kapitalvermögen wegen der rechtlichen Identität der Trägerkörperschaft und des BgA als zeitgleich zum Schluss des Wirtschaftsjahrs erzielt ([BFH-Urteil vom 11.07.2007, BStBl II 2007 S. 841](#)).

In Verlustfällen kommt es kommunalrechtlich zum laufenden Ausgleich der im BgA entstandenen Verluste durch die Trägerkörperschaft (vgl. [BFH-Urteil vom 23.01.2008, BStBl II 2008 S. 573](#)); dieser Ausgleich führt zum Ende des Wirtschaftsjahrs des BgA zu Einlagen beim BgA und somit zu einem Zugang zum steuerlichen Einlagekonto. Maßgeblich ist der handelsrechtliche Jahresfehlbetrag bzw. der Verlust nach § 4 Abs. 1 EStG, insofern führen auch Buchverluste zu einem Zugang zum steuerlichen Einlagekonto. Laut BFH besteht für eine Liquiditätsbetrachtung kein Raum (vgl. [BFH-Urteil vom 11.09.2013, BStBl II 2015 S. 161](#)). Die Verluste wirken sich somit insoweit auf die Höhe der Kapitaleinkünfte aus, als sich hierdurch die Höhe des ausschüttbaren Gewinns mindert (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 5 i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG), vgl. Rz. 55 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#). Ein kommunalrechtlicher Ausgleich von Verlusten hat keine Auswirkung auf die Höhe des steuerlichen Verlustvortrags im Sinne des § 10d Abs. 4 EStG des BgA, vgl. Rz. 29 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#)

Der Vordruck KSt 1 Fa sieht für die entsprechende Einlage der Trägerkörperschaft die Zeile 38c vor.

22.3.9 Berücksichtigung von verdeckten Gewinnausschüttungen

Aus rechtssystematischen Gründen sind auch die verdeckten Gewinnausschüttungen in den Regelungsinhalt des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG aufgenommen worden.

Beispiel (vgl. Rz. 41 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#)):

Der BgA X überträgt auf den BgA Y der gleichen Trägerkörperschaft (unentgeltlich) die zu seinem gewillkürten Betriebsvermögen gehörende Beteiligung an einer GmbH. Die Beteiligung ist aus versteuerten Gewinnen zu 100 angeschafft worden. Der Teilwert im Zeitpunkt der Übertragung beträgt 120; ein Einlagekonto ist beim BgA X nicht vorhanden. Der Vorgang

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

ist steuerrechtlich - in Anlehnung an die Besteuerungsgrundsätze von verdeckten Gewinnausschüttungen bei Schwestergesellschaften - wie folgt zu lösen:

Beim BgA X führt der Vorgang zu einer verdeckten Gewinnausschüttung an die Trägerkörperschaft und zu einer Besteuerung nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG. Die Bemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer beträgt 120. Beim BgA Y ist die Beteiligung als Einlage der Trägerkörperschaft mit dem Teilwert zu aktivieren. Das steuerliche Einlagekonto (§ 27 KStG) ist um diesen Betrag zu erhöhen.

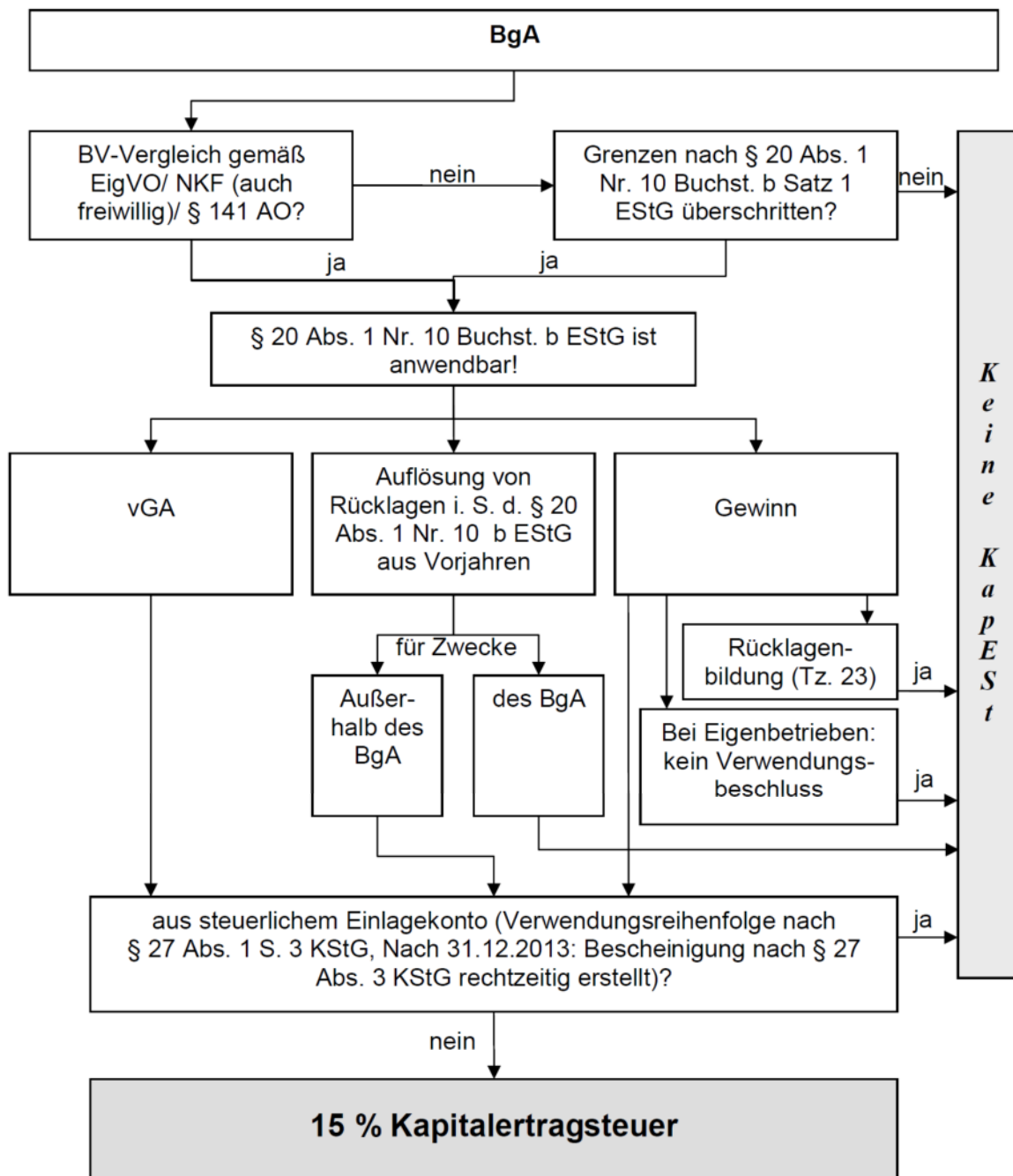
22.3.10 Berücksichtigung von Feststellungen im Rahmen einer Betriebsprüfung

Für Zwecke des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG ist grundsätzlich auf den handelsrechtlichen Jahresüberschuss abzustellen (vgl. Tz. 22.3.3). Änderungen einer BP wirken sich allerdings zunächst nicht auf die Handelsbilanz aus, so dass der Jahresüberschuss i.S.d. § 275 HGB dadurch nicht berührt wird. Es stellte sich in der Vergangenheit die Frage, inwieweit die Feststellungen der BP die Höhe der Kapitaleinkünfte gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG beeinflussen können.

Gem. Rz. 25 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#), ist auf das nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zutreffende Jahresergebnis abzustellen. Das Jahresergebnis nach dem festgestellten Jahresabschluss ist hingegen nicht entscheidend. Ein von einer Betriebsprüfung aufgedeckter fehlerhafter handelsrechtlicher Bilanzansatz ist demnach für Zwecke des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG im Jahr der Fehlbuchung und nicht erst im Zeitpunkt der Anpassung der Handelsbilanz zu korrigieren ([BFH-Urteil vom 11.09.2013, BStBl II 2015 S. 161](#) und [BFH-Urteil vom 30.01.2018, VIII R 75/13, a.a.O.](#)). Die entsprechende spätere Anpassung der Handelsbilanz an die Steuerbilanz hat im Anpassungsjahr keine Auswirkung auf den kapitalertragsteuerpflichtigen Gewinn.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

22.3.11 Zusammenfassendes Schaubild



22.3.12 Anwendungszeitpunkt

§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG ist erstmals auf „Gewinne“ anzuwenden, die nach Ablauf des ersten Wirtschaftsjahres erzielt werden, für das das KStG 2001 erstmals anzuwenden ist, § 52 Abs. 37a S. 2 EStG.

Es gilt insoweit zu differenzieren zwischen Regie- und Eigenbetrieben (vgl. Rz. 66 und 67 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#)):

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Bezogen auf die Gewinne von als Regiebetrieb geführten BgA bedeutet dies, dass § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG auf Gewinne, die in einem in 2001 endenden Wirtschaftsjahr erzielt worden sind, noch nicht anzuwenden ist ([BFH-Urteil vom 11.07.2007, BStBl II 2007 S. 841](#)). Nach Auffassung des BFH ([Urteil vom 30.01.2018, VIII R 75/13](#), a.a.O.) gilt dies auch für solche Gewinne eines Regiebetriebs, die zunächst einer Rücklage zugeführt wurden. Gewinne des Jahres 2001, die wegen § 52 Abs. 37a Satz 2 EStG nicht gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG steuerpflichtig gewesen wären, können nach Meinung des BFH auch im Fall einer etwaigen Einstellung in die Rücklagen und deren späterer Auflösung nicht steuerpflichtig sein. Insofern handele es sich jedenfalls nicht um Rücklagen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG. Denn aus dem Wortlaut und der Systematik des Gesetzes folge, dass sich der Begriff der Rücklagen in Satz 2 nur auf Rücklagen i.S. des Satzes 1 beziehe. Diese könnten mangels Geltung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG im Jahr 2001 gemäß § 52 Abs. 37a Satz 2 EStG noch nicht für Gewinne des Jahres 2001 gebildet werden. Dass als Folge dieser Auslegung die Gewinne des Jahres 2001 eines Regiebetriebs auch im Fall einer zunächst gebildeten Rücklage dauerhaft nicht der grundsätzlich für BgA vorgesehenen zweiten Besteuerungsebene zugeführt würden, müsse aufgrund des Wortlauts der gesetzlichen Regelungen hingenommen werden. Die Finanzverwaltung wendet die Urteilsgrundsätze an (vgl. Rz. 66 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019](#), a.a.O.).

Bei Eigenbetrieben kommt es nur aufgrund von Ausschüttungsbeschlüssen oder verdeckten Gewinnausschüttungen zu einer Kapitalertragsteuerpflicht. Der Gewinn eines in 2001 endenden Wirtschaftsjahres unterfällt daher der Kapitalertragsteuerpflicht, wenn ein entsprechender Ausschüttungsbeschluss nach dem 31.12.2001 gefasst worden ist ([BFH-Urteil vom 16.11.2011, BStBl II 2013 S. 328](#)). Verdeckte Gewinnausschüttungen in 2001 werden hingegen nicht erfasst.

22.3.13 Entstehungszeitpunkt der Kapitalertragsteuer

Hinsichtlich des Entstehungszeitpunktes der Kapitalertragsteuer ist zwischen Regie- und Eigenbetrieben zu unterscheiden:

Die Kapitalertragsteuer auf den Gewinn i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG entsteht bei Regiebetrieben im Zeitpunkt der Bilanzerstellung; spätestens acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres. Als Zeitpunkt der Bilanzerstellung ist der Zeitpunkt der Bilanzfeststellung zu verstehen. Dies gilt für Regie- und Eigenbetriebe auch, soweit die Kapitalertragsteuer auf vGA entfällt, die im abgelaufenen Wirtschaftsjahr vorgenommen worden sind.

Bei Eigenbetrieben gilt dies grds. nur, soweit die Überführung des Gewinns des abgelaufenen Wirtschaftsjahres in den allgemeinen Haushalt der Trägerkörperschaft beschlossen wird; im Übrigen gilt der Gewinn als in Rücklagen eingestellt, vgl. Rz. 59 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#).

Ist eine Bilanzerstellung des BgA auch acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres noch nicht möglich, weil z.B. Beteiligungserträge des BgA noch nicht bekannt sind, so ist der Gewinn für Zwecke der Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG zu schätzen und die entsprechende Kapitalertragsteueranmeldung einzureichen. Bei einer späteren Änderung des geschätzten Gewinns ist eine geänderte Kapitalertragsteueranmeldung zum 10. des Folgemonats einzureichen.

Sofern Rücklagen zu Zwecken außerhalb des BgA aufgelöst werden, entsteht die Kapitalertragsteuer am Tag nach der Beschlussfassung über die Verwendung, § 44 Abs. 6 Satz 2 EStG.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Die innerhalb eines Monats einbehaltene Steuer ist jeweils bis zum 10. des folgenden Monats an das Finanzamt abzuführen, § 44 Abs. 6 Satz 4 EStG i.V.m. § 44 Abs. 1 Satz 5 EStG.

In den Fällen der Veräußerung einbringungsgeborener bzw. sperrfristbehafteter Anteile entsteht die Kapitalertragsteuer am Tag nach der Veräußerung bzw. am Tag nach dem die Besteuerungsfolge gem. § 21 Abs. 2 UmwStG a.F. bzw. § 22 Abs. 1 UmwStG n.F. auslösenden Ereignis, § 44 Abs. 6 Satz 2 zweiter Halbsatz EStG.

Für die Gewinne aus Werbesendungen der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten entsteht die Kapitalertragsteuer mit Ablauf des jeweiligen Wirtschaftsjahrs (§ 44 Abs. 6 Satz 3 EStG).

22.3.14 Steuersatz

Durch das UntStRefG vom 14.08.2007 ([BGBl I 2007 S. 1912](#)) wurde der Kapitalertragsteuersatz von 10% (§ 43a Abs. 1 Nr. 6 EStG) auf 15% für Kapitalerträge, die der Trägerkörperschaft ab dem 01.01.2009 zufließen, erhöht (§ 52a Abs. 1 EStG, § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG).

Da der Gewinn eines Regiebetrieb-BgA des Jahres 2008 aufgrund der geänderten BFH-Rechtsprechung ([Urteil vom 11.07.2007, BStBl II 2007 S. 841](#)) der Trägerkörperschaft bereits am 31.12.2008 zufließt, unterliegt der Gewinn bereits dem neuen geminderten KSt-Satz von 15%, jedoch auch noch dem geringeren KapSt-Satz von 10%.

22.3.15 Schuldner der Kapitalertragsteuer

Die Besteuerung wird in den Fällen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG im Wege des Kapitalertragsteuerabzugs vorgenommen (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG). § 43 Abs. 2 EStG stellt klar, dass die Identität von Gläubiger und Schuldner dem Steuerabzug vom Kapitalertrag nicht entgegensteht. Der BgA gilt als Schuldner, die jPdöR als Gläubiger der Kapitalerträge, § 44 Abs. 6 Satz 1 EStG.

Durch das JStG 2007 vom 13.12.2006 (BGBl I 2006 S. 2878) wurde § 44 Abs. 6 Satz 4 EStG dahingehend geändert, dass nicht mehr nur die Abs. 1 bis 4 des § 44 EStG für entsprechend anwendbar erklärt werden, sondern darüber hinaus auch § 44 Abs. 5 Satz 2 EStG. KapSt-Nachforderungsbescheide dürfen danach bei Erfüllen der Voraussetzungen unmittelbar an die jPdöR als Gläubiger der Kapitalerträge gestellt werden. Gem. § 52 Abs. 53 Satz 4 EStG gilt dies bereits für Kapitalerträge ab 01.01.2002.

Dass zutreffender Inhaltsadressat eines Nachforderungsbescheids ausschließlich die jPdöR sein kann, hat auch der BFH in seinem [Urteil vom 30.01.2018 \(VIII R 75/13, a.a.O.\)](#) klargestellt.

Für Kapitalerträge, die ganz oder teilweise nicht in Geld bestehen, ist eine direkte Inanspruchnahme der jPdöR als Gläubiger unter den Voraussetzungen des § 44 Abs. 1 Sätze 7 - 9 EStG möglich.

22.4 Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug

Ein Anspruch auf eine teilweise Abstandnahme vom KapSt-Abzug der auf die Leistungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a und b EStG erhobenen derzeit 15%igen KapSt, wie sie gem. §

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

44a Abs. 8 EStG z.B. für Kapitalerträge i.S.d. § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG (z. B.: Dividenden) vorgesehen ist, besteht nicht.

Diese Regelung ist auch schlüssig, da im Ergebnis eine einheitliche KapSt-Belastung von 15% erreicht wird, gleichgültig, ob es sich um Leistungen eines BgA oder um Gewinnausschüttungen einer Kapitalgesellschaft an die jPdöR handelt (vgl. Tz. 34.2).

22.5 Einzelfragen

22.5.1 Buchgewinne

Werden in einem BgA Buchgewinne erzielt (z.B. durch den Tausch von Wirtschaftsgütern oder durch Aufdeckung stiller Reserven, z.B. gem. § 21 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 UmwStG), so verbleiben derartige Gewinne grds. im jeweiligen BgA.

Es stellt sich die Frage, ob derartige, nicht zu Liquidität führende Gewinne bei Regiebetrieben den KapSt-Abzug auslösen.

In derartigen Fällen ist kein KapSt-Abzug vorzunehmen, weil nur tatsächlich Liquidität schaffende Vermögensübergänge auf die jPdöR mit KapSt belastet werden sollen. Die Reinvestition ist als zulässige Rücklagenbildung im BgA anzuerkennen (vgl. Rz. 35 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#)).

22.5.2 Einbringung von BgA in Kapitalgesellschaften

Mit der Einbringung eines BgA in eine KapGes gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten (§ 20 Abs. 1 UmwStG) gilt der jeweilige BgA als veräußert. Dieser Vorgang kann auf Antrag ertragsteuerlich neutral erfolgen (§ 20 Abs. 2 UmwStG a.F. und n.F.). Dabei gilt der Wert, mit dem die KapGes das eingebrachte BV ansetzt, für die einbringende jPdöR als Veräußerungspreis (§ 20 Abs. 3 UmwStG bzw. § 20 Abs. 4 UmwStG a.F.).

Mit dem Übergang des Vermögens auf eine KapGes wird der BgA gleichzeitig vollständig beendet und das übergehende Vermögen für Zwecke außerhalb des untergegangenen BgA verwendet. Dieser Vorgang stellt sich damit als „Auskehrung“ des gesamten (Rest-)Vermögens des BgA an die Trägerkörperschaft mit anschließender Einlage in die Eigengesellschaft dar (vgl. Rz. 40 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#)). Die durch die Einbringung entstandenen einbringungsgeborenen bzw. sperrfristbehafteten Anteile werden Hoheitsvermögen der Trägerkörperschaft (zu den Rechtsfolgen einer Veräußerung der Anteile vgl. Tz. 22.5.3 und Tz. 22.5.4). Die Verwaltungsauffassung wurde im Rahmen des JStG 2007 und des SEStEG gesetzlich in § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 2. Halbsatz EStG festgeschrieben.

Damit erfüllt die Einbringung eines BgA in eine Kapitalgesellschaft den Tatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG mit der Folge eines 15%igen KapSt-Abzugs. Maßgebend für die Bemessung der KapSt sind die im Zeitpunkt der Einbringung vorhandenen offenen Rücklagen (vgl. Rz. 39 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#), und Zeile 55a des Vordrucks KSt 1 Fa).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Dass die infolge der Einbringung entstandenen Geschäftsanteile in der Hand der jPdöR die Qualität von sog. einbringungsgeborenen Anteilen i.S.d. § 21 UmwStG a.F. bzw. sperrfristbehafteten Anteilen i.S.d. § 22 UmwStG haben, ist für die Frage, ob Kapitalertragsteuer durch die Einbringung des BgA ausgelöst wird, unbeachtlich.

Wird im Zuge einer Einbringung nur ein Teilbetrieb eines BgA in eine KapGes eingebracht, gelten die erhaltenen Anteile nicht als in das Vermögen der Trägerkörperschaft überführt. Sie stellen BV des „Rest-BgA“ dar. Soweit die erhaltenen Anteile zum Betriebsvermögen des BgA gehören, wird eine Steuerpflicht nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG nicht ausgelöst.

Bei Veräußerung der Anteile aus dem BV des BgA wird ein ggf. entstehender Gewinn im laufenden Ergebnis des BgA erfasst und unterliegt nach den allgemeinen Grundsätzen der KapSt-Pflicht.

22.5.3 Veräußerung einbringungsgeborener Anteile

Veräußert eine jPdöR einbringungsgeborene Anteile i.S.d. § 21 Abs. 1 Satz 1 UmwStG a.F., fingiert § 21 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG a.F. für die Veräußerung einen BgA (Nicht nur die Veräußerung von einbringungsgeborenen Anteilen, sondern auch die im § 21 Abs. 2 UmwStG genannten Ersatztatbestände lösen die Rechtsfolge des § 21 Abs. 1 UmwStG und somit die Annahme eines Kapitalertrages i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 letzter Halbsatz EStG aus.).

Ein Gewinn aus der Veräußerung der Beteiligung ist, weil für den fiktiven BgA die allgemeinen Einkommensermittlungsvorschriften gelten, nach § 8b Abs. 2 KStG grds. steuerfrei, es sei denn, zwischen der Veräußerung und der Einbringung liegt ein Zeitraum von weniger als sieben Jahren (§ 8b Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Satz 2 Nr. 1 KStG a.F.).

Zu beachten bleibt, dass der Gewinn i.S.d. § 21 Abs. 3 UmwStG a. F. – unabhängig von seiner körperschaftsteuerlichen Beurteilung – gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG einer 15%igen KapSt unterliegt, vgl. § 43 Abs. 1 Nr. 7c EStG, § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG.

Da der KapSt nur der tatsächlich „verwendungsfähige“ Gewinn unterliegen soll, ist der Veräußerungsgewinn um den darauf entfallenden KSt-Aufwand nebst Solidaritätszuschlag zu kürzen.

Eine den KapSt-Abzug verhindernde Rücklagenbildung aus dem Gewinn scheidet aus, weil der BgA nur für den Zeitpunkt der Veräußerung fingiert und danach direkt wieder aufgelöst wird.

22.5.4 Veräußerung sperrfristbehafteter Anteile

Bei Einbringungsvorgängen mit einem Wertansatz unterhalb des gemeinen Wertes, die unter der Geltung des UmwStG in der Fassung des SEStEG erfolgen, entstehen sog. sperrfristbehaftete Anteile. Die Veräußerung solcher Anteile innerhalb der Sperrfrist von sieben Jahren nach der Einbringung löst die rückwirkende Besteuerung des sog. Einbringungsgewinns I i.S.d. § 22 Abs. 1 UmwStG aus. Der Einbringungsgewinn I wird auf den Zeitpunkt der Einbringung ermittelt und rückwirkend im VZ der Einbringung nach den allgemeinen Grundsätzen besteuert. Der Einbringungsgewinn I mindert sich jedoch jeweils um 1/7 für jedes seit dem Einbringungsstichtag abgelaufene Zeitjahr. Daneben ist im VZ der Veräußerung ein Veräußerungsgewinn zu besteuern, der nach § 8b Abs. 2 KStG steuerfrei ist und als in einem BgA entstan-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

den gilt (§ 22 Abs. 4 Nr. 1 UmwStG; siehe auch Tz. 23.34 - 23.37 UmwStE vom 11.11.2011, BStBl I 2011 S. 1314) (Auch das UmwStG in der Fassung des SEStEG sieht in § 22 Abs. 1 UmwStG n. F. bestimmte Ersatztatbestände vor, die zu einer Realisierung des Einbringungsgewinnes I führen und einem Verkauf der Anteile gleichgestellt werden (vgl. hierzu auch Tz. 23.21 - 23.26 UmwStE vom 11.11.2011). In diesen Fällen ist analog zur alten Regelung ebenfalls die Voraussetzung für die Anwendung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 letzter Halbsatz EStG in der Fassung des SEStEG erfüllt.).

Beispiel (nach Stangl in Rödder/Herrlinghaus/van Lishaut Umwandlungssteuergesetz, 2. Auflage 2013, Rz. 199a zu § 22 UmwStG):

Die Stadt bringt einen BgA im Jahr 2007 zu Buchwerten in die B-GmbH ein (Buchwert = 100, Einlagen = 20, offene Gewinnrücklagen = 80, stille Reserven = 700). Anschließend verkauft sie die Anteile an der B-GmbH noch in der Siebenjahresfrist (z.B. nach Ablauf von drei Zeitjahren).

Lösung:

Bei der Einbringung werden die offenen Rücklagen von 80 mit Kapitalertragsteuer belegt (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 2. Halbsatz i.V.m. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 7c EStG).

Wenn die Stadt die Anteile an der B-GmbH veräußert, wird der Tatbestand des § 22 Abs. 1 UmwStG n.F. ausgelöst. Folglich muss die Stadt den Einbringungsgewinn I - nach Siebtelung für drei abgelaufene Zeitjahre - rückwirkend im Einbringungsjahr 2007 i.H.v. 400 versteuern, allerdings nur mit 25% KSt. Dieser Gewinn unterliegt auch der Kapitalertragsteuer. Der versteuerte Einbringungsgewinn I erhöht die AK auf die Anteile (§ 22 Abs. 1 Satz 4 UmwStG).

Für den Anteilsveräußerungsgewinn (Ermittlung unter Berücksichtigung der durch den Einbringungsgewinn I erhöhten AK)) wird die Besteuerung gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG i.V.m. § 22 Abs. 4 UmwStG am Tag nach der Veräußerung in 2010 ausgelöst. Zu diesem Zeitpunkt ist kein BgA der Stadt mehr vorhanden; § 22 Abs. 4 UmwStG fingiert aber, dass der Gewinn aus der Veräußerung der erhaltenen Anteile in einem BgA entstanden ist.

Da der Kapitalertragsteuer nur der tatsächlich „verwendungsfähige“ Gewinn unterliegen soll, ist der Veräußerungsgewinn um den darauf entfallenden KSt-Aufwand zu kürzen.

Zu beachten ist, dass abweichend von der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile nach § 21 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG a. F., die ohne zeitliche Begrenzung zu Einkünften gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG führt, der Verkauf der sperrfristbehafteten Anteile nur innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist einer Besteuerung nach § 43 Abs. 1 Nr. 7 c, § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG zugänglich ist. Da § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 letzter Halbsatz EStG auf § 22 Abs. 4 UmwStG und dieser wiederum auf „Fälle des Absatzes 1“, also auf Anteilsveräußerungen innerhalb der siebenjährigen Sperrfrist, verweist, gilt der Veräußerungsgewinn nach Ablauf der Sperrfrist nicht mehr als in einem BgA entstanden und unterliegt demzufolge nicht mehr dem Kapitalertragsteuerabzug.

In der Literatur wird zum Teil die Auffassung vertreten, dass der rückwirkend im Zeitpunkt der Einbringung zu versteuernde Einbringungsgewinn I keine Kapitalertragsteuerpflicht auslösen könne, da § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG ausdrücklich nur auf § 22 Abs. 4 UmwStG verweise, und somit nur der um den Einbringungsgewinn I verminderte Anteilsveräußerungsgewinn der Steuerpflicht unterliege.

Diese Rechtsfrage ist bisher noch nicht *höchstrichterlich* geklärt. Nach der im UmwStG i.d.F. des SEStEG verankerten Grundsystematik der rückwirkenden Einbringungsgewinnbesteue-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

nung stellt die Realisation des Einbringungsgewinn I den letzten Geschäftsvorfall des eingebrachten BgA dar und führt damit zu Einkünften gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG (vgl. auch Rz. 56 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#)).

22.5.5 Einbringung von BgA in Personengesellschaften

Soweit eine jPdöR mit der Einbringung eines/mehrerer BgA in eine PersGes die Stellung eines Mitunternehmers einnimmt (§ 24 Abs. 1 UmwStG), gilt der jeweilige BgA als veräußert. Dieser Vorgang ist umwandlungssteuerrechtlich gewinnneutral gestaltbar (§ 24 Abs. 2 UmwStG). Dabei gilt der Wert, mit dem die PersGes das eingebrachte BV ansetzt, für die einbringende jPdöR als Veräußerungspreis (§ 24 Abs. 3 UmwStG).

Mit dem Übergang des Vermögens auf eine PersGes ist der Tatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG nicht erfüllt. Die Mitunternehmeranteile – und damit der Gegenwert für das Vermögen des BgA – gehen im Gegensatz zur Einbringung in eine KapGes nicht in den hoheitlichen Bereich der jPdöR über. Der Anteil an der Mitunternehmerschaft stellt ebenfalls grds. einen BgA dar (H 4.1 KStH 2015), der wegen der transparenten Besteuerung der PersGes als mit dem bisherigen BgA identisch anzusehen ist. Soweit in dem eingebrachten BgA Rücklagen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG vorhanden waren, werden diese von dem BgA „Beteiligung an der Mitunternehmerschaft“ fortgeführt. Gleiches gilt hinsichtlich der Bestände des steuerlichen Einlagekontos.

Erst bei Veräußerung oder Aufgabe des Mitunternehmeranteils ist ein Vermögensübergang in den hoheitlichen Bereich der jPdöR gegeben, der geeignet ist, die Rechtsfolgen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG auszulösen.

22.5.6 Kapitalertragsteuerpflicht von Übernahmegewinnen gemäß § 4 UmwStG und Gewinnen gemäß § 7 UmwStG

Fraglich ist, ob auch ein evtl. Übernahmegewinn gem. § 4 UmwStG sowie ein Gewinn gem. § 7 UmwStG, die bei einer Umwandlung einer GmbH in eine PersGes entstehen können, zu Kapitaleinkünften gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG führen. Hierbei sind zwei Fallvarianten zu unterscheiden:

Variante 1: Der GmbH-Anteil stellt vor Umwandlung der GmbH in eine PersGes (gewillkürtes) Betriebsvermögen eines BgA dar.

Durch die Umwandlung der GmbH in die PersGes gilt der Anteil mit seinem Buchwert in das Betriebsvermögen der PersGes als eingelegt (§ 5 Abs. 3 UmwStG).

Dies führt dazu, dass für die jPdöR als Mitunternehmerin der PersGes ein Übernahmegewinn/-verlust zu ermitteln ist. Dieses Übernahmeergebnis entsteht bei der übernehmenden PersGes und ist somit dem neuen zweiten BgA „Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft“ (vgl. Tz. 8.10.3 und Tz. 18) zuzurechnen und dort zu versteuern.

§ 7 UmwStG regelt, dass den Gesellschaftern das anteilig auf sie entfallende Eigenkapital lt. Steuerbilanz der KapGes abzüglich des Bestands des steuerlichen Einlagekontos i.S.d. § 27 KStG, das sich nach der Anwendung des § 29 Abs. 1 KStG ergibt, ausgeschüttet wird und schafft somit einen gesetzlich geregelten Vermögenszufluss bei den Gesellschaftern. Da die Anteile an der Überträgerin in den Fällen, in denen ein Übernahmeergebnis zu ermitteln ist,

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

am steuerlichen Übertragungstichtag zum BV der Übernehmerin gehören, entstehen die Einkünfte nach § 7 UmwStG bereits auf der Ebene der PersGes. Sie sind im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung der PersGes zu erfassen und fallen demzufolge in dem BgA „Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft“ an. Auch in diesem Fall erfolgt die Versteuerung auf der Ebene dieses BgA.

Fraglich ist, ob ein evtl. Übernahmegewinn gem. § 4 UmwStG und die nach § 7 UmwStG entstehenden Einkünfte solche gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG darstellen und somit eine KapSt-Pflicht gem. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG auslösen.

Durch den Umwandlungsvorgang sind dem BgA weder durch einen evtl. Übernahmegewinn, noch durch die Einkünfte gem. § 7 UmwStG liquide Mittel zugeflossen, die an die Trägerkörperschaft ausgekehrt werden könnten.

Variante 2: Der GmbH-Anteil wird im vermögensverwaltenden Bereich der jPdöR gehalten

Hier gilt keine der Einlagefiktionen des § 5 UmwStG; insbesondere ist § 5 Abs. 2 UmwStG nicht anwendbar.

Folglich ist für die jPdöR kein Übernahmeergebnis gem. § 4 UmwStG zu ermitteln (vgl. § 4 Abs. 4 Satz 3 UmwStG).

Dennoch sind die offenen Rücklagen der GmbH gem. § 7 UmwStG zu versteuern (§ 7 Satz 2 UmwStG). Diese Einkünfte gelten mit Ablauf des steuerlichen Übertragungstichtags eine logische Sekunde vor Entstehung des BgA „Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft“ als im vermögensverwaltenden Bereich der jPdöR zugeflossen und können somit nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG führen.

Die im Zeitpunkt der Umwandlung (= Eintragung der Umwandlung im Handelsregister, vgl. [BMF-Schreiben vom 16.12.2003, BStBl I 2003 S. 786](#), Rz. 10) auf die Einkünfte entstehende KapSt gem. § 43 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG (Abstandnahme gem. § 44a Abs. 8 Satz 1 Nr. 2 EStG) hat Abgeltungswirkung (§ 2 Nr. 2 KStG).

22.5.7 Unentgeltliche Überführung von steuerverhafteten Anteilen in das Hoheitsvermögen

Die unentgeltliche Überführung steuerverhafteter Anteile an einer KapGes (originäres BV und ggf. zusätzlich einbringungsgeborene Anteile gem. § 21 UmwStG a.F.) aus dem BV eines BgA in das Hoheitsvermögen einer jPdöR führt dazu, dass in diesem Zeitpunkt eine vGA vorliegt, deren Wert sich nach H 8.6 Hingabe von Wirtschaftsgütern KStH 2015 richtet (= gemeiner Wert).

Im Fall der Einbringung eines BgA in eine KapGes, deren Anteile sich in dem BgA befinden, scheidet nach einer Entscheidung der KSt-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder eine analoge Anwendung der (Entnahme-)Grundsätze der Rz. 20.11 des UmwStE vom 25.03.1998, (BStBl I 1998 S. 268) aus.

Die im Rahmen der vGA zu realisierenden stillen Reserven bleiben - vorbehaltlich der Regelungen des § 8b Abs. 4 KStG a.F. - bei der Einkommensermittlung des BgA außer Ansatz, § 8b Abs. 2 KStG. Die in den Hoheitsbereich überführten „Altanteile“ sind danach steuerentstrickt und stellen damit keine einbringungsgeborenen Anteile dar; ein künftiger Verkauf fällt nicht unter § 21 Abs. 3 Nr. 1 UmwStG a.F..

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Wegen der Überführung der Anteile in den Hoheitsbereich unterliegt dieser Vorgang gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG der Besteuerung; der anzusetzende Wert richtet sich ebenfalls nach H 8.6 Hingabe von Wirtschaftsgütern KStH 2015 (= gemeiner Wert).

Der Beschluss der KSt-Referatsleiter ist u.E. auch auf vergleichbare Vorgänge im Geltungsbereich des UmwStG i.d.F. des SEStEG anzuwenden.

Für den Fall, dass durch die Einbringung stille Reserven auf die „Altanteile“ verlagert werden (vgl. § 22 Abs. 7 UmwStG), bitten wir um Rücksprache vor abschließender Entscheidung.

22.5.8 Beteiligung an einer Personengesellschaft

Das [BMF-Schreiben vom 28.01.2019, a.a.O.](#), enthält ferner Ausführungen zur Thematik Kapitalertragsteuer bei der Beteiligung von jPdÖR an PersGes bzw. Mitunternehmerschaften. Die Beteiligung an einer Mitunternehmerschaft begründet bei der beteiligten jPdÖR einen bzw. mehrere eigenständige BgA; dieser gilt bzw. diese gelten als Regiebetriebe. Die Beteiligung an einer PersGes, die keinen Gewerbebetrieb unterhält, kann bei der beteiligten jPdÖR unter den Voraussetzungen des § 4 KStG ebenfalls einen bzw. mehrere BgA begründen; auch dieser gilt bzw. diese gelten als Regiebetriebe, vgl. Rz. 10 des [BMF-Schreibens vom 21.06.2017, a.a.O.](#).

Ermittelt die Gesellschaft, an der die Beteiligung besteht, ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich, schlägt dies nicht auf die Gewinnermittlung des bzw. der BgA durch. Auf den BgA bzw. die BgA ist § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG nur anzuwenden, wenn dieser freiwillig bilanziert oder der maßgebende Jahresüberschuss bzw. Gewinn i.S.d. der Rz. 31 die Gewinngrenze der Norm überschreitet, vgl. Rz. 30 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#).

Der Gewinnbegriff des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG umfasst bei BgA „Mitunternehmerschaft“ entsprechend der allgemeinen Regelung (vgl. Praxis-HB Tz. 22.3.3) den Gewinn des BgA, den die jPdÖR für Zwecke außerhalb des BgA verwenden kann (= verwendungs- bzw. rücklagefähiger Gewinn).

Bei BgA „Mitunternehmerschaft“, die keine Handelsbilanz erstellen, setzt sich der Gewinn wie folgt zusammen:

- der aus dem Gesamthandsvermögen der Mitunternehmerschaft/PersGes stammende Gewinnanteil der jPdÖR i.S.d. des § 120 Abs. 1 und des § 122 HGB, soweit er tatsächlich entnommen wurde. Erzielt die Mitunternehmerschaft/PersGes handelsrechtlich Verluste, entsteht ein entnahmefähiger Gewinn erst, wenn diese Verluste durch künftige Gewinne ausgeglichen sind, und
- die der jPdÖR von der Mitunternehmerschaft/PersGes zustehenden Sondervergütungen i.S.d. § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG abzüglich der damit im Zusammenhang stehenden Aufwendungen.

Anfallende Ertragsteuern sind bei der Ermittlung des Gewinns zum Abzug zu bringen.

Fraglich ist, ob diese Formel auch in Fällen anwendbar ist, in denen PersGes verschiedene Gewinn- und Verlusttätigkeiten ausüben, die jeweils als BgA zu beurteilen (vgl. Rz 1, 3 und 9 des [BMF-Schreibens vom 21.06.2017, a.a.O.](#)) und nicht nach Maßgabe des § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG zusammenfassbar sind. In entsprechenden Fällen würde das Abstellen auf den tatsächlich aus dem Gesamthandsvermögen der PersGes entnommenen Gewinnanteil (Rz. 31 des

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

[BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#)) dazu führen, dass bei der Bemessung der Kapitalertragsteuer Gewinne eines BgA mit Verlusten eines anderen BgA unzulässigerweise verrechnet würden. Ein solcher Sachverhalt liegt dem Urteil [des BFH vom 26.06.2019, VIII R 43/15](#), zugrunde. Der BFH stellt in diesem Urteil klar, dass zur Vermeidung eines unzulässigen Querverbands auch im Hinblick auf die Ausschüttungsfiktion bei einem BgA „Mitunternehmerschaft“ der ertragsteuerrechtlichen Abgrenzung der verschiedenen BgA, die aufgrund der Tätigkeiten der PersGes vorhanden sind, Rechnung zu tragen ist. Demzufolge seien Beträge, die auf Ebene der PersGes bei der Ermittlung des handelsrechtlichen Gewinns zur Deckung des Defizits aus einer anderen, nicht zusammenfassbaren Tätigkeit verwendet wurden, als entnommen anzusehen und erhöhten den Gewinn eines BgA „Mitunternehmerschaft“ i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG. Der BFH führt weiter aus, dass es nicht zu beanstanden sei, wenn die Finanzverwaltung die in Rz. 31 des BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O., niedergelegte Vereinfachungsregelung zur Ermittlung des kapitalertragsteuerpflichtigen Gewinns bei einem BgA „Mitunternehmerschaft“ auf solche Fallgestaltungen nicht anwende. Das Urteil wurde bisher nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht. Im Ergebnis ist dem BFH allerdings dahingehend zuzustimmen, dass die Vereinfachungsregelung der Rz. 31 des o.g. BMF-Schreibens in Fällen von Mehrsparten-PersGes keine Anwendung finden kann. Für die Bemessung des Gewinns i.S.d. 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG sind in diesen Fällen die allgemeinen Grundsätze für Regiebetriebe auf die einzelnen BgA anzuwenden (Rz. 30 i.V.m. Rz. 25 ff. des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#)). In Zweifelsfällen bitten wir um Rücksprache mit der OFD.

Auf einen BgA „Mitunternehmerschaft“ sind die für Regiebetriebe geltenden Rücklagengrundsätze anzuwenden. Dieser BgA – und nicht die PersGes an der die jPdöR beteiligt ist – muss die dort genannten Rücklagenvoraussetzungen erfüllen.

Ist ein BgA „Mitunternehmerschaft“ zulässigerweise mit einem BgA zusammengefasst, für den die Eigenbetriebsgrundsätze anzuwenden sind, gelten die für Eigenbetriebe geltenden Rücklagengrundsätze, vgl. Rz. 37 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#).

23 Führung des steuerlichen Einlagekontos gemäß § 27 KStG

23.1 Allgemeines

Leistungen eines nicht von der KSt befreiten BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit sowie der nicht den Rücklagen zugeführte Gewinn eines nicht von der KSt befreiten BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit führen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a bzw. b EStG zu KapStpflichtigen Einnahmen.

Die KapSt-Pflicht gilt nicht für den Teil der Leistungen, für den Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto i.S.d. § 27 KStG als verwendet gelten, § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a letzter Satz EStG bzw. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b letzter Satz EStG.

Mithin muss auf einem besonderen Konto - dem steuerlichen Einlagekonto - festgehalten werden, welcher Teil des Eigenkapitals des BgA aus Einlagen des Gewährträgers/der Trägerkörperschaft stammen, vgl. § 27 Abs. 7 KStG.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

23.1.1 BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit

Hier gelten keine Besonderheiten gegenüber „normalen“ Körperschaften, für die ein steuerliches Einlagekonto festzustellen ist.

Auf die Anforderung von Feststellungserklärungen und die Durchführung von Feststellungen i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 1 KStG kann bei Vorliegen der Voraussetzungen des R 31.1 KStR 2022 verzichtet werden.

23.1.2 BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit

Gem. § 27 Abs. 7 KStG unterliegen nur solche BgA der Verpflichtung zur Feststellung eines steuerlichen Einlagekontos, die Leistungen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG erbringen können. Soweit BgA weder ihren Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich ermitteln noch die Umsatz- oder Gewinn Grenzen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG überschreiten und auch keine Rücklagen im Sinne dieser Norm vorliegen (vgl. Praxis-HB Tz. 23.3), war eine Feststellung des steuerlichen Einlagekontos nach Verwaltungsauffassung bisher nicht erforderlich, vgl. (überholte) Rz. 44 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#). Mit [Urteil vom 30.09.2020, BStBl II 2022 S. 269](#), hat der BFH - entgegen der Auffassung des FG Baden-Württemberg ([Urteil vom 16.03.2006, EFG 2006 S. 1008](#)) und der o.g. Verwaltungsauffassung allerdings entschieden, dass die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos weder an die Gewinnermittlungsart, noch an das Überschreiten der jeweiligen Betragsgrenzen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG gebunden ist (sachlich-abstrakte Betrachtung). Es komme für die Feststellung lediglich darauf an, dass die persönlichen Voraussetzungen des Tatbestandes erfüllt seien. Nur dieses Auslegungsergebnis entspreche den Vorstellungen des Gesetzgebers, nach denen das Einlagekonto fortlaufend festzustellen sei.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung ist das Urteil über den entschiedenen Einzelfall hinaus anwendbar. Infolge dieses Urteils wurde das [BMF-Schreiben vom 04.04.2022, BStBl I 2022 S. 645](#), veröffentlicht, welches das [BMF-Schreiben vom 28.01.2019, a.a.O.](#), an die o.g. Urteilsgrundsätze anpasst. Die Rz. 42 ist nunmehr wie folgt gefasst: „Kapitalerträge der Gruppe 1 gehören nicht zu den Einnahmen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG, wenn für die Leistungen des BgA Beträge aus dem steuerlichen Einlagekonto als verwendet gelten (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 5 i. V. m. Nr. 1 Satz 3 EStG). Auch BgA (Eigen- und Regiebetriebe) haben daher nach § 27 Abs. 7 KStG ein steuerliches Einlagekonto zu führen, das sich entsprechend den Vorschriften des § 27 KStG entwickelt. Die Feststellung des Einlagekontos ist fortlaufend vorzunehmen, da es weder an die Gewinnermittlungsart noch an das Überschreiten der jeweiligen Betragsgrenzen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 EStG gebunden ist ([BFH-Urteil vom 30.09.2020, a.a.O.](#)).“

23.2 Ermittlung des Anfangsbestandes

Nach § 27 Abs. 1 KStG hat eine stpfl. KapGes die nicht in das Nennkapital geleisteten Einlagen am Schluss jeden Wirtschaftsjahres auf dem steuerlichen Einlagekonto zu erfassen und ausgehend vom Bestand zum Schluss des vorangegangenen Wirtschaftsjahres um die jeweiligen Zu- und Abgänge fortzuschreiben.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Die Vorschrift gilt ab dem ersten VZ, in dem das erste Wirtschaftsjahr endet, das unter das Halbeinkünfteverfahren fällt (§ 34 Abs. 1 KStG i.d.F. des Steuersenkungsgesetzes vom 23.10.2000).

In das Einlagekonto sind daher grds. nur solche Einlagen einzustellen, die der Kapitalgesellschaft **ab dem 01.01.2001** (bei abweichenden Wirtschaftsjahren entsprechend später) **zugeführt** worden sind. Alteinlagen in Wirtschaftsjahren vor dem Systemwechsel sind grds. nicht zu berücksichtigen. § 39 Abs. 1 KStG enthält vielmehr die Regelung, dass ein sich nach § 36 Abs. 7 KStG ergebender positiver Endbestand des EK 04 als Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos zu übernehmen ist.

Obwohl die v.g. allgemeinen Grundsätze nach § 27 Abs. 7 KStG insbesondere für BgA sinngemäß gelten, scheidet nach dem eindeutigen Wortlaut der Vorschrift eine entsprechende Anwendung auf im alten Recht nicht dem Anrechnungsverfahren unterliegende Körperschaften aus.

Denn es werden bei im Anrechnungsverfahren gliederungspflichtigen Körperschaften nicht wie bei BgA die in früheren Jahren tatsächlich geleisteten und noch im Eigenkapital vorhandenen Einlagen als Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos übernommen, sondern der formal festgestellte Endbestand des EK 04. Ein solcher Betrag existiert bei BgA jedoch nicht.

Nach dem Gesetzeswortlaut beträgt der Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos bei BgA damit **grds.** Null. Dem widersprechen auch nicht die Regelungen in Rz. 13 und 43 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019](#), a.a.O.. Nach diesen Bestimmungen sind im Ergebnis alle im Zeitpunkt des Systemwechsels vorhandenen Eigenkapitalteile, die das Nennkapital bzw. eine vergleichbare Kapitalgröße des BgA übersteigen, also alle noch **vorhandenen** Altgewinne und Alteinlagen (z.B. die der Sparkassen etc.), als Anfangsbestand in das steuerliche Einlagekonto zu übernehmen.

Die Gesetzessystematik des Halb- bzw. Teileinkünfteverfahrens setzt sich aus zwei Komponenten zusammen. Zum einen aus der derzeit 15%igen Definitivbelastung des Einkommens bei der Körperschaft selbst und der zusätzlichen ermäßigten Besteuerung beim Letztempfänger dieses Einkommens. Bei BgA erfolgt die nachgelagerte Besteuerung beim Letztempfänger des Einkommens (Trägerkörperschaft) im Wege der Erhebung der derzeit 15%igen Kapitalertragsteuer nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG. Allerdings kommt die nachgelagerte Besteuerung nur für solches Einkommen des BgA in Betracht, das er in unter das Halb-/Teileinkünfteverfahren fallenden Wirtschaftsjahren erzielt hat (§ 52 Abs. 37a EStG). Altgewinne und Alteinlagen, die im Zeitpunkt des Systemwechsels noch im Eigenkapital des BgA vorhanden waren, dürfen dagegen bei ihrer Abführung an die Trägerkörperschaft nicht dem Kapitalertragsteuerabzug unterworfen werden. Um dies auf technisch einfache Weise sicherzustellen, sind diese Beträge als Anfangsbestand in das steuerliche Einlagekonto einzustellen. An den Nachweis im Zeitpunkt des Systemwechsels noch vorhandener Eigenkapitalteile sind strenge Anforderungen zu stellen (ggf. durch sog. Betriebsabrechnungsbögen; die Haushaltspläne sind hierzu i.d.R. nicht geeignet).

Soweit hingegen vor dem Systemwechsel entstandene Verluste durch Einlagen ausgeglichen wurden, ist eine Einstellung dieser Beträge in das steuerliche Einlagekonto nicht möglich, weil insoweit keine verwendungsfähigen Beträge mehr existieren, vgl. Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 19.08.2004 - S 2706 - 101 - St 133 (K), S 2706 A - St 134 (D) und [S 2836 - 6 - St 13 - 33 \(MS\)](#).

Mit Urteilen vom [21.08.2007, BStBl II 2008 S. 317](#), und vom [09.04.2008, I R 68-70/06](#), hat der BFH die Verwaltungsauffassung bestätigt und entschieden, dass Einlagen, die eine Trä-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

gerkörperschaft ihrem BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit unter Geltung des Anrechnungsverfahrens zum Ausgleich von Verlusten zugeführt hat, nicht den Anfangsbestand des Einlagekontos erhöhen.

Der Anfangsbestand ist auch in den Fällen, in denen erstmalig ein steuerliches Einlagekonto festzustellen ist, entsprechend den hier genannten Grundsätzen zu ermitteln und festzustellen (sinngemäße Anwendung der Rz. 13 und 43 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#)).

Die Rechtsgrundsätze des [BFH-Urteils vom 30.09.2020, a.a.O.](#), nach denen die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos fortlaufend vorzunehmen ist (siehe Praxis-HB Tz. 23.1.2), greift die Finanzverwaltung im [BMF-Schreiben vom 04.04.2022, a.a.O.](#), auf. In Fällen, in denen bisher keine oder nicht fortlaufend eine Feststellung des steuerlichen Einlagekontos vorgenommen wurde, ist nunmehr das steuerliche Einlagekonto auf den Schluss des letzten in 2022 endenden Wirtschaftsjahres festzustellen. Die Rz. 44 ist nunmehr wie folgt gefasst: „Wenn für einen BgA bisher durchgängig ein steuerliches Einlagekonto festgestellt wurde, ergibt sich der Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos jeweils nach § 27 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Abs. 7 KStG. Wenn für einen BgA bisher keine oder nicht fortlaufend eine Feststellung des steuerlichen Einlagekontos vorzunehmen war, ist nunmehr für die Feststellungen auf den Schluss des letzten in 2022 endenden Wirtschaftsjahres (Erstjahr) eine entsprechende Erklärung abzugeben und eine Feststellung des steuerlichen Einlagekontos vorzunehmen. Der Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos im Erstjahr ergibt sich grundsätzlich nach § 27 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. Abs. 7 KStG. Aus Vereinfachungsgründen kann für BgA, für die bisher noch überhaupt keine Feststellung des steuerlichen Einlagekontos erfolgt ist, der Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos im Erstjahr aus der Summe des vorhandenen Eigenkapitals des BgA zu Beginn des im Erstjahr endenden Wirtschaftsjahres, das das Nennkapital bzw. eine vergleichbare Kapitalgröße des BgA übersteigt, zuzüglich der seit dem Systemwechsel zum Halbeinkünfteverfahren geleisteten Verlustausgleichseinlagen ermittelt werden. Gleiches gilt für BgA, für die keine durchgängige Feststellung des steuerlichen Einlagekontos und keine Feststellung des steuerlichen Einlagekontos auf den Schluss des dem Erstjahr unmittelbar vorangegangenen Wirtschaftsjahres erfolgt ist. BgA im Sinne von Satz 5 steht es frei, Erklärungen für die vorangegangenen Jahre bis zu dem Jahr abzugeben, in dem letztmalig eine Feststellung des steuerlichen Einlagekontos erfolgt ist; insoweit gilt Satz 3. Geleistete Verlustausgleichseinlagen liegen auch vor, soweit der die Ausgleichszahlung begründende Verlust (Rdnr. 55) steuerlich durch Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung gemindert wurde. Gewinne eines Regiebetriebs begründen keine Eigenkapitalveränderung, wenn sie mangels Rücklagenbildung als an die Trägerkörperschaft abgeführt gelten (Rdnr. 49 Satz 1); entsprechende Gewinne können folglich nicht im Anfangsbestand im Sinne des Satzes 4 enthalten sein.“

23.3 Verminderung des steuerlichen Einlagekontos

Bei Eigenbetrieben kann neben vGA nur ein Ausschüttungsbeschluss zu einem Abfluss der entsprechenden Leistung beim BgA und damit ggf. zu einer Minderung des steuerlichen Einlagekontos führen. Der Ausschüttungsbeschluss führt zu einer (ggf. Teil-)Abführung des Gewinns des Wirtschaftsjahres bzw. zu der Auflösung und Abführung zuvor in der Bilanz stehengelassener und als Rücklagen anzusehender Gewinne der Vorjahre an die Trägerkörperschaft zu Zwecken außerhalb des BgA (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG). Im Rahmen der Verwendungsrechnung des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG kommt es bei Eigenbetrieben auf den tatsächlichen Abfluss an. BgA, die als Eigenbetriebe geführt werden, werden somit im Ver-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

hältnis zu ihrer Trägerkörperschaft wie selbständige Kapitalgesellschaften behandelt. Wie bei beherrschenden Gesellschaftern einer Kapitalgesellschaft führt bereits der Ausschüttungsbeschluss zu einem Abfluss der entsprechenden Leistung beim BgA und damit - nach Maßgabe des § 27 KStG - zu einer Minderung des steuerlichen Einlagekontos, vgl. Rz. 47 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#).

Alrücklagen und Rücklagen aus Wirtschaftsjahren, die nicht die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG erfüllen, erhöhen den Bestand des steuerlichen Einlagekontos (siehe Tz. 23.2). Folglich sind entsprechend – von Kapitalherabsetzungen (siehe Tz. 23.9.2) abgesehen – sämtliche Transferleistungen des Eigenbetriebs an seine Trägerkörperschaft, die nicht auf der Grundlage eines steuerlich anzuerkennenden (fiktiven) gegenseitigen Vertrages erbracht werden, in die Verwendungsrechnung des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG einzubeziehen ([BFH-Urteil vom 16.11.2011, BStBl II 2013 S. 328](#)). Dies gilt selbst in den Fällen, in denen nach dem Ausschüttungsbeschluss ausdrücklich Alrücklagen ausgekehrt werden, vgl. Rz. 48 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#).

Soweit der Gewinn eines Regiebetriebs nicht zulässigerweise den Rücklagen zugeführt worden ist, gilt er nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG als zum Schluss des Wirtschaftsjahrs an die Trägerkörperschaft abgeführt ([BFH-Urteil vom 11.07.2007, BStBl II 2007 S. 841](#)). Es liegt eine Leistung i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG des nämlichen Wirtschaftsjahrs vor. Werden Rücklagen eines Regiebetriebs zu Zwecken außerhalb des BgA aufgelöst, liegt eine Leistung i.S.d. § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG im Zeitpunkt der Rücklagenauflösung vor, vgl. Rz. 49 u. 50 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#).

23.4 Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos

Ob bei Regie- oder Eigenbetrieben eine Einlage anzunehmen ist, richtet sich nach den allgemeinen Grundsätzen (R 8.9 KStR 2022). Der Zugang zum steuerlichen Einlagekonto richtet sich nach den Zuflussgrundsätzen. Bei Regiebetrieben wird aus kommunalrechtlicher Sicht der Gewinn – losgelöst von einer steuerlichen Rücklagenbildung i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG – unmittelbar an den allgemeinen Haushalt abgeführt. Für Zwecke des § 27 KStG ist jedwede tatsächliche Zuführung von Mitteln sowie ein buchungstechnisches „Stehenlassen“ von Gewinnen als Einlage und als Zugang zum steuerlichen Einlagekonto anzusehen. Dies gilt allerdings nicht, soweit die Gewinne in die steuerliche Rücklage eingestellt wurden, vgl. Rz. 54 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#).

Nach den Grundsätzen des [BFH-Urteils vom 23.01.2008 \(BStBl II S. 573\)](#) gilt der Verlust bei Regiebetrieben als zum Schluss des Wirtschaftsjahrs der Verlustentstehung durch die Trägerkörperschaft ausgeglichen. In Höhe des Verlustes liegt zeitgleich ein Zugang zum steuerlichen Einlagekonto vor. Maßgeblich ist der handelsrechtliche Jahresfehlbetrag bzw. der Verlust nach § 4 Abs. 1 EStG (vgl. Tz. 22.3.3).

Bei Eigenbetrieben ist ein Zugang zum steuerlichen Einlagekonto erst im Zeitpunkt und in der Höhe des tatsächlichen Verlustausgleichs anzunehmen, vgl. Rz. 55 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**23.4.1 Erhöhung des steuerlichen Einlagekontos bei einem BgA „Mitunternehmerschaft“**

Die Beteiligung der jPdöR an einer PersGes stellt einen BgA dar, der auch das Sonderbetriebsvermögen erfasst. Dieser BgA gilt als Regiebetrieb (vgl. Praxis-HB Tz. 22.5.8). Ob ein ausgleichender steuerlicher Verlust vorliegt, entscheidet sich in der Gesamtbetrachtung von tatsächlichen Gewinnentnahmen aus dem Gesamthandsbereich und dem Verlust aus dem Sonderbetriebsvermögen. Nur im Saldo hieraus kann es im Hinblick auf das Gebot des Verlustausgleichs bei einem Regiebetrieb-BgA zu einem Zugang zum steuerlichen Einlagekonto kommen. Losgelöst davon kann die Trägerkörperschaft in einen BgA jederzeit Mittel einlegen, die dann (auch) zu einem Zugang zum steuerlichen Einlagekonto führen.

Für den Zugang zum steuerlichen Einlagekonto sind folgende Fallgestaltungen zu unterscheiden:

Übersteigen beim BgA „Mitunternehmerschaft“ die entnommenen Gewinne aus dem Gesamthandsvermögen die Verluste aus dem Sonderbetriebsvermögen, erzielt der BgA einen Gewinn. Eines Verlustausgleichs, der zu einem Zugang zum steuerlichen Einlagekonto des BgA führen würde, bedarf es nicht.

Übersteigen beim BgA „Mitunternehmerschaft“ die entnommenen Gewinne aus dem Gesamthandsvermögen nicht die Verluste aus dem Sonderbetriebsvermögen, erzielt der BgA einen Verlust. In Höhe dieses Verlustes kommt es zu einem Verlustausgleich, der zu einem Zugang zum steuerlichen Einlagekonto des BgA führt.

Werden Mittel des BgA „Mitunternehmerschaft“ zum Ausgleich von Verlusten aus dem Sonderbetriebsvermögen verwendet, so liegt keine Zuführung von Mitteln in den BgA vor. Zu einem Zugang zum steuerlichen Einlagekonto des BgA kommt es nicht.

Werden Mittel aus dem hoheitlichen Bereich der Trägerkörperschaft des BgA „Mitunternehmerschaft“ in diesen BgA eingelegt, kommt es - unabhängig von dortigen Verlusten - zu einem Zugang zum steuerlichen Einlagekonto des BgA.

23.5 Feststellung des steuerlichen Einlagekontos in sog. „Wechselfällen“

Ein „Wechselfall“ liegt vor, wenn ein BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit nicht in jedem VZ die Voraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG erfüllt (z.B., wenn in einem VZ die Umsatz- oder Gewinngrenze überschritten wird, in einem anderen VZ wiederum nicht).

Fraglich war in der Vergangenheit, ob in diesen „Wechselfällen“ auch in den Zwischenjahren eine Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zu erfolgen hatte.

Nach der durch das [BMF-Schreiben vom 04.04.2022, a.a.O.](#), aufgehobenen Rz. 46 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019](#), a.a.O., war bisher eine Feststellung des Einlagekontos nur auf Antrag der jPdöR durchzuführen. Durch das [BFH-Urteil vom 30.09.2020, a.a.O.](#), ist eine Regelung zu „Wechselfällen“ indes obsolet geworden. Der BFH hat - entgegen der Auffassung des FG Baden-Württemberg ([Urteil vom 16.03.2006](#), [EFG 2006 S. 1008](#)) und der Verwaltungsauffassung (vgl. (überholte) Rz. 44 ff. des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#)) - entschieden, dass insbesondere in Wechselfällen das steuerliche Einlagekonto nach den Vor-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

stellungen des Gesetzgebers fortlaufend festzustellen sei; Feststellungsunterbrechungen würden diesem Konzept zuwiderlaufen. Die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos sei weder an die Gewinnermittlungsart, noch an das Überschreiten der jeweiligen Betragsgrenzen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG gebunden. Es komme für die Feststellung lediglich darauf an, dass die persönlichen Voraussetzungen des Tatbestandes erfüllt seien. Zur Auswirkung von Eigenkapitalveränderungen auf das steuerliche Einlagekonto in Wirtschaftsjahren, in denen die Tatbestandsvoraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 Halbsatz 2 EStG nicht erfüllt sind, führt die durch [BMF-Schreiben vom 04.04.2022, a.a.O.](#), geänderte Rz. 45 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#), nunmehr wie folgt aus: „Sind die Buchführungs- oder Betragsvoraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 Halbsatz 2 EStG in einem Wirtschaftsjahr nicht erfüllt, führen Eigenkapitalveränderungen in sinngemäßer Anwendung der Rdnr. 43 grundsätzlich zu einer entsprechenden Veränderung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos (Rdnr. 54 Satz 4). Diese Eigenkapitalzugänge stellen keine Rücklagen nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 EStG dar und unterliegen daher bei ihrer Auflösung nicht der Kapitalertragsteuer. Zusätzlich erhöhen nachgewiesene Einlagen, die zum Verlustausgleich in den jeweiligen Wirtschaftsjahren geleistet worden sind, den Bestand des steuerlichen Einlagekontos. Rücklagen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 EStG stellen nur solche Gewinne dar, die in Wirtschaftsjahren erwirtschaftet und stehengelassen worden sind, in denen die Buchführungs- oder Betragsvoraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 Halbsatz 2 EStG erfüllt sind. Verringert sich das Eigenkapital aufgrund der Auflösung von Rücklagen i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 EStG nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 2 EStG, führt dies nur insoweit zu einer Verringerung des steuerlichen Einlagekontos, wie diese in sinngemäßer Anwendung des § 27 Absatz 1 Satz 3 KStG als Einlagenrückgewähr anzusehen ist (Rdnr. 50). Dabei ist unmaßgeblich, ob im Jahr der Rücklagenauflösung die Buchführungs- oder Betragsvoraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 Halbsatz 2 EStG erfüllt sind oder nicht. Auch Eigenkapitalzugänge nach Satz 1 werden bei ihrer Auflösung in die Verwendungsrechnung nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG einbezogen.“

Beispiel: Ein BgA (Regiebetrieb) erfüllt im Jahr 01 nicht die Buchführungs- oder Betragsvoraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 Halbsatz 2 EStG (sog. Unterjahr) und erwirtschaftet einen Gewinn von 10T €. Dieser handelsrechtliche Gewinn steht durch Stehenlassen dem Regiebetrieb als Eigenkapital zur Verfügung. Im Jahr 02 erfüllt der BgA die Buchführungs- oder Betragsvoraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 Halbsatz 2 EStG (sog. Überjahr) und erwirtschaftet einen Gewinn von 40T €, der den Rücklagen nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 EStG zugeführt wird. Die Gewinne aus dem Jahr 01 und 02 i. H. v. insgesamt 50T € werden in 03 für Zwecke außerhalb des BgA verwendet. Im Jahr 01 liegt ein Zugang zum steuerlichen Einlagekonto i. H. v. 10T € vor (s. Rdnr. 54 Satz 4). Das „Stehenlassen“ in einem sog. Unterjahr gilt nicht als Rücklagenbildung i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 EStG; insoweit findet Rdnr. 54 Satz 5 keine Anwendung. In 02 führt das Stehenlassen des Gewinns im Überjahr zur Bildung einer Rücklage nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 EStG. Der Bestand des Einlagekontos erhöht sich nicht (Rdnr. 54 Sätze 4 und 5). Der maßgebliche ausschüttbare Gewinn zum Schluss des Wirtschaftsjahrs 02 beträgt nach § 27 Abs. 1 Satz 5 i.V.m. Abs. 7 KStG: 40T € (Eigenkapital 50 T€ ./.. Nennkapital 0 € ./.. Einlagekonto 10 T € = 40 T€). Die Gewinnverwendung im Jahr 03 ist insgesamt als Leistung nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG zu behandeln. Sie löst den Besteuerungstatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 2 EStG und damit eine Kapitalertragsteuerpflicht, vorbehaltlich der Anwendung des § 27 Abs. 5 KStG, nur insoweit aus, wie die Verwendungsrechnung nach § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG nicht zu einer Verwendung des steu-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

erlichen Einlagekontos führt. Vorliegend unterliegt daher nur ein Betrag von 40T € und damit der im Überjahr 02 erwirtschaftete Gewinn der Kapitalertragsteuer, nicht jedoch der Restbetrag i. H. v. 10T €, der dem im Unterjahr erwirtschafteten Gewinn entspricht. Ob der BgA im Abflussjahr 03 die Buchführungs- oder Betragsvoraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchstabe b Satz 1 Halbsatz 2 EStG erfüllt oder nicht, hat auf die steuerliche Beurteilung des Beispielfalls keine Auswirkung.“

23.6 Behandlung von Gewährträgereinlagen

In das steuerliche Einlagekonto werden neben den v.g. nach altem Recht definitiv belasteten Gewinnen eines BgA (Alrücklagen) auch Einlagen des Gewährträgers/der Trägerkörperschaft eingestellt. Die Rückzahlung derartiger Einlagen führt **nicht** zur Verwirklichung des Einkommenstatbestandes i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a und b EStG.

Einlagen zur Verlustabdeckung, die nach dem Systemwechsel geleistet wurden, erhöhen das steuerliche Einlagekonto, vgl. Zeile 39 des Vordrucks KSt 1 Fa. Sie können bei etwaigen künftigen Leistungen im Rahmen der Verwendungsreihenfolge zu einer Minderung der KapSt-pflichtigen Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG führen.

Soweit bei Eigenbetrieben und Regiebetrieben **vor** dem steuerlichen Systemwechsel entstandene Verluste ausgeglichen wurden, ist eine Einstellung dieser Beträge ins steuerliche Einlagekonto **nicht** möglich, weil insoweit keine verwendungsfähigen Beträge mehr existieren (vgl. Tz. 23.2).

23.7 Bestimmung des angemessenen Eigenkapitals

Bei der Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos sind alle im Zeitpunkt des Systemwechsels **vorhandenen Eigenkapitalteile, die das Nennkapital oder eine vergleichbare Kapitalgröße übersteigen**, dem steuerlichen Einlagekonto als Anfangsbestand zuzurechnen, vgl. Rz. 13 und 43 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#).

Folglich darf das Nennkapital oder eine vergleichbare Kapitalgröße des BgA **nicht** in den Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos übernommen werden, vgl. Rz. 14 und 51 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#).

Im Einzelnen ist Folgendes zu beachten:

BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit weisen i.d.R. ein entsprechendes Nennkapital aus, welches bei der erstmaligen Ermittlung des Anfangsbestandes des steuerlichen Einlagekontos außer Betracht zu lassen ist.

Sparkassen regeln ihre Rechtsverhältnisse durch Satzung, vgl. § 6 Sparkassengesetz (SpkG). Sie sind nach dem SpkG nicht verpflichtet, Nennkapital auszuweisen. Ob bei der erstmaligen Ermittlung des Anfangsbestandes des steuerlichen Einlagekontos etwaiges Nennkapital außer Betracht bleibt, ist nach den in der Satzung gemachten Angaben zum Nennkapital zu bestimmen. Sollte kein Nennkapital in der Satzung bestimmt sein, sind alle im Zeitpunkt des Systemwechsels vorhandenen Eigenkapitalteile dem steuerlichen Einlagekonto als Anfangsbestand zuzurechnen.

BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit unterscheiden sich in Eigen- und Regiebetriebe.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Eigenbetriebe (vgl. Tz. 9.4) sind nach § 9 Abs. 2 EigVO-NRW mit einem angemessenen Stammkapital auszustatten. Die Höhe des Stammkapitals ist in der Betriebssatzung festzusetzen. Eine pauschale Annahme von Nennkapital oder einer hiermit vergleichbaren Größe mittels Rückgriff auf die Regelungen in R 8.2 Abs. 2 KStR 2022 ist nicht möglich, vgl. Rz. 53 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#).

Regiebetriebe (vgl. Tz. 9.4) besitzen nach der GO NRW kein Nennkapital bzw. keine vergleichbare Kapitalgröße. Folglich kann eine dem Nennkapital vergleichbare Kapitalgröße bei der erstmaligen Ermittlung des Anfangsbestandes des steuerlichen Einlagekontos nicht in Abzug gebracht werden.

Ob und in welcher Höhe eine dem Nennkapital vergleichbare Kapitalgröße unberücksichtigt zu lassen ist, wurde in der Vergangenheit in Anlehnung an R 33 Abs. 2 KStR 2004 (grds. 30% des Aktivvermögens des BgA) entschieden. Mit [BMF-Schreiben vom 09.01.2015, a.a.O., Rz. 53](#), wird von dieser Sichtweise abgerückt (nunmehr [BMF-Schreiben vom 28.01.2019, a.a.O.](#), gleiche Rz.). Eine pauschale Annahme von Nennkapital oder einer hiermit vergleichbaren Größe mittels Rückgriff auf die Regelungen in R 8.2 Abs. 2 KStR 2015 ist demnach nicht möglich.

23.8 Umwandlung von Rücklagen in Nennkapital/vergleichbare Kapitalgröße

Wird Nennkapital oder eine vergleichbare Größe durch Umwandlung von Rücklagen/Einlagen (Der Teil der Gesellschaftereinlagen, die in das Nennkapital geleistet werden, wird nicht gesondert erfasst.) erhöht, so gilt - entgegen der allgemeinen Verwendungsreihenfolge, die eine Minderung des steuerlichen Einlagekontos erst dann vorschreibt, wenn die Leistungen die Neurücklagen übersteigen - zunächst der positive Bestand des steuerlichen Einlagekontos als vor den sonstigen Rücklagen (sog. Neurücklagen) umgewandelt, vgl. § 28 Abs. 1 Sätze 1 und 2 KStG und Rz. 35 und 36 des [BMF-Schreibens zum steuerlichen Einlagekonto vom 04.06.2003, BStBl I 2003 S. 366](#).

Die von BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit abzugebende Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 Abs. 2 Satz 1 KStG), vgl. Vordruck KSt 1 Fa, enthält für den Fall der Umwandlung von aus dem steuerlichen Einlagekonto zu finanzierenden Rücklagen in Nennkapital [vergleichbare Größe] in Kz 48.115 (Zeile 47) eine entsprechende Eintragungsmöglichkeit.

23.9 Herabsetzung des Nennkapitals/vergleichbare Kapitalgröße

Die KapSt-Pflicht gilt auch in den Fällen, in denen das Nennkapital bzw. eine vergleichbare Kapitalgröße des BgA herabgesetzt und zurückgezahlt wird.

23.9.1 BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit

BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit besitzen i.d.R. ein Nennkapital (Sparkassen können hiervon abweichen, vgl. Tz. 23.7), welches **nicht** Bestandteil des steuerlichen Einlagekontos ist. Eine Rückzahlung des Nennkapitals führt bei dem Gewährträger mit Ausnahme der Rück-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

zahlung des Sonderausweises im Sinne von § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG nicht zu steuerpflichtigen Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a EStG und lässt das steuerliche Einlagekonto im Ergebnis unverändert, vgl. Rz. 14 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#).

23.9.2 BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit

BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit besitzen i.d.R. nur insoweit ein Stammkapital als sie als sog. **Eigenbetriebe** organisiert sind.

In NRW sind Eigenbetriebe nach § 9 Abs. 2 der EigVO NRW mit einem angemessenen Stammkapital auszustatten. Das Stammkapital oder die dem Stammkapital vergleichbare Kapitalgröße sind nicht Bestandteil des steuerlichen Einlagekontos.

Eine Rückzahlung des Stammkapitals ist gem. § 10 Abs. 4 EigVO NRW nur ausnahmsweise zulässig, wenn dadurch die Erfüllung der Aufgaben und die erforderliche Eigenkapitalausstattung des Eigenbetriebs nicht beeinträchtigt werden. Hierüber entscheidet der Rat der Gemeinde. Da eine Rückzahlung des Stammkapitals nur eingeschränkt zulässig ist, kann sie nicht zur Deckung eines allgemeinen Haushaltsdefizits herangezogen werden. Die Rückzahlung des Stammkapitals/der vergleichbaren Kapitalgröße führt bei der Trägerkörperschaft mit Ausnahme der Rückzahlung des Sonderausweises im Sinne von § 28 Abs. 2 Satz 2 KStG nicht zu stpfl. Einnahmen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG und lässt das steuerliche Einlagekonto im Ergebnis entsprechend der Regelung bei BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit unverändert, vgl. Rz. 51 des [BMF-Schreibens vom 28.01.2019, a.a.O.](#) (vgl. Zeilen 32-38 des Vordrucks KSt 1 Fa).

BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die als sog. **Regiebetriebe** geführt werden, besitzen i.d.R. kein Nennkapital, so dass die Problematik der Rückzahlung nicht auftreten kann.

Beachte:

Sollten bei einer Kapitalherabsetzung statt Geld andere WG auf die jPdöR zurück übertragen werden, ist in Höhe des die Kapitalrückzahlung überschreitenden gemeinen Wertes der WG eine vGA anzunehmen.

23.10 Behandlung von verdeckten Gewinnausschüttungen

Verdeckte Gewinnausschüttungen gehören bei BgA mit und ohne eigene Rechtspersönlichkeit zu den Einkünften i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a und b EStG. Sie unterliegen grds. dem derzeit 15%igen KapSt-Abzug gem. § 43 Abs. 1 Nr. 7b und 7c i.V.m. § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG.

VGA führen allerdings nicht zu Einkünften i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a und b EStG, soweit sie aus dem steuerlichen Einlagekonto finanziert werden, § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. a letzter Halbsatz und Buchst. b Satz 5 i.V.m. Nr. 1 Satz 3 EStG.

Weil verdeckte Gewinnausschüttungen des lfd. Jahres mit den Beständen zum Schluss des **vorangegangenen** Wirtschaftsjahres verrechnet werden, wird die vGA ggf. aus dem Bestand des steuerlichen Einlagekontos finanziert werden und folglich nicht zur Kapitalertragsteuerpflicht führen. Infolge der Verwendung entsteht allerdings in gleicher Höhe ein ausschüttbarer Gewinn, der im Folgejahr bei der Verwendungsreihenfolge zu berücksichtigen ist (Zeile 31d

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

im Vordruck KSt 1 Fa). Zur Verwendung des steuerlichen Einlagekontos bedarf es einer Bescheinigung i.S.d. § 27 Abs. 3 KStG (zu den Besonderheiten bei BgA-Fällen vgl. Tz. 23.11).

Beispiel:

Im Jahr 2010 wird eine vGA an die Trägerkörperschaft festgestellt. Im steuerlichen Einlagekonto ist ein entsprechender Bestand ausgewiesen, Neurücklagen (= ausschüttbarer Gewinn) sind nicht vorhanden.

Weil bei der Ermittlung des ausschüttbaren Gewinns die Bestände zum Schluss des vorangegangenen Jahres herangezogen werden und ein Bestand im steuerlichen Einlagekonto vorhanden war, kann die vGA unter Berücksichtigung der Verwendungsfestschreibung (siehe Tz. 23.11) ohne KapSt-Abzug erfolgen.

23.11 Verwendungsfestschreibung, § 27 Abs. 5 KStG

Durch das SEStEG vom 07.12.2006 (BGBl I S. 2782) wurden die Regelungen zur Verwendungsfestschreibung und zur Haftung bei unzutreffender Bescheinigung der Verwendung des steuerlichen Einlagekontos in § 27 Abs. 5 KStG neu gefasst. Diese Regelung ersetzt den bis dahin gültigen Abs. 1 Satz 5.

Die Neuregelung unterscheidet danach, ob der Betrag der Verwendung des steuerlichen Einlagekontos zu hoch oder zu niedrig bescheinigt wurde. Eine Verwendungsfestschreibung tritt nur noch dann ein, wenn die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos zu niedrig bescheinigt wurde. Eine Berichtigung der Bescheinigung ist in diesen Fällen nicht möglich.

Durch diese Neuregelung der Verwendungsfestschreibung soll verhindert werden, dass durch das Ausstellen einer bewusst falschen Bescheinigung eine Verwendung von steuerlichem Einlagekonto erreicht werden kann, was nach der alten Regelung möglich war.

Der neue § 27 Abs. 5 KStG sieht in Satz 2 eine Regelung für die Fälle vor, in denen von der Körperschaft **keine** Bescheinigung über die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos erteilt wurde. Danach gilt die Verwendung als in Höhe von 0 € bescheinigt, wenn bis zum Tag der Bekanntgabe der erstmaligen Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum Schluss des Wirtschaftsjahrs der Leistung keine Bescheinigung erteilt wurde. Diese Regelung kann insbesondere bei der Aufdeckung von vGA im Rahmen einer Betriebsprüfung zum Tragen kommen.

Beispiel:

A-GmbH 31.12.07 (in T€)			
Aktiva	200	gez. Kap.	25
		KapRL	185
		Verlust	-10
	200		200

stl. Einlagekonto 31.12.07: 185 T€; Ausschüttung (vGA) in 08: 50 T€; Bekanntgabe der erstmaligen Feststellung des stl. Einlagekontos zum 31.12.08 am 25.09.09.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Die A-GmbH hat keine Verwendung des steuerlichen Einlagekontos für die vGA bescheinigt. Die Verwendung gilt als in Höhe von 0 € bescheinigt. Daraus ergibt sich, dass (kapitalertragsteuerpflichtige) Erträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG beim Anteilseigner vorliegen und die Verwendungsfestschreibung nach § 27 Abs. 5 Satz 1 KStG greift. Dies gilt auch, obwohl in dem vorliegenden Fall ein ausschüttbarer Gewinn von 0 € vorhanden ist und folglich nach der Regelung des § 27 Abs. 1 KStG die vGA zu 100% aus dem steuerlichen Einlagekonto finanziert würde.

§ 27 Abs. 5 KStG ist gemäß § 34 Abs. 1 KStG i.d.F. SEStEG bereits für den VZ 2006 anzuwenden (vgl. dazu Verfügung der OFDen Rheinland und Münster vom 27.11.2009 - S 2836 - 1002 - St 131 (Rhld) und S 2836 - 7 - St 13 - 33 (MS)).

23.11.1 Anwendung der Vorschrift auf BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit

Zu der Frage, ob die Bescheinigungspflicht nach § 27 Abs. 3 KStG auch für BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit anzuwenden ist oder ob eine solche Bescheinigung wegen der rechtlichen Identität von BgA und Trägerkörperschaft bereits dem Grunde nach nicht einschlägig ist, existierte in der Vergangenheit keine einheitliche Auffassung (vgl. Krämer in D/P/M, Rz. 146 zu § 27 KStG, Heger in Gosch, KStG, Rz. 57 und 59a zu § 27). Der Deutsche Städtetag hatte sich diesbezüglich an das BMF gewandt und um Klarstellung gebeten.

Nach einem Beschluss der KSt-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder aus September 2013 führt die nach § 27 Abs. 7 KStG vorgeschriebene sinngemäße Anwendung des § 27 KStG dazu, dass auch BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit Bescheinigungen nach § 27 Abs. 3 KStG auszustellen haben. Wird eine Bescheinigung für Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto nicht erstellt, greifen auch für diese BgA die Rechtsfolgen des § 27 Abs. 5 KStG, so dass die Leistungen auch insoweit der Kapitalertragsteuer unterliegen. Dies gilt für alle nach dem 31.12.2013 auszustellenden Bescheinigungen (vgl. Verfügung der [OFD Karlsruhe vom 20.12.2013](#), S 283.6/3/5). Der Deutsche Städtetag wurde über die diesbezügliche Rechtsauffassung durch Antwortschreiben des BMF vom 10.10.2013, IV C 2 – S 2836/13/10001, DOK 2013/0926627, unterrichtet.

Damit ist insbesondere bei nicht begünstigten Dauerverlustgeschäften in BgA oder Eigengesellschaften für die Nichtentstehung von Kapitalertragsteuer auf die vGA in Höhe des Dauerverlustes ab dem kalendergleichen Wirtschaftsjahr 2014 erforderlich, dass eine Bescheinigung nach § 27 Abs. 3 KStG erstellt wird. Für den Veranlagungszeitraum 2013 ist die Anwendung der Verwendungsfestschreibung davon abhängig, ob eine Bescheinigung vor dem 31.12.2013 hätte ausgestellt werden können, was insbesondere bei vGA aus nicht begünstigten Dauerverlusten denkbar ist, weil bei diesen BgA die Höhe des laufenden Verlustes oftmals bereits vor Ablauf des 31.12. sehr genau beziffert werden kann. Ist dies nicht der Fall, führt die nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG anzunehmende vGA in Höhe des Verlustes zwar in der Regel zu keiner Körperschaftsteuerbelastung (vgl. Rz. 52 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009](#), [BStBl I 2009 S. 1303](#)). Wegen der Verwendungsfestschreibung des § 27 Abs. 5 KStG entsteht jedoch in diesen Fällen Kapitalertragsteuer.

Mit [Urteil vom 23.06.2020](#), [EFG 2020 S. 1.340](#), hat das FG Düsseldorf die Rechtsauffassung der Finanzverwaltung bestätigt. Gegen das Urteil wurde jedoch Revision eingelegt (Az. [VIII R 22/20](#)).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**23.11.2 Vermeidung der Verwendungsfestschreibung nach § 27 Abs. 5 KStG durch Ausstellung einer „vorsorglichen Steuerbescheinigung“**

Es sind Fälle bekannt geworden, in denen versucht wurde, die eintretende Verwendungsfestschreibung nach § 27 Abs. 5 KStG durch die Ausstellung einer „vorsorglichen Steuerbescheinigung“ für den Fall zu vermeiden, dass durch eine Betriebsprüfung nachträglich vGA festgestellt werden.

Solche „vorsorglichen Steuerbescheinigungen“ sind nach einem Beschluss der KSt-Referatsleiter der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder regelmäßig nicht anzuerkennen. Eine Definitivbelastung mit Kapitalertragsteuer entfällt nur dann, wenn eine Rückgewähr von Einlagen vorliegt und die von einem BgA oder einer Eigengesellschaft ausgestellte Steuerbescheinigung anzuerkennen ist. Die Steuerbescheinigung muss formal den Voraussetzungen des § 27 Abs. 3 KStG entsprechen (Name und die Anschrift des Anteilseigners, Höhe der Leistungen, soweit das steuerliche Einlagekonto gemindert wurde, Zahlungstag) und es müssen Leistungen erbracht werden, die als Abgang auf dem steuerlichen Einlagekonto zu berücksichtigen sind (vgl. Wortlaut des § 27 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 KStG: „soweit das steuerliche Einlagekonto gemindert **wurde**“). Überdies ist eine vorsorglich ausgestellte „überhöhte“ Bescheinigung über die Verwendung des Einlagekontos nicht anzuerkennen, weil der Steuerpflichtige sich dadurch in Widerspruch zu seiner Erklärung zur gesonderten Feststellung der Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 Satz 4 KStG setzt, wenn die vGA in dieser Erklärung nicht aufgeführt ist.

Wir bitten um Kontaktaufnahme in entsprechenden Einzelfällen.

24 Körperschaftsteuersatz**24.1 Besteuerung im Halbeinkünfteverfahren**

Nach den Änderungen durch das UntStRefG vom 14.08.2007 (BGBl I 2007 S. 1912) beträgt der Steuersatz ab VZ 2008 15% (§ 23 KStG, § 34 Abs. 11a KStG). Zusätzlich wird ein derzeit 15%iger KapSt-Abzug erhoben, wenn

- Leistungen eines nicht steuerbefreiten BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit (Sparkasse) an den Gewährträger erfolgen, bzw.
- der durch Betriebsvermögensvergleich ermittelte Gewinn eines nicht mit eigener Rechtspersönlichkeit ausgestatteten BgA in den Hoheitsbereich der öffentlichen Hand als überführt gilt.

Für Kapitalerträge, die der jPdöR vor dem 01.01.2009 zufließen, ergibt sich ein 10%iger KapSt-Abzug (§ 43a Abs. 1 Nr. 6 EStG a.F.). Da der Gewinn des BgA nach der BFH-Rechtsprechung vom 11.07.2007 (vgl. Tz. 22.3.11) mit seiner Entstehung zeitgleich der jPdöR zufließt, unterliegt der Gewinn des Jahres 2008 bereits dem neuen KSt-S. von 15%, gleichzeitig aber noch dem KapSt-Abzug von 10%.

Der Gewinn eines BgA unterliegt damit – unter Berücksichtigung der Freibeträge gem. § 24 KStG und § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 GewStG – den folgenden Belastungen:

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

JÜ / Gewinn vor Steuern = Einkommen	10.000,00 €
GewSt (400% Hebesatz)	700,00 €
KSt (15%)	750,00 €
Solidaritätszuschlag (5,5%)	41,25€
JÜ / Gewinn lt. Steuerbilanz	8.508,75€
KapSt (15%)	1.276,00 €
Solidaritätszuschlag (5,5%)	70,18 €
verbleibender Betrag	7.162,57 €

25 Spenden**25.1 Spenden an BgA**

Zuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der § 52 AO, § 53 AO und § 54 AO dürfen gem. § 10b Abs. 1 EStG nur dann einkommensmindernd berücksichtigt werden, wenn der Empfänger der Zuwendung eine

- inländische jPdöR,
- inländische öffentliche Dienststelle oder eine
- nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse

ist.

Eine jPdöR muss die Gelder bzw. Vermögensgegenstände, für die sie Zuwendungsbestätigungen nach § 50 EStDV ausgestellt hat, tatsächlich für die dort angegebenen Zwecke verwenden.

Verwirklicht sie „Spendenzwecke“ im Rahmen eines BgA (z.B. mit der Unterhaltung eines Museums, eines Theaters, eines Kindergartens etc.) kann sie die bestätigten Zuwendungen auch in einem solchen BgA verwenden (verbrauchen), der nicht formell als gemeinnützig anerkannt ist.

Die frühere Regelung (vgl. § 58 Nr. 1 AO i.d.F. des Artikels 5 des Gesetzes zur Änderung des Investitionszulagengesetzes 1999), nach der neben dem gemeinnützigen Zweck des BgA dieser auch formal als steuerbegünstigt i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG anerkannt sein musste, ist durch das Gesetz zur Änderung der Abgabenordnung und weiterer Gesetze rückwirkend ab dem 01.01.2001 entfallen.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**25.2 Spenden an Fördervereine von BgA**

Die Steuerbegünstigung eines Fördervereins eines BgA ist **nicht** davon abhängig, ob sich der von ihm geförderte BgA eine gemeinnützige Satzung gegeben hat. Denn § 58 Nr. 1 AO fordert nur für die Beschaffung von Mitteln für eine unbeschränkt stpfl. Körperschaft des privaten Rechts, dass diese selbst steuerbegünstigt ist.

26 Umsatzsteuer**26.1 Unternehmereigenschaft**

Die bisherige gesetzliche Regelung zur Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 3 UStG a.F. wurde durch die Vorschrift § 2b UStG abgelöst. Notwendig geworden war dies, weil der § 2 Abs. 3 UStG a.F. nach höchstrichterlicher Rechtsprechung gegen EU-Recht verstößt.

Grds. ist der neue § 2b UStG, welcher mit dem StÄndG 2015 zum 01.01.2016 in das UStG aufgenommen wurde, für Umsätze ab dem 01.01.2017 gültig. Aufgrund einer Übergangsregelung hatten die jPdöR jedoch die Möglichkeit bis zum 31.12.2016 zu erklären, dass bis zum 31.12.2022 weiterhin die Regelungen des § 2 Abs. 3 UStG a.F. auf ihre Umsätze Anwendung finden sollen. Zur Übergangsregelung vgl. Praxis-HB Tz. 26.7.10.

Da in einer Vielzahl von Fällen die jPdöR von der vorgenannten Übergangsregelung Gebrauch gemacht haben, wird nachfolgend zunächst auf die Alt-Regelung § 2 Abs. 3 UStG a.F. eingegangen. Für das Land NRW wurde am 06.10.2016 und für die Bundesrepublik Deutschland am 07.11.2016 gegenüber den zuständigen Finanzbehörden eine entsprechende Optionserklärung abgegeben. Zur generellen Anwendung des neuen § 2b UStG vgl. Praxis-HB Tz. 26.7.

26.1.1 Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 3 UStG a.F.

JPdöR sind gemäß § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG a.F. i.V.m. § 2 Abs. 1 Satz 1 UStG grds. nur im Rahmen ihrer BgA (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG), ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe und der Sondertatbestände nach § 2 Abs. 3 S. 2 Nr. 2-5 UStG a.F. unternehmerisch tätig.

Die Gesamtheit aller BgA, der land- oder forstwirtschaftlicher Betriebe und der Tätigkeiten nach § 2 Abs. 3 S. 2 Nr. 2-5 UStG bilden das Unternehmen der jPdöR (Abschn. 2.11 Abs. 2 Satz 1 UStAE).

Für die Umsatzbesteuerung sämtlicher BgA des Bundes und des Landes NRW ist nach § 21 AO grds. das Finanzamt zuständig, in dessen Bezirk der Unternehmer, hier der Bund bzw. das Land NRW, sein Unternehmen betreibt. Abweichend von dieser Regelung ist jedoch zur Arbeitsvereinfachung durch Abteilungsleiterbeschluss auf Bund-Länder-Ebene geregelt worden, dass der Bund bzw. das Land NRW nicht zentral von dem jeweils nach § 21 AO zuständigen Finanzamt zur Umsatzsteuer zu veranlagern, sondern die Veranlagung für jeden einzelnen BgA oder land- und forstwirtschaftlichen Betrieb des Bundes bzw. des Landes NRW separat durchzuführen ist. Die jeweils gesonderte Veranlagung ist von dem Finanzamt durchzuführen, in dessen Bereich der jeweilige BgA betrieben wird.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Vermögensverwaltende und hoheitliche Tätigkeiten der öffentlichen Hand unterliegen nach nationaler Rechtslage gem. § 2 Abs. 3 UStG a.F. nicht der Umsatzbesteuerung, da diese Tätigkeiten nicht im Rahmen eines BgA ausgeführt werden, es sei denn, die Behandlung als nichtsteuerbar würde zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen (Abschn. 2.11 Abs. 2 Satz 4 UStAE).

26.1.1.1 Rechtsprechung zur Unternehmereigenschaft nach § 2 Abs. 3 UStG a.F.

Gemäß Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 1 MwStSystRL gelten Gebietskörperschaften und sonstige Einrichtungen des öffentlichen Rechts nicht als Steuerpflichtige, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, auch wenn sie hierbei Einnahmen erzielen. Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL gewährt den Mitgliedstaaten ein Wahlrecht, bestimmte steuerbefreite Tätigkeiten (z.B. Vermietung und Verpachtung von Grundstücken) als Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt zu behandeln und somit ebenfalls von der Umsatzsteuerbarkeit auszunehmen. Dies gilt nach Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL jedoch nicht, sofern die Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Mit [Urteil vom 04.06.2009](#) - Rs. C-102/08 („SALIX“) - hat der EuGH dementsprechend entschieden, dass die Mitgliedstaaten bestimmte umsatzsteuerfreie Tätigkeiten (Anmerkung: z.B. die vermögensverwaltende umsatzsteuerfreie Grundstücksvermietung) der Einrichtungen des öffentlichen Rechts als Tätigkeiten behandeln können, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, wenn sie eine ausdrückliche Entscheidung in diesem Sinne treffen.

Diese Entscheidung muss aber entweder durch eine direkte gesetzliche Regelung oder aber durch eine gesetzliche Ermächtigungsregelung getroffen werden. Die Berufung auf Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL erfordert demnach eine ausdrückliche Regelung, die konkret, bestimmt, klar und von den Gerichten überprüfbar die als im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübt geltenden Tätigkeiten festlegt.

Darüber hinaus hat der EuGH entschieden, dass – selbst wenn aber Mitgliedstaaten bewusst die Entscheidung treffen, umsatzsteuerfreie Tätigkeiten als Ausübung öffentlicher Gewalt zu behandeln – gem. Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL die Steuerbarkeit wiederaufleben kann, wenn größere Wettbewerbsverzerrungen drohen. Der Richtlinienwortlaut regelt jedoch nicht, wer vor größeren Wettbewerbsverzerrungen geschützt werden soll. Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL wirkt daher nicht nur zu Lasten der Einrichtungen des öffentlichen Rechts, sondern auch zu deren Gunsten.

Der BFH hat in der Nachfolgeentscheidung vom 20.08.2009 ([BStBl II 2017 S. 825](#)) daher entschieden, dass die Bundesrepublik Deutschland bestimmte umsatzsteuerfreie Tätigkeiten von jPdöR nur durch eine ausdrückliche gesetzliche Regelung gemäß Art. 13 Abs. 2 MwStSystRL als Tätigkeiten behandeln könne, die diesen jPdöR im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.

In Ermangelung einer solchen Regelung beriefen sich in der Vergangenheit in einer Vielzahl von Fällen jPdöR auf diese Rechtsprechung, ordneten ihre vermögensverwaltenden Tätigkeiten als unternehmerische Tätigkeiten ein und beantragten den Vorsteuerabzug für Eingangsumsätze in diesem Bereich (ggf. unter Verzicht auf die Steuerbefreiung gem. § 9 UStG für die Ausgangsumsätze).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Mit den Urteilen vom 20.08.2009 ([BStBl II 2017 S. 825](#)), vom 17.03.2010 ([BStBl II 2017 S. 828](#)), vom 15.04.2010 ([BStBl II 2017 S. 863](#)), vom 02.03.2011 ([BStBl II 2017 S. 831](#)), vom 10.11.2011 ([BStBl II 2017 S. 869](#)), vom 01.12.2011 ([BStBl II 2017 S. 834](#)), vom 13.02.2014 ([BStBl II 2017 S. 846](#)), vom 05.11.2014 ([BStBl II 2017 S. 849](#)) und vom 10.02.2016 ([BStBl II 2017 S. 857](#)) hat der BFH zur Unternehmereigenschaft von jPdöR entschieden. In den Entscheidungen legte der BFH § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG jeweils unter Hinweis auf Artikel 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG bzw. Artikel 13 MwStSystRL richtlinienkonform aus.

26.1.2 Einführung § 2b UStG

In Umsetzung dieser Rechtsprechung hat der Gesetzgeber § 2b UStG geschaffen, der grds. ab dem 01.01.2017 anwendbar ist. Durch das BMF-Schreiben vom 16.12.2016 ([BStBl I 2016 S. 1451](#)) werden die ersten Anwendungsfragen hierzu geklärt.

Danach sind jPdöR grds. nach § 2 Abs. 1 UStG als Unternehmer anzusehen, wenn sie selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen (wirtschaftliche Tätigkeit) ausüben. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, welcher Art die entsprechenden Einnahmen sind. Auch Leistungen, für die als Gegenleistung Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhoben werden, können wirtschaftliche Tätigkeiten i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG sein. Sind jPdöR wirtschaftlich im Sinne von § 2 Abs. 1 UStG tätig, gelten sie jedoch ausnahmsweise **nicht** als Unternehmer, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen (§ 2b Abs. 1 Satz 1 UStG). Dies gilt nicht, sofern eine Behandlung der jPdöR als Nichtunternehmer im Hinblick auf diese Tätigkeiten zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (§ 2b Abs. 1 Satz 2 UStG).

Auf die kst-liche Einordnung der Tätigkeiten einer jPdöR (BgA, Vermögensverwaltung, hoheitlicher Bereich) kommt es dabei nicht (mehr) an.

Bezüglich der Problematik „Wettbewerbsverzerrungen“ hat der BFH in der Vergangenheit ausgeführt ([BFH-Urteil v. 11.06.1997, BStBl II 1999 S. 418](#); [BFH-Urteil v. 27.02.2003, BStBl II 2004 S. 1018](#); Abschn. 2.11 Abs. 2 Satz 4 UStAE), dass grds. anhand konkreter Feststellungen zu prüfen ist, ob für die einschlägige Tätigkeit der jPdöR ein wettbewerbsrelevanter Markt besteht. Die bloß abstrakte Möglichkeit einer Wettbewerbsverzerrung reicht nicht aus, um Einrichtungen des öffentlichen Rechts zur Wahrung der Wettbewerbsneutralität zu besteuern. Dabei kommen nur solche Wettbewerbsverzerrungen in Betracht, die nicht über die Grenzen einer Region hinausgehen. Eine vergleichende Beurteilung, die zusätzlich die nationale Ebene einbezieht, ist nicht vorzunehmen.

Mit [Urteil vom 16.09.2008](#), Rs. C-288/07, hat der EuGH jedoch klargestellt, dass das Vorliegen von größeren Wettbewerbsverzerrungen in Bezug auf die Art der Tätigkeit als solche zu beurteilen ist, ohne dass sich diese Beurteilung auf einen lokalen Markt im Besonderen bezieht. Dabei ist nicht nur der gegenwärtige, sondern auch der potenzielle Wettbewerb zu berücksichtigen.

Durch die Einführung des § 2b UStG sowie das dazu ergangene BMF-Schreiben vom 16.12.2016, a.a.O., wurden die Ausführungen der Gerichte aufgegriffen und einige erläuternde Aussagen zum Wettbewerb und zur Wettbewerbsverzerrung getroffen (vgl. Praxis-HB Tz. 26.7).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

26.2 Behandlung von Zuschüssen**26.2.1 Zuschuss - Allgemein**

JPdöR unterhalten vielfach dauerdefizitäre Gesellschaften, deren Geschäftsbetrieb durch „Zuschüsse“ der JPdöR mitfinanziert wird. In diesen Fällen stellt sich regelmäßig die Frage, ob diese geleisteten Zahlungen als echte, nicht umsatzsteuerbare Zuschüsse, Entgelte für Leistungen der Gesellschaft gegenüber der JPdöR als Gesellschafterin oder Entgelte von dritter Seite anzusehen sind.

Gem. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG unterliegen der USt die Lieferungen und sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt im Rahmen seines Unternehmens ausführt. Für das Vorliegen einer entgeltlichen Leistung sind nach der Rechtsprechung des BFH im Wesentlichen folgende Grundsätze zu berücksichtigen:

- Zwischen der Leistung und einem erhaltenen Gegenwert muss ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen.
- Der unmittelbare Zusammenhang muss sich aus einem zwischen dem Leistenden und dem Leistungsempfänger bestehenden Rechtsverhältnis ergeben, in dessen Rahmen gegenseitige Leistungen ausgetauscht werden, wobei die Vergütung den Gegenwert für die Leistung bildet. Steuerbar sind danach z.B. auch Leistungen, die gegen Gewährung von Aufwendersatz erfolgen.
- Der Leistungsempfänger muss identifizierbar sein. Er muss einen Vorteil erhalten, der zu einem Verbrauch i.S.d. des gemeinsamen Mehrwertsteuerrechts führt.

Deshalb kann es an einem Leistungsaustausch bei Zahlungen aus öffentlichen Kassen (wie Bund, Länder, Kommunen) fehlen, wenn die Zahlung lediglich der Förderung der Tätigkeit des Empfängers allgemein - aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen - dient und nicht der Gegenwert für eine Leistung des Zahlungsempfängers an den Geldgeber ist. Auch der Umstand, dass die Zuschüsse aus haushaltsrechtlichen Gründen an die Erfüllung der Auflage einer zweckentsprechenden Verwendung oder einer Erfolgskontrolle geknüpft werden (Zweckbestimmung), führt allein nicht zu einem Leistungsaustausch. Anders ist es jedoch, wenn die Zahlungen zur Ausführung bestimmter Umsätze geleistet werden.

Allein der Umstand, dass eine Leistung im öffentlichen oder allgemeinen Interesse liegt, steht der Steuerbarkeit nicht schon entgegen; entscheidend ist vielmehr, ob ein individueller Leistungsempfänger vorhanden ist, der aus der Leistung einen Vorteil zieht, der Gegenstand eines Leistungsaustauschs sein kann. Soll der Zahlungsempfänger mit dem Zuschuss nur unterstützt werden, damit er seine Tätigkeit ausüben kann, fehlt es an der erforderlichen Verknüpfung von Leistung und Zuschusszahlung zu einem steuerbaren Umsatz. Dabei bestimmt sich in erster Linie nach dem der Leistung zugrundeliegenden Rechtsverhältnis, ob die Leistung des Unternehmers derart mit der Zahlung („Zuschuss“) verknüpft ist, dass sie sich auf die Erlangung einer Gegenleistung (Zahlung) richtet.

Bei Leistungen, zu deren Ausführung sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt grds. ein Leistungsaustausch vor. Vgl. hierzu z.B. die Urteile des BFH vom 18.12.2008 ([BStBl II 2009 S. 749](#)) und vom 10.08.2016 ([BStBl II 2017 S. 590](#)).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

- Bei Zahlungen einer jPdöR ist folglich im Einzelfall zu entscheiden, ob es sich z.B. um einen nicht steuerbaren Zuschuss, um Entgelt für eine steuerbare Leistung oder Entgelt von Dritter Seite i.S.d. § 10 Abs. 1 Satz 3 UStG handelt (s.a. Abschn. 10.2 UStAE). Ein **Leistungsaustausch** ist stets anzunehmen, wenn ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der erbrachten Leistung und der Zuschusszahlung besteht und wenn der Zahlende einen verbrauchsfähigen Vorteil erlangt.
- Ein **Entgelt von dritter Seite** kann anzunehmen sein, wenn der Zuschussgeber nicht selbst Leistungsempfänger ist und darüber hinaus der Zuschuss dem tatsächlichen Leistungsempfänger zu Gute kommt (insbesondere wenn der Leistungsempfänger einen rechtlichen Anspruch auf die Zahlung hat, oder ein verminderter Preis gezahlt wird).

Ein **echter nicht steuerbarer Zuschuss** ist insbesondere dann anzunehmen, wenn er unabhängig von einer bestimmten Leistung gewährt wird, weil z.B. der Zuschussempfänger (= leistender Unternehmer) einen Anspruch auf die Zahlung hat oder diese im überwiegenden öffentlich-rechtlichen Interesse an ihn gezahlt wird. Auch wenn die Zahlung an den Zuschussempfänger zu seiner Förderung aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen erfolgt, handelt es sich um echte Zuschüsse (vgl. Abschn. 10.2 Abs. 7 ff UStAE).

26.2.2 Besonderheiten ÖPNV

- **Verkehrsangebote**

Fahrplanmäßig festgelegte Verkehrsangebote, die eine ausreichende Bedienung der Bevölkerung mit Verkehrsleistungen im öffentlichen Personennahverkehr gewährleisten, sind nicht als Gegenstand einer konkreten Bestellung einzelner Nahverkehrsleistungen anzusehen. Mangels Leistungsaustauschs sind Zahlungen für den vorstehenden Zweck kein Entgelt.

Zusätzliches Entgelt sind solche Zahlungen, die von einem anderen als dem Leistungsempfänger für die Leistung des leistenden Unternehmers (Zahlungsempfängers) gewährt werden. Zahlungen für den Unternehmer (zu dessen Subventionierung) sind dagegen keine preisauuffüllenden Entgelte. Die Abgrenzung zwischen echtem Zuschuss und zusätzlichem Entgelt eines Dritten wird gem. Abschn. 10.2 Abs. 4 Satz 2 UStAE nach der Person des Bedachten und dem Förderungsziel vorgenommen (vgl. BFH-Urteil v. 08.03.1990, [BStBl II 1990 S. 708](#)). Nach bundeseinheitlicher Verwaltungspraxis ist hierbei auf die Bemessung der Zuschüsse abzustellen. Ist eine Preisauuffüllung beabsichtigt (Preis-Preis-Vergleich), ist von steuerpflichtigen Entgelten von dritter Seite auszugehen (Abschn. 10.2 Abs. 5 UStAE). Sollen die Zuschüsse nicht gedeckte Kosten oder Verluste ausgleichen (Preis-Kosten-Vergleich), liegen echte, nicht steuerbare Zuschüsse vor.

- **Unentgeltliche Beförderung Schwerbehinderter**

Erstattungen der öffentlichen Hand gemäß § 142 und § 148 SGB IX an die Verkehrsunternehmen für die durch unentgeltliche Beförderungen schwerbehinderter Menschen entstandenen Fahrgeldausfälle sind als Entgelte von dritter Seite (§ 10 Abs. 1 Satz 3 UStG) für die Leistungen an die begünstigten Personen anzusehen und unterliegen der Umsatzsteuer.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

• Infrastrukturkostenhilfe

Bei der/dem Infrastrukturbeihilfe /-zuschuss handelt es sich um öffentliche Mittel zur Sicherstellung des ÖPNV, die über die Verkehrsverbünde ausbezahlt werden. Sie dienen der Verbesserung des lokalen ÖPNV-Angebotes. Umsatzsteuerlich sind sie als nicht steuerbare Zuschüsse zu beurteilen.

• Zahlungen der Aufgabenträger für andere Leistungen

Übernimmt eine privatrechtliche Gesellschaft dem Aufgabenträger obliegende Aufgaben des ÖPNV, die keine Verkehrsleistungen sind, wie z. B. Verwaltungstätigkeiten oder Erstellung der Nahverkehrspläne, erfolgt dies kraft eines vertraglichen Geschäftsbesorgungsverhältnisses. Aufwendungsersatz, den die privatrechtliche Gesellschaft für die Durchführung der Aufgabe erhält, unterliegt als Leistungsentgelt der Umsatzsteuer (Abschn. 2.11 Abs. 3 UStAE).

• Zahlungen anderer Einrichtungen

Leisten nicht Aufgabenträger, sondern andere Einrichtungen (z. B. Privatschulen, private Krankenhäuser) Zahlungen an Verkehrsunternehmen, handelt es sich entsprechend den o. g. Grundsätzen nur dann um echte, nicht steuerbare Zuschüsse außerhalb eines Leistungsaustausches, wenn die Zahlungen dazu bestimmt sind, eine ausreichende Bedienung der Bevölkerung mit Verkehrsleistungen im ÖPNV zu gewährleisten.

26.2.3 Vorsteuer

Die Qualifizierung von Zuschüssen als nicht steuerbares Entgelt führt für sich genommen nicht zu einer Vorsteuerkürzung nach § 15 Abs. 1 UStG. Stehen diese Zahlungen im Zusammenhang mit der originären unternehmerischen (wirtschaftlichen) Tätigkeit, ist ebenfalls keine Vorsteueraufteilung in einem Teil, der auf die wirtschaftliche bzw. auf die nichtwirtschaftliche Betätigung entfällt, vorzunehmen. Die unternehmerische bzw. wirtschaftliche Tätigkeit umfasst insbesondere die Lieferung bzw. Nutzung von körperlichen oder nicht körperlichen Gegenständen sowie die Erbringung von (Dienst)leistungen im Leistungsaustausch zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen. Dabei ist die Absicht, Gewinn zu erzielen, nicht erforderlich (vgl. Abschn. 2.3 Abs. 8 Satz 1 und 2 UStAE). Die Vereinnahmung von nicht steuerbaren Zuschüssen, die im Zusammenhang mit der unternehmerischen Tätigkeit stehen, begründet auch keine eigenständige nichtwirtschaftliche Tätigkeit i.e.S. (siehe Abschn. 2.3 Abs. 1a UStAE). Unter dieser nichtwirtschaftlichen Tätigkeit i.e.S. fallen alle nichtunternehmerischen Tätigkeiten, die nicht unternehmensfremd (privat) sind, insbesondere:

- Unentgeltliche Tätigkeiten eines Vereins, die aus ideellen Vereinszwecken verfolgt werden
- Hoheitliche Tätigkeiten jPdöR
- Bloßes Erwerben, Halten und Veräußern von gesellschaftsrechtlichen Beteiligungen

Nur sofern Eingangsleistungen mit diesen nichtwirtschaftlichen Tätigkeit i.e.S. im Zusammenhang stehen, ist die Vorsteuer aus den Eingangsleistungen in einem abziehbaren und nicht abziehbaren Anteil aufzuteilen (siehe Abschn. 15.2c Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 Buchst. a UStAE sowie Beispiele in Abschn. 2.10 Abs. 9 UStAE). Bei der Vereinnahmung von Zuschüssen im Zusammenhang mit der unternehmerischen Betätigung sind diese Voraussetzungen nicht er-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

füllt, so dass hierbei eine Vorsteueraufteilung nicht in Betracht kommt. Weitere Einzelheiten zur Vorsteueraufteilung siehe Praxis HB Tz. 26.5.3.

26.3 Umsatzbesteuerung sonstiger Leistungen an jPdöR (§ 13b UStG) und innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen

Die GewSt-Pflicht der BgA ergibt sich aus § 2 GewStDV.

Gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStDV sind Unternehmen der jPdöR gewerbesteuerpflichtig, wenn sie als stehende Gewerbebetriebe anzusehen sind. Während für die KSt-Pflicht eines BgA Gewinnerzielungsabsicht nicht erforderlich ist, sondern Einnahmeerzielungsabsicht ausreicht (vgl. § 4 Abs. 1 KStG, § 8 Abs. 1 Satz 2 KStG), tritt eine GewSt-Pflicht nur bei einem mit Gewinnerzielungsabsicht betriebenen BgA ein (vgl. R 2.1 Abs. 6 GewStR i.V.m. § 15 Abs. 2 EStG).

26.3.1 Umsatzbesteuerung sonstiger Leistungen an jPdöR (§ 13b UStG)

Mit dem BMF-Schreiben vom 10.06.2011, [BStBl I 2011 S. 583](#), wurde Abschn. 3a.2 UStAE mit Wirkung vom 01.07.2011 u.a. hinsichtlich des Leistungsorts bei Leistungen an jPdöR geändert. Das BMF-Schreiben und der UStAE in der aktuellen Fassung sind auf der Internetseite des Bundesministeriums der Finanzen unter www.bundesfinanzministerium.de abrufbar.

Maßgebend für die Änderung war eine zwischenzeitlich auf EU-Ebene erzielte Übereinstimmung bei der Festlegung des Leistungsorts bei Dienstleistungen an jPdöR. Danach richtet sich der Leistungsort bei ausgeführten sonstigen Leistungen an jPdöR, die ausschließlich nichtunternehmerisch tätig ist und der eine USt-IdNr. erteilt wurde, oder die hoheitlich und darüber hinaus auch unternehmerisch (z.B. im Rahmen eines BgA oder eines land- und forstwirtschaftlichen Betriebs) tätig sind, ab dem 01.07.2011 insgesamt nach deren Sitz (§ 3a Abs. 2 UStG), sofern keine Spezialregelung (§ 3a Abs. 3 bis 8 UStG, § 3b bis § 3g UStG) vorgeht. Dies gilt unabhängig davon, ob die Leistungen für den hoheitlichen oder unternehmerischen Bereich oder für beide Bereiche bestimmt sind. Etwas Anderes gilt nur für Leistungen für den privaten Bedarf des Personals der jPdöR; hierfür befindet sich der Leistungsort am Sitz des leistenden Unternehmers (§ 3a Abs. 1 UStG).

Für die Rechnungslegung des leistenden Unternehmers und die Versteuerung der Leistungen unproblematisch sind die Fälle, in denen sowohl der leistende Unternehmer als auch die jPdöR den Sitz in Deutschland haben. Ist die Leistung stpfl., erstellt der leistende Unternehmer als Steuerschuldner eine „Brutto“-Rechnung mit gesondert ausgewiesener USt. Erbringt dagegen ein ausländischer Unternehmer eine sonstige Leistung an eine inländische jPdöR und ist diese im Inland steuerpflichtig, kommt es nach § 13b UStG zum Übergang der Steuerschuld auf die jPdöR als Leistungsempfänger. Der leistende Unternehmer erstellt in diesem Fall lediglich eine „Netto“-Rechnung ohne gesondert ausgewiesene USt; die jPdöR als Leistungsempfänger schuldet die USt für die empfangene Leistung nach § 13b Abs. 1 oder Abs. 2 Nr. 1 i.V.m. Abs. 5 Satz 1 UStG und hat den Umsatz in einer USt-Voranmeldung und einer USt-Erklärung für das Kalenderjahr anzumelden.

Um eine zutreffende Umsatzbesteuerung der Leistungen eines ausländischen Unternehmers an eine inländische jPdöR sicherzustellen, ist bei ab dem 01.07.2011 ausgeführten Leistungen Folgendes zu beachten:

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**26.3.1.1 Ausschließlich hoheitlich tätige jPdöR ohne Umsatzsteuer-Identifikationsnummer**

Ist eine jPdöR ausschließlich hoheitlich tätig und ist ihr keine USt-Identifikationsnummer (USt-IdNr.) für innergemeinschaftliche Erwerbe erteilt worden, richtet sich der Leistungsort grds. nach dem Sitz des leistenden Unternehmers oder seiner Betriebsstätte, wenn die Leistung von dieser aus erbracht wird (§ 3a Abs. 1 UStG). Ggf. richtet sich der Leistungsort nach den Spezialregelungen in § 3a Abs. 3 bis 8 UStG, § 3b UStG und § 3e UStG (vgl. Abschn. 3a.1 Abs. 1 UStAE).

Beispiel 1:

Der in Frankreich ansässige Rechtsanwalt R erbringt an eine ausschließlich hoheitlich tätige jPdöR J mit Sitz in Deutschland eine Beratungsleistung. J verwendet für diesen Umsatz keine USt-IdNr., weil ihr keine USt-IdNr. erteilt worden ist.

Der Ort der Beratungsleistung des R an J liegt in Frankreich (§ 3a Abs. 1 UStG). R stellt eine Rechnung mit französischer MwSt aus.

Erbringt ein im Drittlandsgebiet (außerhalb der EU-Mitgliedstaaten) ansässiger Unternehmer eine in § 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 bis 10 UStG genannte Leistung an eine ausschließlich hoheitlich tätige jPdöR, der keine USt-IdNr. für die Besteuerung des innergemeinschaftlichen Erwerbs erteilt worden ist, liegt der Leistungsort - abweichend von § 3a Abs. 1 UStG - nach § 3a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 UStG im Inland, wenn die Leistung hier genutzt oder ausgewertet wird.

Beispiel 2:

Der in der Schweiz ansässige Rechtsanwalt R erbringt an eine ausschließlich hoheitlich tätige jPdöR J mit Sitz in Deutschland eine Beratungsleistung (vgl. § 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 3 UStG). J verwendet für diesen Umsatz keine USt-IdNr., weil ihr keine USt-IdNr. erteilt worden ist. Die Beratungsleistung wird ausschließlich in Deutschland ausgewertet.

Der Ort der Beratungsleistung des R an J liegt - abweichend von § 3a Abs. 1 UStG - in Deutschland, da die Leistung in Deutschland ausgewertet wird (§ 3a Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 UStG). Steuerschuldner für diese Leistung ist J (§ 13b Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 5 Satz 1 UStG). R stellt eine Rechnung ohne USt aus. J muss den Umsatz in einer USt-Voranmeldung und einer USt-Erklärung für das Kalenderjahr anmelden.

Die vorstehenden Ausführungen gelten unabhängig davon, ob die Leistungen vor oder nach dem 30.06.2011 ausgeführt wurden. Die Verwaltungsauffassung hat sich insoweit nicht geändert.

26.3.1.2 Ausschließlich hoheitlich tätige jPdöR mit Umsatzsteuer-Identifikationsnummer

Ist eine jPdöR ausschließlich hoheitlich tätig und ist ihr eine USt-IdNr. für innergemeinschaftliche Erwerbe erteilt worden, richtet sich der Leistungsort grds. nach ihrem Sitz (§ 3a Abs. 2 Satz 3 UStG; Abschn. 3a.2 Abs. 7 UStAE). Ggf. richtet sich der Leistungsort nach den Spezialregelungen in § 3a Abs. 3 bis 8, § 3b und § 3e UStG. Die jPdöR hat für den Leistungsbezug die ihr erteilte USt-IdNr. zu verwenden.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Beispiel 3:

Der in Frankreich ansässige Rechtsanwalt R erbringt an eine ausschließlich hoheitlich tätige jPdöR J mit Sitz in Deutschland eine Beratungsleistung. J verwendet für diesen Umsatz ihre - für die Besteuerung innergemeinschaftlicher Erwerbe erteilte - USt-IdNr.

Der Ort der Beratungsleistung des R an J liegt in Deutschland (§ 3a Abs. 2 Satz 3 UStG). Steuerschuldner für diese Leistung ist J (§ 13b Abs. 1 und Abs. 5 Satz 1 UStG). R stellt eine Rechnung ohne USt aus. J muss den Umsatz in einer USt-Voranmeldung und einer USt-Erklärung für das Kalenderjahr anmelden.

Erbringt ein im Drittlandsgebiet ansässiger Unternehmer eine in § 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 1 bis 10 UStG genannte Leistung an eine ausschließlich hoheitlich tätige inländische jPdöR, der eine USt-IdNr. für innergemeinschaftliche Erwerbe erteilt worden ist, liegt der Leistungsort nach § 3a Abs. 2 UStG unabhängig vom Ort der Nutzung oder Auswertung im Inland.

Beispiel 4:

Der in der Schweiz ansässige Rechtsanwalt R erbringt an eine jPdöR J mit Sitz in Deutschland eine Beratungsleistung (vgl. § 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 3 UStG), die in Brüssel ausgewertet wird. J ist ausschließlich hoheitlich tätig, ihr ist aber für innergemeinschaftliche Erwerbe eine USt-IdNr. erteilt worden.

Der Ort der Beratungsleistung des R an J liegt in Deutschland (§ 3a Abs. 2 Satz 3 UStG). Steuerschuldner für diese Leistung ist J (§ 13b Abs. 2 Nr. 1 und Abs. 5 Satz 1 UStG). R stellt eine Rechnung ohne USt aus. J muss den Umsatz in einer USt-Voranmeldung und einer USt-Erklärung für das Kalenderjahr anmelden.

Die vorstehenden Ausführungen gelten unabhängig davon, ob die Leistungen vor oder nach dem 30.06.2011 ausgeführt wurden. Die Verwaltungsauffassung hat sich insoweit nicht geändert.

26.3.1.3 JPdöR, die nicht ausschließlich hoheitlich tätig sind

Ist eine jPdöR sowohl hoheitlich als auch unternehmerisch tätig, muss sie nicht mehr unterscheiden, ob die Leistung ausschließlich für den hoheitlichen, ausschließlich für den unternehmerischen oder sowohl für den hoheitlichen als auch unternehmerischen Bereich bestimmt ist, da sich der Leistungsort immer nach dem Sitz der jPdöR richtet (§ 3a Abs. 2 UStG und Abschn. 3a.2 Abs. 1 UStAE), sofern nicht nach den Spezialregelungen in § 3a Abs. 3 bis 8, § 3b und § 3e UStG etwas Anderes gilt. Siehe auch Abschn. 3a.2 Abs. 14 UStAE; bei den Gebietskörperschaften Bund und Länder ist stets davon auszugehen, dass sie sowohl hoheitlich als auch unternehmerisch tätig sind.

Beispiel 5:

Der in Frankreich ansässige Unternehmer F erbringt auf elektronischem Weg sonstige Leistungen (vgl. § 3a Abs. 4 Satz 2 Nr. 13 UStG) an eine jPdöR J mit Sitz in Deutschland. Die Leistung ist sowohl für den hoheitlichen Bereich als auch für den BgA der J bestimmt.

Der Ort der Leistung des F an J liegt in Deutschland (§ 3a Abs. 2 Satz 1 UStG). Steuerschuldner für diese Leistung ist J (§ 13b Abs. 1 und 5 Satz 1 UStG). F stellt eine Rechnung ohne USt aus. J muss den Umsatz in einer USt-Voranmeldung und einer USt-Erklärung für das Kalenderjahr anmelden.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Beispiel 6:

Sachverhalt wie Beispiel 5, jedoch ist die Leistung nur für den hoheitlichen Bereich der J bestimmt.

Der Ort der Leistung des F an J liegt in Deutschland (§ 3a Abs. 2 Satz 1 UStG, Abschn. 3a.2 Abs. 14 UStAE). Steuerschuldner für diese Leistung ist J (§ 13b Abs. 1 und 5 Satz 1 UStG). F stellt eine Rechnung ohne USt aus. J muss den Umsatz in einer USt-Voranmeldung und einer USt-Erklärung für das Kalenderjahr anmelden.

26.3.2 Innergemeinschaftlicher Erwerb von Gegenständen

Nach § 1 Abs. 1 Nr. 5 UStG unterliegt der innergemeinschaftliche Erwerb von Gegenständen gegen Entgelt der Umsatzsteuer. Ein innergemeinschaftlicher Erwerb liegt gem. § 1a Abs. 1 UStG u. a. vor, wenn

- ein Gegenstand
 - o von einem Unternehmer (z.B. einer JPDöR im Rahmen eines ihrer BgA) für sein Unternehmen erworben wird oder
 - o von einer juristischen Person erworben wird, die nicht Unternehmer ist oder die den Gegenstand nicht für ihre unternehmerische Zwecke (z.B. JPDöR für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S.) erwirbt,
- der Gegenstand bei der Lieferung von einem anderen EU-Mitgliedstaat in das Inland gelangt.

JPdöR können danach sowohl im Rahmen ihrer unternehmerischen Betätigungen als auch im Rahmen der hoheitlichen Tätigkeit innergemeinschaftliche Erwerbe tätigen.

Erwerbsschwelle

Ein innergemeinschaftlicher Erwerb von juristischen Personen, die kein Unternehmer sind oder den Gegenstand nicht für ihr Unternehmen (z.B. den Hoheitsbereich) erwerben, setzt unter anderem voraus, dass die Summe der Entgelte für die Erwerbe aus allen EU Mitgliedstaaten den Betrag von 12.500 € im vorangegangenen Kalenderjahr überstiegen hat und diesen Betrag im laufenden Kalenderjahr voraussichtlich übersteigen wird (Erwerbsschwelle; § 1a Abs. 3 Nr. 2 UStG). Es besteht die Möglichkeit auf die Anwendung der Erwerbsschwelle zu verzichten mit der Folge, dass dann auch unterhalb der Betragsgrenze von 12.500 € ein innergemeinschaftlicher Erwerb für Warenbezüge aus dem EU-Gemeinschaftsgebiet im Inland zu versteuern ist. An diesen Verzicht ist der Erwerber zwei Kalenderjahre gebunden.

JPdöR haben grds. alle in ihrem Bereich vorgenommenen innergemeinschaftlichen Erwerbe zusammenzufassen. Bei den Gebietskörperschaften Bund und Länder können auch einzelne Organisationseinheiten (z.B. Ressorts, Behörden, Ämter) für ihre innergemeinschaftlichen Erwerbe als Steuerpflichtige behandelt werden. Dabei wird aus Vereinfachungsgründen davon ausgegangen, dass die Erwerbsschwelle überschritten ist (siehe Abschn. 1a.1 Abs. 3 UStAE). In diesem Fall können die einzelnen Organisationseinheiten eine eigene USt-IdNr. erhalten (vgl. Abschn. 27a.1 Abs. 3 S. 4 f. UStAE).

Umsatzsteuer-Identifikationsnummer (USt-IdNr.)

Die USt-IdNr. dient der korrekten Anwendung von umsatzsteuerlichen Regelungen im europäischen Binnenmarkt. Sie ist eine eigenständige Nummer, die

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

-
- Unternehmern und
 - juristischen Personen, die nicht Unternehmer sind oder die Gegenstände nicht für ihre unternehmerische Tätigkeit erwerben,

auf Antrag vom Bundeszentralamt für Steuern erteilt wird (§ 27a Abs.1 UStG); zum Antrags- und Vergabeverfahren siehe Abschn. 27a.1 UStAE.

Wareneinkauf aus einem anderen Mitgliedstaat ohne Verwendung einer USt-IdNr.

Verwendet die Organisationseinheit (z. B. Ressorts, Behörden, Ämter) beim Wareneinkauf aus einem anderen Mitgliedstaat keine USt-IdNr., ist die Lieferung im anderen Mitgliedstaat umsatzsteuerpflichtig. Der Steuersatz richtet sich nach den Regelungen des anderen Mitgliedstaates. Der Kaufpreis ist in Höhe des Nettobetrags und der ausländischen Umsatzsteuer an den Verkäufer zu zahlen. Im Inland liegt zusätzlich ein innergemeinschaftlicher Erwerb vor (§ 1a Abs. 1 UStG, Abschn. 1a.1 Abs. 3 UStAE). Die Organisationseinheit muss den innergemeinschaftlichen Erwerb bei dem zuständigen deutschen Finanzamt anmelden und die darauf entfallende deutsche Umsatzsteuer bezahlen.

Die deutsche Umsatzsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb ist nur beim Erwerb für den unternehmerischen Bereich (z.B. BgA) unter den Voraussetzungen des § 15 UStG als Vorsteuer abzugsfähig. Die Umsatzsteuer des anderen Mitgliedstaates ist im Inland nicht als Vorsteuer abzugsfähig.

Beispiel:

Eine Organisationseinheit kauft Büromöbel zum Preis von netto 5.000 € von einem Lieferanten aus den Niederlanden ohne Verwendung einer USt-IdNr. Die niederländische Umsatzsteuer beträgt 1.050 € (Steuersatz 21%). Die Organisationseinheit zahlt an den Lieferanten 6.050 €. Gleichzeitig muss sie die deutsche Umsatzsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb i.H.v. 1.149,50 € (19% von 6.050 €) an das deutsche Finanzamt zahlen.

Diese Rechtsfolgen treten unabhängig davon ein, ob der Erwerb der Büromöbel für unternehmerische Zwecke oder für den Hoheitsbereich erfolgt. Beim Erwerb z.B. für einen BgA (unternehmerischer Bereich) ist unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG die deutsche Umsatzsteuer i.H.v. 1.149,50 € als Vorsteuer abzugsfähig. Die niederländische Umsatzsteuer ist nach § 15 UStG nicht als Vorsteuer abzugsfähig.

Wareneinkauf aus einem anderen Mitgliedstaat mit Verwendung einer USt-IdNr.

Verwendet die Organisationseinheit beim Wareneinkauf eine USt-IdNr., ist die Lieferung im anderen Mitgliedstaat unter den übrigen Voraussetzungen als innergemeinschaftliche Lieferung umsatzsteuerfrei. Der Kaufpreis ist nur in Höhe des Nettobetrags an den Verkäufer zu zahlen. Im Inland liegt ein innergemeinschaftlicher Erwerb vor (§ 1a Abs. 1 UStG, Abschn. 1a.1 Abs. 3 UStAE). Die Organisationseinheit muss den innergemeinschaftlichen Erwerb bei dem zuständigen deutschen Finanzamt anmelden und die darauf entfallende Umsatzsteuer bezahlen.

Die deutsche Umsatzsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb ist nur beim Erwerb für den unternehmerischen Bereich (BgA) unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG als Vorsteuer abzugsfähig.

Beispiel:

Eine Organisationseinheit kauft Büromöbel zum Preis von netto 5.000 € von einem Lieferanten aus den Niederlanden unter Verwendung der ihr erteilten USt-IdNr. Da die Lieferung in

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

den Niederlanden als innergemeinschaftliche Lieferung umsatzsteuerfrei ist, beträgt die Zahlung an den Lieferanten 5.000 €. Die Organisationseinheit erklärt in der Umsatzsteuererklärung den innergemeinschaftlichen Erwerb i.H.v. 5.000 € und zahlt die deutsche Umsatzsteuer i.H.v. 950 € (19%) an das zuständige Finanzamt.

Diese Rechtsfolgen treten unabhängig davon ein, ob der Erwerb der Büromöbel für unternehmerische Zwecke oder für den Hoheitsbereich erfolgt. Beim Erwerb für z.B. einen BgA (unternehmerischer Bereich) ist unter den weiteren Voraussetzungen des § 15 UStG die Umsatzsteuer i.H.v. 950 € als Vorsteuer abzugsfähig.

26.4 Anträge auf Erteilung von Auskünften zur Umsatzsteuerpflicht öffentlicher Einrichtungen

Der EuGH hat mit Urteil vom 08.06.2006 ([Rs. C-430/04, DStR 2006 S. 1082](#)) entschieden, dass ein Stpfl., der mit einer Einrichtung des öffentlichen Rechts im Wettbewerb steht und der geltend macht, diese Einrichtung werde für die im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausgeübte Tätigkeit nicht oder zu niedrig zur MwSt herangezogen, sich im Rahmen eines Rechtsstreits gegen die nationale Steuerverwaltung auf den in Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG (ab 01.01.2007: Art. 13 Abs. 1 Unterabs. 2 MwStSystRL 2006/112/EG) enthaltenen Grundsatz der steuerlichen Neutralität berufen kann.

Der Neutralitätsgrundsatz verbietet, dass gleichartige und deshalb miteinander im Wettbewerb stehende Dienstleistungen hinsichtlich der MwSt unterschiedlich behandelt werden. Er betrifft den Fall, dass Einrichtungen des öffentlichen Rechts Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbringen, die – im Wettbewerb mit ihnen – auch von Privaten nach einer privatrechtlichen Regelung oder auf der Grundlage einer behördlichen Genehmigung ausgeübt oder erbracht werden können. Der Neutralitätsgrundsatz sieht eine Ausnahme von der Regel vor, dass Einrichtungen des öffentlichen Rechts für Tätigkeiten oder Leistungen, die sie im Rahmen der öffentlichen Gewalt ausüben oder erbringen, als Nichtsteuerpflichtige behandelt werden, sofern eine solche Behandlung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Der BFH – der die Frage vorgelegt hatte – hat sich in seiner Folgeentscheidung vom 05.10.2006 ([BStBl II 2007 S. 243](#)) der Auffassung des EuGH angeschlossen und darüber hinaus entschieden, dass ein Stpfl. unbeschadet des Steuergeheimnisses einen verfassungsunmittelbaren Auskunftsanspruch hinsichtlich der Besteuerung eines Konkurrenten hat.

Ein solcher Auskunftsanspruch setzt allerdings voraus, dass der Steuerpflichtige substantiiert und glaubhaft darlegt,

- durch eine aufgrund von Tatsachen zu vermutende oder zumindest nicht mit hinreichender Wahrscheinlichkeit auszuschließende unzutreffende Besteuerung eines Konkurrenten konkret feststellbare, durch Tatsachen belegte Wettbewerbsnachteile zu erleiden und
- gegen die Steuerbehörde mit Aussicht auf Erfolg ein subjektives öffentliches Recht auf steuerlichen Drittschutz geltend machen zu können.

Wird ein Stpfl. rechtswidrig nicht oder zu niedrig besteuert, werden dadurch in der Regel Rechte eines an dem Steuerverfahren unbeteiligten Dritten nicht verletzt. Anders ist es aber, wenn die Nichtbesteuerung oder zu niedrige Besteuerung gegen eine Norm verstößt, die nicht ausschließlich im öffentlichen Interesse an der gesetzmäßigen Besteuerung und der Sicherung

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

des Steueraufkommens erlassen wurde, sondern – zumindest auch – dem Schutz der Interessen Dritter dient (sog. drittschützende Norm). Der Stpfl. hat daher nachzuweisen, dass er in einer drittschützenden Norm verletzt worden ist (vgl. [BFH-Urteil vom 26.01.2012, BStBl II 2012 S. 541](#)).

Für den Fall eines zulässigen und substantiiert dargelegten Auskunftsverlangens ist die Auskunft auf das für die Rechtsverfolgung notwendige Maß zu beschränken. In der Auskunft dürfen deshalb nur Angaben über die Art und Weise der Besteuerung der für die Konkurrenzsituation relevanten Umsätze der fraglichen öffentlichen Einrichtung gemacht werden, nicht aber über die Höhe dieser Umsätze und der hierauf festgesetzten Steuer. Der betroffene Dritte soll gehört werden (vgl. AEAO zu § 30, Nr. 4.6). Durch die Einführung des § 2b UStG dürfte sich dieses Berufungsrechts weitestgehend erübrigen, vgl. hierzu Praxis-HB Tz. 26.7.

26.5 Änderungen beim Vorsteuerabzug in den Jahren 2011-2013

Der Vorsteuerabzug ist ein wichtiger Aspekt bei Investitionen und anderen Leistungsbezügen auch bei jPdöR, da sich dadurch eine Reduzierung der Aufwendungen und damit auch die vorzunehmende Finanzierung erreichen lassen.

In den Jahren 2011 bis 2013 wurden die gesetzlichen Rahmenbedingungen für den Vorsteuerabzug grundlegend geändert.

Grundvoraussetzung für den Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG ist, dass eine Lieferung oder sonstige Leistung von einem anderen Unternehmer für den unternehmerischen Bereich der jPdöR erbracht wird und eine Rechnung i.S.d. § 14 UStG vorliegt. Weiterhin ist auch die Einfuhrumsatzsteuer sowie die Umsatzsteuer auf den innergemeinschaftlichen Erwerb bzw. die Steuer, die der Leistungsempfänger nach § 13b Abs. 5 UStG schuldet, als Vorsteuer abzugsfähig, § 15 Abs. 1 Nr. 2 - 4 UStG. In Fällen des § 14c Abs. 1 oder § 14c Abs. 2 UStG (unrichtiger oder unberechtigter Steuerausweis) ist kein Vorsteuerabzug möglich, da der Abzug nur für die gesetzlich geschuldete Umsatzsteuer auf Grundlage des umsatzsteuerrechtlich zutreffend beurteilten Leistungsaustauschs gegeben ist, Abschn. 15.2 Abs. 1 UStAE.

26.5.1 VZ bis 2010

26.5.1.1 Leistungsbezug von Gegenständen

Für den Bezug von Gegenständen, die sowohl für unternehmerische Zwecke als auch für nichtunternehmerische (hoheitliche) Zwecke bezogen werden, besteht für VZ bis einschließlich Kalenderjahr 2010 ein Zuordnungswahlrecht, vgl. Abschn. 192 Abs. 21 Nr. 2 UStR 2008:

1. Zuordnung zum Unternehmensvermögen in vollem Umfang

Die Vorsteuerabzugsberechtigung ist dem Grunde nach zu 100% gegeben. Die nichtunternehmerische Nutzung unterliegt als Ausgleich der Wertabgabenbesteuerung nach § 3 Abs. 9a UStG. Sofern der Gegenstand später veräußert wird, ist dieser Vorgang vollumfänglich umsatzsteuerbar.

2. Anteilige Zuordnung zum Unternehmensvermögen in Höhe des unternehmerischen Nutzungsanteils

Die Vorsteuerabzugsberechtigung liegt nur in Höhe der anteiligen unternehmerischen Nutzung vor (anteiliger Vorsteuerabzug). In Bezug auf die nichtunternehmerische

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

(hoheitliche) Nutzung ist der Vorsteuerabzug insoweit nicht möglich, folglich unterbleibt eine Wertabgabenbesteuerung. Bei der späteren Veräußerung des Gegenstands ist dieser Vorgang nur hinsichtlich des unternehmerischen Anteils umsatzsteuerbar. Sofern die jPdöR bei der späteren Veräußerung eine Rechnung mit offen ausgewiesener Umsatzsteuer über den Gesamtbetrag ausstellt, schuldet sie die unrichtig ausgestellte Umsatzsteuer auf den Mehrbetrag nach § 14c Abs. 2 UStG.

3. Keine Zuordnung zum Unternehmensvermögen

Ordnet die jPdöR den Gegenstand nicht dem Unternehmensvermögen zu, kommt ein Vorsteuerabzug nicht in Betracht. Eine Wertabgabenbesteuerung entfällt ebenso wie die Umsatzsteuerbarkeit im Falle des späteren Verkaufs.

Hinweis:

Für Zeiträume bis einschließlich VZ 2015 kann sich die jPdöR bei einer gemischten Nutzung für unternehmerische und hoheitliche Zwecke unabhängig von der unternehmerischen Mindestnutzung von 10% nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG auf Art. 168 Buchst. a MwStSystRL berufen und insoweit einen anteiligen Vorsteuerabzug auch für Gegenstände mit einer Nutzung von weniger als 10% für unternehmerische Zwecke geltend machen, vgl. BFH-Urteil vom 16.11.2016 ([BStBl II 2016 S. 237](#)) als Nachfolgeentscheidung zum [EuGH-Urteil vom 15.09.2016, Rs C-400/15 \(Landkreis Potsdam-Mittelmark\)](#).

Ab VZ 2016 ist die unternehmerische Mindestnutzung von 10% auch bei gemischter Nutzung für unternehmerische und hoheitliche Zwecke zu beachten (Änderung Art. 1 des Durchführungsbeschlusses (EU) 2015/2428 des Rates vom 10.12.2015 zur Änderung der Entscheidung 2009/791/EG und des Durchführungsbeschlusses 2009/1013/EU zur Ermächtigung Deutschlands bzw. Österreichs, weiterhin eine von den Artikeln 168 und 168a der Richtlinie 2006/112/EG über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem), d.h. ein Vorsteuerabzug ist bei der Anschaffung- und Herstellung von Gegenständen, die zu weniger als 10% unternehmerisch genutzt werden, dann vollumfänglich ausgeschlossen.

26.5.1.2 Bezug von sonstigen Leistungen oder vertretbaren Sachen

Bei dem Bezug von sonstigen Leistungen oder vertretbaren Sachen ist die darauf entfallende Steuer entsprechend dem Verwendungszweck in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Anteil aufzuteilen, Abschn. 192 Abs. 21 Nr. 1 UStR 2008. Insoweit besteht hierbei – anders als bei dem Bezug von Gegenständen – kein Zuordnungswahlrecht, sondern ein Aufteilungsgebot.

Beispiel 1:

Stadt A errichtet in 2008 für 2 Mio. € zzgl. 380.000 € Umsatzsteuer ein Schwimmbad, welches ab 2009 durch eigene Schulen für Schulschwimmen und für den öffentlichen Badebetrieb verwendet wird. Die Vorsteuerbeträge aus den laufenden Unterhaltskosten (netto 100.000 €) betragen 19.000 €. Der Nutzungsumfang des Schwimmbads für das Schulschwimmen beträgt 25% und für den öffentlichen Badebetrieb 75%.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Zuordnung	VoSt-Abzug HK	VoSt-Abzug lfd. Kosten	uWA nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG
100%	380.000 € (100%)	19.000 € (100%)	BMG, § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG: (2.000.000/10 + 100.000) * 25% = 75.000 €; USt (7%) = 5.250 €
75%	285.000 € (75%)	14.250 € (75%)	-
0%	0 € (0%)	14.250 € (75%)	-

Hinweis:

Nach Abschn. 23 Abs. 17 Satz 6 UStR 2008 (Abschn. 2.11 Abs. 18 Satz 7 UStAE) kann die unentgeltliche Wertabgabe alternativ auch nach den im öffentlichen Badebetrieb erhobenen Eintrittsgeldern bemessen werden.

Bei einer Vollzuordnung des Schwimmbads zum Unternehmensvermögen bietet diese Lösung den Vorteil, dass die Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten nur netto anfallen und finanziert werden müssen. Die in Anspruch genommene Vorsteuer für den hoheitlichen Bereich ist über die Wertabgabenbesteuerung nachgelagert über die Laufzeit von zehn Jahren zurückzuzahlen, vgl. Abschn. 10.6 Abs. 3 UStAE zur Ermittlung der BMG.

26.5.2 VZ ab 2011: Abschaffung des sog. „Seeling-Modells“ ab dem 01.01.2011

Verwendet der Unternehmer ein Grundstück sowohl für unternehmerische Zwecke als auch für nichtunternehmerische Zwecke, ist der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung und Herstellung sowie für Unterhalts- und laufende Aufwendungen für den nichtunternehmerischen (hoheitlichen) Bereich ausgeschlossen, § 15 Abs. 1b UStG. Diese Regelung gilt für Anschaffungs- und Herstellungsvorgänge, die nach dem 31.12.2010 stattfinden, § 27 Abs. 16 UStG. Maßgeblich ist das Datum des Notarvertrags bzw. im Falle der Herstellung das Datum der Bauantragstellung bzw. bei baugenehmigungsfreien Vorgängen der Zeitpunkt in dem die Bauunterlagen eingereicht worden sind.

Beispiel 2:

Stadt A errichtet in 2011 für 2 Mio. € zzgl. 380.000 € Umsatzsteuer ein Schwimmbad, welches ab 2012 durch eigene Schulen für Schulschwimmen und für den öffentlichen Badebetrieb verwendet wird. Die Vorsteuerbeträge aus den laufenden Unterhaltskosten betragen 19.000 €. Der Nutzungsumfang des Schwimmbads für das Schulschwimmen beträgt 25% und für den öffentlichen Badebetrieb 75%.

Zuordnung	VoSt-Abzug HK	VoSt-Abzug lfd. Kosten	uWA nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG
100%	285.000 € (75%) § 15 Abs. 1b UStG	14.250 € (75%) § 15 Abs. 1b UStG	-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

75%	285.000 € (75%)	14.250 € (75%)	-
0%	0 € (0%)	14.250 € (75%)	-

Für Vorsteuerbeträge aus den ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten, die vor dem 01.01.2011 angefallen und zulässigerweise abgezogen worden sind, ergeben sich durch die Einführung des § 15 Abs. 1b UStG zum 01.01.2011 keine Änderungen – insbesondere liegt kein Anwendungsfall des § 15a UStG vor. Vielmehr erfolgt für die Vorsteuerbeträge aus den historischen Anschaffungs- und Herstellungskosten, die auf eine nichtunternehmerische Nutzung entfallen, als Ausgleich weiterhin eine Versteuerung als unentgeltliche Wertabgabe bis zum Ende des maßgeblichen Berichtigungszeitraums für dieses Objekt, Abschn. 10.6 Abs. 3 UStAE. Die zulässigen alternativen Möglichkeiten zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die Versteuerung als uWa sind auch im Kapitel 25.6 dargestellt.

Sowohl Vorsteuerbeträge aus nachträglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten als auch aus laufendem Aufwand und aus Erhaltungsaufwendungen, die jeweils nach dem 31.12.2010 anfallen, sind bei gemischt genutzten Gebäuden (Verwendung für unternehmerische und nichtunternehmerische Zwecke) nur noch in Höhe des unternehmerisch genutzten Anteils möglich, im Gegenzug entfällt die Versteuerung als uWa, § 27 Abs. 16 UStG und Abschn. 15.6a Abs. 8 UStAE.

26.5.3 VZ ab 2012 bzw. 2013

Hinweis auf die geänderte Verwaltungsauffassung:

- *BMF-Schreiben vom 02.01.2012, [BStBl I 2012 S. 60](#)*
- *BMF-Schreiben vom 24.04.2012, [BStBl I 2012 S. 533](#)*

Grds. sind diese Regelungen in allen offenen Fällen anzuwenden, auf Antrag der jPdÖR kann von einer Übergangsregelung bis zum 31.12.2012 Gebrauch gemacht werden. Für Zeiträume ab dem 01.01.2013 ist die Neuregelung zwingend umzusetzen.

Die neben dem unternehmerischen Bereich ausgeübten nichtunternehmerischen Tätigkeiten lassen sich in zwei Unterbereiche unterteilen, Abschn. 2.3 Abs. 1a UStAE:

a) unternehmensfremde Tätigkeiten:

betrifft Leistungsbezüge bzw. Entnahmen für den privaten Bedarf des Unternehmers, des Personals oder des Gesellschafters

b) nichtwirtschaftliche Tätigkeiten im engeren Sinne (i.e.S.):

darunter fallen alle nichtunternehmerischen Betätigungen, die nicht unternehmensfremd (privat) sind, z.B.:

- unentgeltliche Tätigkeiten eines Vereins aus ideellen Vereinszwecken
- hoheitliche Tätigkeiten jPdÖR

Sofern eine jPdÖR Leistungen für ihren hoheitlichen Bereich (nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S.) als auch für ihre unternehmerischen Betätigungen bezieht, kann der Vorsteuerabzug dem Grunde nach nur anteilig für den unternehmerischen Bereich geltend gemacht werden (Aufteilungsgebot, Abschn. 15.2c Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a Satz 1 UStAE). Entsprechend ist eine nachträgliche Versteuerung in Form einer unentgeltlichen Wertabgabe dann nicht mehr vorzunehmen. Gerade für jPdÖR bedeutet dies einen höheren Finanzbedarf bei Investitionen, da bereits auf der Eingangsseite der Vorsteuerabzug (ggf. anteilig) versagt wird und nicht

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

mehr über mehrere Jahre zeitlich gestreckt über die Versteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe korrigiert wird.

Hinweise:

c) *Anstelle des Aufteilungsgebots – mit der Folge eines anteiligen Vorsteuerabzugs – hat die jPdöR die Alternative, von der Billigkeitsregelung nach Abschn. 15.2c Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a Satz 2 UStAE Gebrauch zu machen und den Gegenstand im vollen Umfang in seinem nichtunternehmerischen Bereich belassen. In diesem Fall ist eine spätere Vorsteuerberichtigung zugunsten des Unternehmers im Billigkeitswege nach Abschn. 15a.1 Abs. 7 UStAE ausgeschlossen.*

d) *Das Niedersächsische Finanzgericht hat mit [Urteil v. 30.01.2019, 11 K 87/18 \(rkr.\)](#) entschieden, dass bei der Finanzierung einer GmbH durch echte Zuschüsse der Gesellschafter, eine anteilige Vorsteuerkürzung entsprechend dem Anteil der Zuschüsse am Gesamtumsatz in Betracht kommt.*

Dem lag folgender Sachverhalt zugrunde:

Gesellschafter der GmbH sind verschiedene Kommunen. Gem. Betrauungsakt wurde die GmbH mit der Förderung und Entwicklung des Tourismus, der Zusammenarbeit mit Tourismusverbänden, die Durchführung der Werbung sowie dem Aufbau und Betrieb eines Informations-, Reservierungs- und Buchungssystems für regionale touristische Angebote, was im Wesentlichen auch Gegenstand lt. Gesellschaftsvertrag ist, betraut. Diese Dienstleistungen sind zum allgemeinen wirtschaftlichen Interesse bestimmt und werden nicht für die einzelnen Kommunen bzw. Gesellschafter gegen ein vereinbartes Entgelt geleistet. Primär sollen diese Leistungen den Bürgern, den Touristen, dem Hotel- und Gaststättengewerbe und dem sonstigen Tourismus zugutekommen. Die Gesellschafter verpflichten sich, für die genannten Leistungen lt. Betrauungsakt Ausgleichszahlungen zu erbringen. Weiterhin führte die GmbH eigene wirtschaftliche Tätigkeiten aus (Verkauf v. Merchandisingartikel, Bücher, Kartenmaterial). Im Rahmen einer verbindlichen Auskunft wurde bestätigt, dass die Ausgleichszahlungen echte nicht steuerbare Zuschüsse darstellen. Das FG urteilte, dass die Grundsätze eines eingetragenen Vereins, der die allgemeinen Mitgliederinteressen verfolge und insoweit keine wirtschaftliche Tätigkeit ausführe, auf den vorliegenden Sachverhalt übertragbar sind. Unerheblich ist, dass die Klägerin eine GmbH ist, denn nichtwirtschaftliche Tätigkeiten sind rechtsformunabhängig möglich. Dementsprechend ist der Vorsteuerabzug für den nichtwirtschaftlichen Bereich ausgeschlossen. Hierbei ist jedoch zu berücksichtigen, dass es sich um eine Einzelfallentscheidung eines FG handelt, die nicht grundsätzlich über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden ist.

Beispiel 3:

Stadt A erwarb 2013 für 30.000 € zzgl. 5.700 € Umsatzsteuer einen Kastenwagen, der nach den Aufzeichnungen zu 20% für einen BgA und zu 80% für hoheitliche Zwecke verwendet wird. Die laufenden mit Vorsteuer behafteten Kosten betragen 2.000 € zzgl. 380 € Umsatzsteuer.

kein Zuordnungswahlrecht	VoSt-Abzug HK	VoSt-Abzug lfd. Kosten	uWA nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG
20%	1.140 € (20%)	76 € (20%)	-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Hinweise:

- Maßgebend ist die beabsichtigte Verwendung im Erstjahr
- bei Erhöhung des Nutzungsanteils für hoheitliche Zwecke: uWa nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG, vgl. Abschn. 3.4 Abs. 2 UStAE
- bei Erhöhung des Nutzungsanteils für den BgA: § 15a UStG im Billigkeitswege, vgl. Abschn. 15a.1 Abs. 7 UStAE

Übergangsregelung bis zum 31.12.2012 (BMF-Schreiben vom 24.04.2012, [BStBl I 2012 S. 533](#))

Für Eingangsleistungen, die bis zum 31.12.2012 bezogen worden sind, kann sich der Unternehmer / die jPdöR noch auf die früheren Regelungen berufen, allerdings ist dann als Ausgleich eine Versteuerung der uWa vorzunehmen und bei gemischt-genutzten Grundstücken für Zeiträume ab 2011 ggf. § 15 Abs. 1b UStG anzuwenden.

Beispiel 4:

Stadt A erwarb 2012 für 30.000 € zzgl. 5.700 € Umsatzsteuer einen Kastenwagen, der nach den Aufzeichnungen zu 20% für einen BgA und zu 80% für hoheitliche Zwecke verwendet wird. Die laufenden mit Vorsteuer behafteten Kosten betragen 2.000 € zzgl. 380 € Umsatzsteuer.

Zuordnung (Wahlrecht)	VoSt-Abzug HK	VoSt-Abzug lfd. Kosten	uWA nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG
100%	in 2012: 5.700 € (100%)	in 2012: 380 € (100%) ab 2013: 76 € (20%)	BMG 2012: $(30.000/5 + 2.000) * 80\%$ = 6.400 €; USt = 1.216 € BMG 2013: $30.000/5 * 80\%$ = 4.800 €; USt = 912 €

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

26.5.4 Anwendungszeiträume

26.5.4.1 Zuordnung zum Unternehmensvermögen (Nutzung unternehmerisch und nichtwirtschaftlich i.e.S.); Übergangsregelung bei Grundstücken (teilweise hoheitliche Nutzung)

Jahr d. Anschaffung / Beginn d. Herstellung	originäre AK/HK / nachträgliche HK			laufende Aufwendungen / Erhaltungsaufwand		
	Vollzuordnung möglich?	Anwendung § 15 (1b) UStG	Ansatz uWA	Vollzuordnung möglich?	Anwendung § 15 (1b) UStG	Ansatz uWA
2010	ja	nein	ja	ja	nein	ja
2011/2012	ja	ja	nein	ja	ja	nein
ab 2013	nein, anteilige VoSt	nein	nein	nein, anteilige VoSt	nein	nein

Hinweis für Anschaffungs- und Herstellungsvorgänge für die Zeiträume 2011 und 2012:

Wesentliche Bestandteile des Grundstücks (z. B. Gebäude und Außenanlagen) unterliegen ebenfalls der Regelung nach § 15 Abs. 1b UStG. Für selbständige Zuordnungsobjekte (z. B. Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerke) bleibt diese Regelung unberührt, vgl. Abschn. 15.6a Abs. 3 UStAE.

Hinweis für Anschaffungs- und Herstellungsvorgänge ab dem Zeitraum 2013:

Werden Grundstücke (einschl. Gebäude und Außenanlagen) sowie auch selbständige Zuordnungsobjekte (z. B. Photovoltaikanlagen und Blockheizkraftwerke) für nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S. (z.B. hoheitliche Bereiche) verwendet, ist die Vorsteuer bereits (ggf. anteilig) nach § 15 Abs. 1 UStG nicht abziehbar, für die Anwendung des § 15 Abs. 1b UStG bleibt diesbezüglich kein Raum mehr, Abschn. 15.6a Abs. 1 Satz 4 UStAE.

Eine Zuordnungsdokumentation für Gegenstände bei gemischter Nutzung für unternehmerische Zwecke und nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S. für spätere Korrekturen nach § 15a UStG ist nicht erforderlich (insbesondere Gebäude); siehe BFH v. 03.08.2017 - V R 62/16 Vorsteuerabzug bei gemischter Nutzung eines Marktplatzes, Tz. 17 ff; siehe auch BMF v. 02.01.2012, BStBl I 2012 S. 60, Abschn. 3.4 Abs. 5a Sätze 3 und 5, Abschn. 15.2c Abs. 14, Abschn. 15.2c Abs. 19 Beispiele 13 bis 15 und Abschn. 15a.1 Abs. 7 UStAE, die Anwendung ist in allen offenen Fälle vorzunehmen.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

26.5.4.2 Zuordnung zum Unternehmensvermögen (Nutzung unternehmerisch und nichtwirtschaftlich i.e.S.); Übergangsregelung bei anderen Wirtschaftsgütern als Grundstücken (teilweise hoheitliche Nutzung)

Jahr d. Anschaffung / Beginn d. Herstellung	originäre AK/HK / nachträgliche HK		laufende Aufwendungen / Erhaltungsaufwand	
	Vollzuordnung möglich?	Ansatz uWA	Vollzuordnung möglich?	Ansatz uWA
2010/2011/2012	ja	ja	ja	ja
ab 2013	nein, anteilige VoSt	nein	nein, anteilige VoSt	nein

Ändern sich die Nutzungsverhältnisse in einem Folgejahr während des maßgeblichen Berichtszeitraums nach § 15a UStG zugunsten der unternehmerischen Tätigkeit, kann die jPdÖR von der Regelung des § 15a UStG im Billigkeitswege Gebrauch machen, siehe im Einzelnen Abschn. 15a.1 Abs. 7 UStG.

Diese Billigkeitsregelung greift nicht, wenn die jPdÖR den Gegenstand zuvor vollumfänglich dem nichtunternehmerischen Bereich zuordnet bzw. vollumfänglich für hoheitliche und damit nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S. verwendet (d.h. insoweit auch keinen anteiligen Vorsteuerabzug im Leistungsbezugszeitpunkt geltend gemacht hat bzw. machen konnte), Abschn. 15.2c Abs. 2 Nr. 2 Buchst. a Sätze 2 und 3 UStAE. Hierzu hat der [EuGH mit Urteil vom 25.07.2018, C-140/17](#), in der Rs. Gmina Ryjewo entschieden, dass eine Einrichtung des öffentlichen Rechts die Möglichkeit auf eine Vorsteuerberichtigung haben kann. Der Entscheidung lag folgender Fall zugrunde:

Eine Gemeinde, die bereits seit mehreren Jahren mehrwertsteuerrechtlich registriert war, errichtete ein Kulturhaus und überließ dieses unentgeltlich einem gemeindlichen Kulturzentrum. Ein Vorsteuerabzug wurde nicht geltend gemacht. Vier Jahre später wurde das Gebäude von der Gemeinde selbst verwaltet und teilweise entgeltlich steuerpflichtig vermietet. Der EuGH hat hierzu entschieden, dass eine Vorsteuerberichtigung möglich ist, wenn es sich um einen Gegenstand handelt, der dem Grunde nach sowohl für unternehmerische Zwecke als auch für nichtunternehmerische Zwecke genutzt werden kann und die jPdÖR die Zuordnungsentscheidung des Gegenstands zwar nicht ausdrücklich bekundet, aber auch nicht ausgeschlossen hat. Die anfängliche Verwendung für nicht besteuerte Tätigkeiten steht der Vorsteuerberichtigung dann nicht entgegen. Die Auswirkungen dieser Entscheidung wurde bisher noch nicht abschließend auf Bund-/Länder-Ebene geklärt, sodass an der bisherigen Verwaltungsauffassung festzuhalten ist. In Zweifelsfällen sollte Rücksprache mit der OFD gehalten werden.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

26.6 Vorsteuerabzug bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken; hier Betrieb von Sportstätten durch kommunale Einrichtungen; Umsatzbesteuerung und Vorsteuerabzug beim Schulschwimmen

Seit dem 01.01.2011 ist bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken ein Vorsteuerabzug nach § 15 Abs. 1b UStG betragsmäßig nur noch in Höhe des unternehmerisch genutzten Anteils möglich. In Bezug auf erstmalige sowie nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten gilt diese Regelung nur, wenn die Grundstücke / Gebäude nach dem 31.12.2010 erworben wurden (maßgeblich ist der Abschluss des Notarvertrags) bzw. mit der Herstellung nach dem 31.12.2010 begonnen wurde (maßgeblich ist die Einreichung des Bauantrags), vgl. Übergangsregelung nach § 27 Abs. 16 UStG.

Für die laufenden Aufwendungen ist ein Abzug ab dem 01.01.2011 nur noch in Höhe des unternehmerisch genutzten Anteils möglich, unabhängig davon, ob das Grundstück bzw. Gebäude selbst unter die Übergangsregelung nach § 27 Abs. 16 UStG fällt. Die Regelung in Abschn. 15.6a Abs. 8 UStAE hat klarstellenden Charakter. Gleiches gilt für nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten, die nach dem 31.12.2010 anfallen, da insoweit ein neues eigenständiges Zuordnungsobjekt entsteht (vgl. Abschn. 15.2c Abs. 9 Nr. 2 UStAE).

Insbesondere beim Betrieb von Sportstätten durch kommunale Einrichtungen ergeben sich durch die Abgrenzung des öffentlichen Badebetriebs vom nichtunternehmerischen (hoheitlichen) Bereich des Schulschwimmens entsprechende Auswirkungen:

26.6.1 Anschaffung/ Herstellung des Objekts bis zum 31.12.2010**VZ bis einschließlich 2010:**

Der Vorsteuerabzug aus der Anschaffung / Herstellung sowie aus den laufenden Kosten kann im vollen Umfang geltend gemacht werden. Im Gegenzug ist für die nichtunternehmerische (hoheitliche) Nutzung eine unentgeltliche Wertabgabe anzusetzen. Bemessungsgrundlage für die Wertabgabe sind alle vorsteuerbehafteten Kosten, zu denen neben den laufenden Kosten auch die Anschaffungs- und Herstellungskosten gehören. Diese sind gleichmäßig auf einen Zeitraum zu verteilen, der dem Berichtigungszeitraum nach § 15a UStG für diesen Gegenstand entspricht, d.h. auf zehn Jahre bei Gebäuden (Abschn. 10.6 Abs. 3 Satz 3 UStAE). Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage kann alternativ auch nach den im öffentlichen Badebetrieb erhobenen Eintrittsgeldern erfolgen, Abschn. 2.11 Abs. 18 UStAE.

VZ ab 2011:

Für die laufenden Kosten (auch Erhaltungsaufwendungen) ist der Vorsteuerabzug nur noch in Höhe der unternehmerischen Nutzung möglich. Für den Ansatz einer Wertabgabe sind in diesem Fall nur noch die vorsteuerbehafteten Kosten aus den ursprünglichen Anschaffungs- und Herstellungskosten anzusetzen, sofern der Zehnjahreszeitraum insoweit noch nicht abgelaufen ist. Auch hier kann alternativ die Bemessungsgrundlage nach den im öffentlichen Badebetrieb erhobenen Eintrittsgeldern ermittelt werden, wobei eine Kürzung der Eintrittsgelder nicht vorzunehmen ist, obwohl die Vorsteuerbeträge für die laufenden Aufwendungen quotall gekürzt werden. Hat die jPdÖR von der alternativen Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die uWa nach Abschn. 2.11 Abs. 18 UStAE Gebrauch gemacht, empfiehlt sich spätestens nach Ablauf des Zehnjahreszeitraums nach § 15a UStG der Wechsel zur Ermittlung der Be-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

messungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 Nr. 2 UStG (Ansatz mit den tatsächlichen Kosten), da ansonsten durch die Versteuerung der uWa nach der Alternativmethode zur Bestimmung der Bemessungsgrundlage weiterhin USt abgeführt werden würde.

26.6.2 Anschaffung/ Herstellung des Objekts ab dem 01.01.2011

Der Vorsteuerabzug aus den Anschaffungs- und Herstellungskosten sowie aus den laufenden Kosten ist nach § 15 Abs. 1b UStG bzw. spätestens ab dem Jahr 2013 nach § 15 Abs. 1 UStG (vgl. Abschn. 15.6a Abs. 1 Satz 4 UStAE) nur noch in Höhe des unternehmerischen genutzten Anteils möglich. Eine Versteuerung als unentgeltliche Wertabgabe unterbleibt.

Soweit nachträgliche Anschaffungs- und Herstellungskosten vorliegen, gelten die vorstehenden Grundsätze diesbezüglich entsprechend.

26.7 Neuregelung des § 2b UStG

26.7.1 Einführung

Mit dem Steueränderungsgesetz 2015 wurde § 2b UStG die Neuregelung der Umsatzbesteuerung der jPdÖR eingeführt. Diese Gesetzesänderung soll die Sonderrolle der öffentlichen Hand bei der Umsatzbesteuerung beseitigen und damit europarechtliche Vorgaben umsetzen. Damit werden die bisherigen Regelungen in § 2 Abs. 3 UStG a.F. (vgl. Praxis-HB Tz. 26.1.1) ersetzt. Aufgrund der Neuregelung ist die Umsatzsteuerbarkeit der Leistungen jPdÖR nur noch nach eigenen Merkmalen, welche im UStG und den dazu ergangenen Verwaltungsanweisungen manifestiert sind, zu beurteilen. Eine Bezugnahme auf das KStG und dessen Richtlinien, wie sie § 2 Abs. 3 UStG a.F. vorsah, erfolgt bei Anwendung von § 2b UStG nicht mehr.

Die Neuregelung des § 2b UStG tritt zum 01.01.2016 in Kraft. Allerdings ist gem. § 27 Abs. 22 UStG für sämtliche vor dem 01.01.2017 ausgeführten Leistungen die bisherige Rechtslage (§ 2 Abs. 3 UStG a.F.) zwingend weiter anzuwenden. Damit findet die Neuregelung erst bei Leistungen, die ab dem 01.01.2017 ausgeführt werden, Anwendung.

Zusätzlich wird den jPdÖR in dem neu eingeführten § 27 Abs. 22 und Abs. 22a UStG eine dahingehende Optionsmöglichkeit eingeräumt, die Regelungen des § 2b UStG erst für Leistungen ab dem 01.01.2023 anzuwenden (Einzelheiten vgl. Praxis-HB Tz. 26.7.10).

Im Zusammenhang mit der Einführung des § 2b UStG sind bislang folgende Anweisungen ergangen:

- BMF vom 19.04.2016, [BStBl I 2016 S. 481](#) – Anwendung der Übergangsregelung des § 27 Abs. 22 UStG
- BMF vom 16.12.2016, [BStBl I 2016 S. 1451](#) – Anwendungsfragen des § 2b UStG
- BMF vom 27.07.2017, [BStBl I 2017 S. 1239](#) – Veröffentlichung der Rechtsprechung des BFH zur Anwendung von § 2 Abs. 3 UStG a.F.
 - o zur Anwendung der von der bislang geltenden gesetzlichen Regelung abweichenden Rechtsprechung vgl. OFD Niedersachsen vom 27.07.2012, S 7106 – 283 – St 171 (für nähere Erläuterungen zur Übergangsregelung nach § 27 Abs. 22 UStG vgl. Praxis-HB Tz. 26.7.10).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

-
- BMF vom 14.11.2019, [BStBl I 2019 S. 1140](#) – Gesonderte Prüfung möglicher größerer Wettbewerbsverzerrungen bei § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG

Für die generelle Beurteilung der Unternehmereigenschaft von jPdöR sind die allgemeinen Regelungen des § 2 Abs. 1 UStG maßgeblich. Danach sind jPdöR grds. als Unternehmer anzusehen, wenn sie selbstständig eine nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen (wirtschaftliche Tätigkeit) ausüben. Nach der neuen Lesart ist davon auszugehen, dass eine jPdöR grds. die Voraussetzungen der Unternehmereigenschaft erfüllt. Die Neuregelung nach § 2b UStG definiert im Gegensatz zur bisherigen Regelung des § 2 Abs. 3 UStG a.F. nur noch die Voraussetzungen, wann eine jPdöR ausnahmsweise nichtunternehmerisch tätig ist. Eine unternehmerische Betätigung ist insbesondere dann gegeben, wenn die Einrichtung auf privatrechtlicher Basis tätig wird und mit dem Leistungsempfänger eine schuldrechtliche Vereinbarung abschließt. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang, welcher Art die entsprechenden Einnahmen sind. Auch Leistungen, für die als Gegenleistung Zölle, Gebühren, Beiträge oder sonstige Abgaben erhoben werden, können demnach wirtschaftliche Tätigkeiten i.S.d. § 2 Abs. 1 UStG sein.

Sind jPdöR wirtschaftlich im Sinne von § 2 Abs. 1 UStG tätig, gelten sie jedoch gleichwohl nicht als Unternehmer, soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen (§ 2b Abs. 1 Satz 1 UStG). Dies gilt wiederum nicht, sofern eine Behandlung der jPdöR als Nichtunternehmer im Hinblick auf diese Tätigkeiten zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Die nachfolgenden Ausführungen behandeln – soweit nicht gesondert gekennzeichnet – die inhaltlichen Regelungen des BMF-Schreibens vom 16.12.2016, a.a.O. – Anwendungsfragen des § 2b UStG. Die Klammerzusätze beziehen sich auf die jeweiligen Textziffern der v.g. Verwaltungsanweisung.

26.7.2 Gesetzliche Neuregelung, Definition jPdöR und Unternehmereigenschaft (Tz. 1 – Tz. 5)

JPdöR i.S.d. § 2b UStG sind insbesondere Gebietskörperschaften, öffentlich-rechtliche Religionsgemeinschaften, Innungen, Handwerkskammern, Industrie- und Handelskammern, staatliche Hochschulen und sonstige Gebilde, die aufgrund öffentlichen Rechts eigene Rechtspersönlichkeit besitzen. Auch Anstalten und Stiftungen des öffentlichen Rechts (Rundfunkanstalten, Universitätskliniken) zählen dazu. Für die Beurteilung der Unternehmereigenschaft sind die allgemeinen Regelungen des § 2 Abs. 1 UStG maßgebend. Sofern eine selbständige und nachhaltige Tätigkeit zur Einnahmeerzielung von jPdöR ausgeübt wird, sind diese Einrichtungen grds. unternehmerisch tätig. Die Neuregelung des § 2b UStG regelt die Ausnahmen, wann jPdöR keine unternehmerische Tätigkeit ausüben.

Juristische Personen des privaten Rechts werden von § 2b UStG grds. nicht erfasst. Diese können sich ausnahmsweise auf die Rechtsprechung des EuGH in der Rs. Saudacor, C-174/14, berufen und wie eine jPdöR nach § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG behandelt werden, siehe hierzu BMF-Schreiben vom 18.09.2019, [BStBl I 2019 S. 921](#). Der EuGH-Entscheidung liegt der Fall einer Gesellschaft des privaten Rechts zugrunde, die von einer jPdöR durch Gesetz gegründet und mit hoheitlichen Befugnissen ausgestattet wurde, um im Wesentlichen Leistungen auf dem Gebiet der öffentlichen Gewalt an ihre Trägerkörperschaft zu erbringen. Die Gesellschaft war dabei – vergleichbar einer Organgesellschaft – wirtschaftlich, finanziell und organisatorisch in die Verwaltungsorganisation ihrer Trägerkörperschaft eingegliedert. In die-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

sem Sonderfall soll die private Gesellschaft wie eine Einrichtung des öffentlichen Rechts behandelt werden, weil sie letztlich nichts Anderes ist, als der verlängerte Arm ihrer Trägerkörperschaft. Die öffentlich-rechtliche Verfassung der Trägerkörperschaft soll dann auf die private Gesellschaft ausstrahlen mit der Folge, dass die private Gesellschaft für ihre Leistungen die Ausnahmeregelungen in § 2b UStG in Anspruch nehmen kann. Die Entscheidungsgrundsätze des EuGH sind nur in gleich gelagerten Fallgestaltungen anzuwenden. In dem o.g. [BMF Schreiben vom 18.09.2019](#) sind in Bezug auf die juristischen Personen des privaten Rechts umfangreiche Kriterien zusammengestellt, die allesamt erfüllt sein müssen.

26.7.3 Handeln im Rahmen der öffentlichen Gewalt, § 2b Abs. 1 Satz 1 UStG (Tz. 6 – Tz. 18)

JPdöR gelten nicht als Unternehmer i.S.d. § 2 UStG, soweit sie im Rahmen der öffentlichen Gewalt tätig werden. Der Ausübung öffentlicher Gewalt sind insbesondere Leistungen zuzuordnen, bei denen die jPdöR auf Grundlage einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung tätig wird (z.B. Gesetz, Rechtsverordnung, Satzung, Staatsvertrag, verfassungsrechtlichen Verträgen, Verwaltungsabkommen, Verwaltungsvereinbarungen, öffentlich-rechtliche Verträge oder kirchenrechtliche Rechtsetzung). Ein Indiz für das Vorliegen einer öffentlich-rechtlichen Grundlage kann die Eröffnung des Verwaltungsrechtswegs sein.

Erbringt eine jPdöR Leistungen in privatrechtlicher Handlungsform – unter gleichartigen rechtlichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer – unterliegen diese Leistungen den allgemeinen Regelungen der Umsatzsteuer (z.B. Betrieb eines Freibads durch eine Gemeinde – die Benutzung durch die Badegäste erfolgt auf privatrechtlicher Grundlage).

Ob eine Leistung unter § 2b Abs. 1 UStG fällt, hängt folglich zunächst von der zulässigerweise gewählten Handlungsform der entsprechenden Tätigkeit ab. Soweit ein Anschluss- oder Benutzungszwang besteht, ist regelmäßig davon auszugehen, dass die jPdöR auf öffentlich-rechtlicher Grundlage tätig wird (z.B. Hausmüllentsorgung nach dem Kreislaufwirtschaftsgesetz). Eine gesetzlich vorgeschriebene öffentlich-rechtliche Handlungsform kann nicht mit steuerlicher Wirkung durch eine privatrechtliche ersetzt werden und umgekehrt. Wurde z.B. ohne rechtliche Grundlage die Form eines öffentlich-rechtlichen Vertrages gewählt, liegt kein Handeln im Rahmen der öffentlichen Gewalt vor. Mitunter sind jPdöR nur zu privatrechtlichen Handlungsformen berechtigt (z.B. beim Betrieb einer Cafeteria, bei der Überlassung von Werbeflächen oder bei Grundstücksverkäufen außerhalb der staatlichen Boden- und Siedlungspolitik).

26.7.4 Hilfgeschäfte (Tz. 19 – Tz. 21)

Sogenannte Hilfgeschäfte, die die nichtunternehmerischen Tätigkeiten von jPdöR mit sich bringen, führen für sich gesehen nicht zu einer unternehmerischen Betätigung, wenn diese für die Aufrechterhaltung des Betriebs in der nichtunternehmerischen Sphäre notwendig sind, z.B. erforderlicher Austausch von Gegenständen. Als Hilfgeschäfte in diesem Sinne sind folgende Leistungen anzusehen:

- Veräußerungen von Gegenständen, die im nichtunternehmerischen Bereich eingesetzt waren, z.B. der Verkauf von gebrauchten Kraftfahrzeugen, Einrichtungsgegenständen und Altpapier

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

-
- Überlassung des Telefons an im nichtunternehmerischen Bereich tätige Arbeitnehmer zur privaten Nutzung

Überlassung von im nichtunternehmerischen Bereich eingesetzten Kraftfahrzeugen an Arbeitnehmer zur privaten Nutzung. Umsatzbesteuerung sonstiger Leistungen an jPdöR (§ 13b UStG).

26.7.5 Größere Wettbewerbsverzerrungen, §2b Abs. 1 Satz 2 UStG (Tz. 22 – 32)

Tätigkeiten einer jPdöR, die diese zulässigerweise im Rahmen öffentlich-rechtlicher Sonderregelung ausführt, unterliegen der Umsatzbesteuerung, wenn die Nichtbesteuerung zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Eine Wettbewerbsverzerrung kann nur dann vorliegen, wenn ein Wettbewerb besteht. Deshalb müssen gleichartige Leistungen auch von privaten Unternehmern erbracht werden können. Leistungen sind gleichartig, wenn sie aus der Sicht eines Durchschnittsverbrauchers dieselben Bedürfnisse befriedigen und ähnliche Eigenschaften haben. Für die Beurteilung einer Wettbewerbssituation ist nicht nur der gegenwärtige, sondern auch der potentielle Wettbewerb zu berücksichtigen. Der potentielle Wettbewerb muss aber real und nicht nur rein hypothetisch sein. Nicht im Wettbewerb steht originär hoheitliches Handeln gegen Gebühr, da private Unternehmer insoweit nicht tätig werden können.

An den Begriff der „größeren Wettbewerbsverzerrungen“ sind keine erhöhten Anforderungen zu stellen. Größer sind Wettbewerbsverzerrungen danach vielmehr bereits dann, wenn sie nicht lediglich unbedeutend sind.

Für bestimmte Fälle regelt § 2b Abs. 2 UStG bereits von Gesetzeswegen, dass bei einer an sich wirtschaftlichen Betätigung einer jPdöR keine größeren Wettbewerbsverzerrungen anzunehmen sind:

26.7.6 Umsatzgrenze von 17.500 €, § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG (Tz. 33 – 37)

Mit der Wettbewerbsgrenze nach § 2b Abs. 2 Nr. 1 UStG wird unwiderlegbar unterstellt, dass eine Nichtbesteuerung von gleichartigen Tätigkeiten bis zu einem Jahresumsatz in Höhe von 17.500 € nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt. Bei einem Unterschreiten der Umsatzgrenze ist demnach stets von unbedeutenden Wettbewerbsverzerrungen und damit von einer nichtunternehmerischen Tätigkeit auszugehen. Es besteht kein Wahlrecht der jPdöR. Für die Ermittlung der Umsatzgrenze ist auf den voraussichtlichen Umsatz aus den einzelnen gleichgelagerten Tätigkeitsbereichen im Kalenderjahr abzustellen. Dabei sind gleichgelagerte Tätigkeiten, die aus Sicht eines Durchschnittsverbrauchers dieselben Bedürfnisse befriedigen, zusammenzufassen. Ob die Umsatzgrenze überschritten wird oder nicht, ist anhand einer Einschätzung zu Beginn des Kalenderjahres zu ermitteln. Wird entgegen der Prognose die Umsatzgrenze überschritten, führt dies rückwirkend nicht zu einer anderen Beurteilung. Bei Neuaufnahme einer Tätigkeit ist der voraussichtliche Umsatz des laufenden Kalenderjahres nicht in einen fiktiven Jahresumsatz hochzurechnen. Für die Prüfung der Umsatzgrenze sind gleichartige Tätigkeiten der jPdöR zusammenzufassen. Eine Prüfung, die auf einzelne Organisationseinheiten der jPdöR beschränkt wird, ist nicht zulässig. Es ist vielmehr stets auf die jPdöR insgesamt abzustellen.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Die Beurteilung, ob gleichartige Tätigkeiten vorliegen, ist im Einzelfall mit Problemen verbunden. So ist nach Tz. 37 des BMF-Schreibens die auf öffentlich-rechtlicher Grundlage durchgeführte Überlassung von Fahrzeugstellplätzen auf einem Parkplatz und in einem Parkhaus als gleichartig anzusehen. Die Überlassung von unselbständigen Parkbuchten auf öffentlich-rechtlich gewidmeten Straßen, die dem allgemeinen Verkehr dienen, wird hingegen als – aus Sicht des Durchschnittsverbrauchers – nicht gleichartig angesehen. In Zweifelsfällen sollte Rücksprache mit dem zuständigen Finanzamt für GKBP bzw. der OFD gehalten werden.

26.7.7 Steuerbefreite Leistungen privater Unternehmer, § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG (Tz. 38 / Tz. 39)

Eine Wettbewerbsverzerrung liegt gem. § 2b Abs. 2 Nr. 2 UStG ebenfalls nicht vor, wenn vergleichbare Leistungen privater Unternehmer aufgrund einer Steuerbefreiung nicht mit Umsatzsteuer belastet sind. Dies gilt jedoch nicht bei Leistungen, für die nach § 9 Abs. 1 UStG grds. zur Steuerpflicht optiert werden kann – unabhängig davon, ob die jPdöR tatsächlich auf die Steuerbefreiung verzichtet.

26.7.8 Zusammenarbeit von jPdöR, § 2b Abs. 3 UStG (Tz. 40 ff.)

§ 2b Abs. 3 UStG beinhaltet Regelungen für die – in der Praxis sehr häufig auftretenden – Fälle der vertikalen und horizontalen Zusammenarbeit von jPdöR bei der Erfüllung öffentlicher Aufgaben. In diesen Bereich fallen die sog. Beistandsleistungen, die in der Vergangenheit gem. § 2 Abs. 3 UStG a.F. – mangels Annahme eines BgA – regelmäßig nicht umsatzsteuerbar waren. Aufgrund der Neuausrichtung der Umsatzbesteuerung sind Beistandsleistungen nunmehr nur noch dann als nicht steuerbar zu beurteilen, wenn die Nichtbesteuerung nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt. Nach § 2b Abs. 3 i.V.m. § 2b Abs. 1 UStG liegen keine größeren Wettbewerbsverzerrungen insbesondere dann vor, wenn die betroffenen Leistungen zwischen jPdöR ausgetauscht werden und dabei die Leistungen entweder aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur von jPdöR erbracht werden dürfen – und damit private Anbieter von der Leistungserbringung ausgeschlossen sind – oder die Zusammenarbeit der jPdöR durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird. Erfasst werden auch Leistungen, die eine jPdöR aufgrund gesetzlicher Bestimmungen nur bei einer anderen jPdöR nachfragen darf. Für die Anwendung der Regelung ist es dabei nicht entscheidend, in welchem Bereich die empfangende jPdöR die bezogenen Leistungen verwendet.

26.7.8.1 Erbringung von jPdöR vorbehaltenen Leistungen (Tz. 41 – Tz. 44)

Von der Besteuerung ausgenommen sind Leistungen, wenn gesetzliche Bestimmungen in dem jeweiligen Bundesland oder in der Bundesrepublik Deutschland die Leistungserbringung auf jPdöR beschränken. Gesetzliche Bestimmungen sind dabei alle Gesetze und Rechtsverordnungen des Bundes- oder Landesrechts sowie die besondere Rechtssetzung der Kirchen, nicht jedoch Bestimmungen, die von einer mit Satzungsautonomie ausgestatteten jPdöR für ihren Bereich erlassen wurden (z. B. Sparkassensatzungen).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**26.7.8.2 Zusammenarbeit zwischen jPdÖR bei gemeinsamen spezifischen öffentlichen Interessen (Tz. 45 – 54)**

Eine Zusammenarbeit von jPdÖR führt auch dann nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen, wenn die Durchführung dieser Zusammenarbeit durch gemeinsame spezifische öffentliche Interessen bestimmt wird. Zur Erfüllung dieser Voraussetzung müssen vier Kriterien kumulativ erfüllt sein:

- Es muss eine langfristige öffentlich-rechtliche Vereinbarung vorliegen.
Ob eine Vereinbarung langfristig ist, muss qualitativ geprüft werden und soll regelmäßig bei unbefristeten Vereinbarungen vorliegen. Bei befristeten Verträgen kann von Langfristigkeit ausgegangen werden, wenn sie für einen Zeitraum von mindestens fünf Jahren abgeschlossen werden.
- Die Leistung muss dem Erhalt der öffentlichen Infrastruktur und der Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe dienen.
Die öffentliche Infrastruktur umfasst alle Einrichtungen materieller und institutioneller Art, die für die Ausübung öffentlicher Gewalt notwendig sind. Eine gemeinsame Aufgabenerfüllung liegt auch dann vor, wenn eine Aufgabe in Gänze auf die leistende jPdÖR übertragen wird (z.B. von einer Kommune auf einen Zweckverband). Leistungen über lediglich verwaltungsunterstützende Hilfstätigkeiten (z. B. Gebäudereinigung) führen regelmäßig nicht zu einer Wahrnehmung einer allen Beteiligten obliegenden öffentlichen Aufgabe.
- Die Leistung wird ausschließlich gegen Kostenerstattung ausgeführt.
Die Zahlung der leistungsempfangenden jPdÖR darf nicht zu einem Finanztransfer führen, es dürfen nur die Kosten der leistungserbringenden jPdÖR erstattet werden. Für die Ermittlung der Kosten sind sowohl die fixen als auch die variablen Kosten heranzuziehen. Bei einer sachgerechten Ermittlung der Kosten können auch Pauschalkostensätze (z. B. für die Personalkosten) anerkannt werden. Eine gewinnorientierte Kalkulation ist nicht anzuerkennen (z.B. bei Einbezug kalkulatorischer Kosten, Verzinsung von Eigenkapital).
- Gleichartige Leistungen werden im Wesentlichen nur an jPdÖR erbracht.
Dies ist gegeben, sofern die leistende Körperschaft in dem jeweiligen Tätigkeitsbereich mehr als 80% der Leistungen an andere jPdÖR erbringt. Dabei ist der durchschnittliche Gesamtumsatz der gleichartigen Tätigkeiten der letzten drei Jahre heranzuziehen. Die (Innen-)Leistungen im eigenen Hoheitsbetrieb sind dabei abzugrenzen.

Mit [Schreiben vom 14.11.2019, a.a.O.](#), ordnet das BMF auch bei Vorliegen der Voraussetzungen nach § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG die gesonderte Prüfung möglicher schädlicher Wettbewerbsverzerrungen an. Diese liegen insbesondere vor, wenn private Unternehmer potentiell in der Lage sind, vergleichbare Leistungen wie die öffentliche Hand zu erbringen. In diesem Fall liegen umsatzsteuerbare Leistungen der jPdÖR vor. Bei Vereinbarungen über verwaltungsunterstützende Hilfstätigkeiten sind regelmäßig die Voraussetzungen des § 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b UStG nicht gegeben. Sie erfüllen keine spezifischen öffentlichen Interessen, da sie grds. auch von privaten Unternehmern erbracht werden können. Hierzu zählen z.B. die Gebäudereinigung, Grünpflegearbeiten, Neubau- und Sanierungsmaßnahmen an Straßen und Gebäuden sowie unterstützende IT-Dienstleistungen.

Insbesondere der Bereich der interkommunalen Zusammenarbeit dürfte im Geltungsbereich des § 2b UStG zu weiteren umsatzsteuerbaren Tätigkeiten führen. Dies liegt zum einen in dem Erfordernis, Kostenerstattungen allein auf Kostendeckungsbasis und damit ohne die nach Kommunalabgabengesetz eigentlich erforderliche Verzinsung des eingesetzten Kapitals vor-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

zunehmen, zum anderen in der schwierigen Beurteilung der Frage, wann eine „Aufgabe“ in Gänze auf die leistende jPdöR übertragen wurde.

Das BMF-Schreiben nennt in Tz. 50 als Beispiel für die Übertragung einer Aufgabe in Gänze die Aufgabe des gemeindlichen Bauhofs, wohingegen die Durchführung einzelner Grünpflegearbeiten als nicht ausreichend beschrieben wird. Als weiteres Beispiel für die Aufgabenübertragung in Gänze wird die Bezüge- und Entgeltabrechnung genannt, die eine Versorgungskasse als jPdöR für Gemeinden übernimmt. Sofern die Anwendung des § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG ausscheidet, kann ggf. die Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 29 UStG zur Anwendung kommen, siehe hierzu Praxis-HB Tz. 26.9.

Auch hier sollte in Zweifelsfällen Rücksprache mit dem zuständigen Finanzamt für GKBP bzw. der OFD gehalten werden.

26.7.9 Katalogleistungen nach § 2b Abs. 4 UStG (Tz. 55 – 57)

Mit den in § 2b Abs. 4 UStG genannten Leistungen ist eine jPdöR stets als Unternehmer anzusehen, soweit auch die übrigen allgemeinen Voraussetzungen des § 2 UStG vorliegen. Die in § 2b Abs. 4 Nr. 1 bis Nr. 4 UStG genannten Tätigkeiten entsprechen den bislang in § 2 Abs. 3 Satz 2 UStG aufgeführten Leistungen. Diesbezüglich sind die bisherigen Regelungen weiter anzuwenden, vgl. auch Abschn. 2.11 Abs. 7 bis 11 UStAE.

In § 2b Abs. 4 Nr. 1 bzw. Nr. 2 UStG waren die Tätigkeiten der Notare im Landesdienst und der Ratschreiber im Land Baden-Württemberg, soweit Leistungen ausgeführt werden, für die nach der Bundesnotarordnung die Notare zuständig sind, sowie die Abgabe von Brillen und Brillenteilen einschließlich der Reparaturarbeiten durch Selbstabgabestellen der gesetzlichen Träger der Sozialversicherung aufgezählt. Durch die Änderung der Bundesnotarordnung sind zum 01.01.2018 alle staatlichen Notariate aufgelöst worden und die bisher bestehenden Zuständigkeiten auf die Amtsgerichte übergegangen. Notare können zur hauptamtlichen Amtsausübung auf eigene Rechnung bestellt werden. Damit ist § 2b Abs. 4 Nr. 1 UStG gegenstandslos geworden. Darüber hinaus sind sämtliche Selbstabgabestellen für Brillen und Brillenteile bereits im Jahr 2013 geschlossen worden, so dass auch die Regelung in § 2b Abs. 4 Nr. 2 UStG hinfällig geworden ist. Entsprechend sind § 2b Abs. 4 Nr. 1 und Nr. 2 UStG mit Wirkung zum 18.12.2019 aufgehoben worden.

§ 2b Abs. 4 Nr. 5 UStG verweist auf Anhang I der MwStSystRL. Diese nachfolgenden Tätigkeiten unterliegen bei Vorliegen der übrigen Voraussetzungen nach § 2 UStG ebenfalls der Umsatzbesteuerung, sofern der Tätigkeitsumfang den Betrag in Bezug auf jede einzelne nachfolgende Betätigung von 17.500 € übersteigt:

1. Telekommunikationswesen;
2. Lieferung von Wasser, Gas, Elektrizität und thermischer Energie;
3. Güterbeförderung;
4. Hafen- und Flughafendienstleistungen;
5. Personenbeförderung;
6. Lieferung von neuen Gegenständen zum Zwecke ihres Verkaufs;
7. Umsätze der landwirtschaftlichen Interventionsstellen aus landwirtschaftlichen Erzeugnissen, die in Anwendung der Verordnungen über eine gemeinsame Marktorganisation für diese Erzeugnisse bewirkt werden;
8. Veranstaltung von Messen und Ausstellungen mit gewerblichem Charakter;
9. Lagerhaltung;

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

-
10. Tätigkeiten gewerblicher Werbebüros;
 11. Tätigkeiten der Reisebüros;
 12. Umsätze von betriebseigenen Kantinen, Verkaufsstellen und Genossenschaften und ähnlichen Einrichtungen;
 13. Tätigkeiten der Rundfunk- und Fernsehanstalten sofern sie nicht nach Art. 132 Abs. 1 Buchstabe q steuerbefreit sind.

Zu beachten ist hier, dass Umsätze aus diesen Leistungen zwingend umsatzsteuerbar sind, auch wenn sie auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbracht werden. Dies gilt auch bei Vorliegen eines Anschluss- und Benutzungszwangs (vgl. z.B. Nr. 2).

26.7.10 Übergangsregelung, § 27 Abs. 22 UStG (Tz. 58 – Tz. 60 sowie BMF v. 19.04.2016, BStBI I 2016 S. 481) sowie § 27 Abs. 22a UStG

Die jPdöR konnte dem für ihre Besteuerung zuständigen Finanzamt gegenüber einmalig erklären, dass sie § 2 Abs. 3 UStG in der am 31.12.2015 geltenden Fassung für sämtliche nach dem 31.12.2016 und vor dem 01.01.2021 ausgeführte Leistungen weiterhin anwenden möchte; die Besteuerung erfolgt dann nach den bisherigen (Alt-)Regelungen nach § 2 Abs. 3 UStG in Verbindung mit Abschn. 2.11 UStAE. Sofern dieses Wahlrecht ausgeübt und nicht widerrufen wurde, gilt die Erklärung auch für sämtliche Leistungen, die nach dem 31.12.2020 und vor dem 01.01.2023 ausgeführt werden (§ 27 Abs. 22a UStG, eingefügt durch das Corona-Steuerhilfegesetz vom 19.06.2020). Folglich sind die Regelungen des § 2b UStG damit erst ab dem 01.01.2023 bei der jPdöR anzuwenden. Eine Beschränkung der Optionserklärung auf einzelne Tätigkeitsbereiche oder Leistungen innerhalb der jPdöR (z.B. in Bezug auf einzelne Ressorts) ist nicht zulässig. Die Option gilt gänzlich auf die gesamte unternehmerische Betätigung der jPdöR.

Die Erklärung war bis zum 31.12.2016 beim zuständigen Festsetzungsfinanzamt der jPdöR abzugeben (gesetzliche Ausschlussfrist). Eine abgegebene Optionserklärung kann nur mit Wirkung vom Beginn eines auf die Abgabe der Optionserklärung folgenden Kalenderjahres an widerrufen werden. Auch ein rückwirkender Widerruf zum Beginn eines auf 2016 folgenden Kalenderjahres ist grds. möglich. Dies gilt allerdings nur für solche VZ, deren Steuerfestsetzung nach den Vorschriften der Abgabenordnung noch änderbar ist, d.h. für die noch keine materielle Bestandskraft eingetreten ist. Auch die Buchführung muss der geänderten Besteuerung angepasst bzw. anpassungsfähig sein. Nach einem Widerruf der ursprünglichen Optionserklärung ist die Abgabe einer erneuten Optionserklärung nicht mehr möglich.

Weiterhin konnten auch die jPdöR die Optionserklärung nach § 27 Abs. 22 UStG aussprechen, die sich – auch für Zeiträume vor dem 01.01.2017 – auf die von § 2 Abs. 3 UStG a.F. abweichende BFH-Rechtsprechung berufen hatten. Auch die Berufung auf die Rechtsprechung war einheitlich mit Wirkung für den gesamten Tätigkeitsbereich der jPdöR auszuüben. Eine Beschränkung auf Teilbereiche war nicht möglich, vgl. BMF vom 27.07.2017, [BStBI I 2017 S. 1239](#), und Verfügung der OFD Niedersachsen vom 27.07.2012, [S 7106 – 283 – St 171](#). Die Berufung war regelmäßig von Vorteil, wenn aus Eingangsbezügen ein erheblicher Vorsteuerabzug geltend gemacht werden sollte (z.B. Bauvorhaben), die Tätigkeit aber nach § 2 Abs. 3 UStG a.F. insoweit nicht umsatzsteuerbar war (z.B. Vermietung und Verpachtung im Bereich der vermögensverwaltenden Tätigkeit). Dabei war zu beachten, dass u.U. (bislang nicht umsatzsteuerbare) Tätigkeitsbereiche der Körperschaft „umsatzsteuerlich mitinfiziert“

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

werden (z.B. die gesamte Vermögensverwaltung oder wirtschaftliche Tätigkeiten, die die Grenzen eines BgA bislang nicht erreicht haben)!

Hintergrund der Möglichkeit der Optionserklärung nach § 27 Abs. 22 UStG unter gleichzeitiger Berufung auf die Rechtsprechung ist, dass die jPdöR nur so die Möglichkeit hatte, sich beispielsweise nach Ablauf des §15a-Zeitraums des Bauvorhabens zulässigerweise nicht mehr auf die Rechtsprechung zu berufen und die Besteuerung wieder nach den Grundsätzen von § 2 Abs. 3 UStG a.F. bis einschließlich 31.12.2022 vorzunehmen. Hat sie nicht nach § 27 Abs. 22 UStG optiert, folgt daraus zwingend die Besteuerung nach den Grundsätzen des § 2b UStG.

26.7.11 Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung aufgrund der Neuregelung (Tz. 61 – Tz. 67)

Bezieht eine jPdöR Leistungen, die nach den bisherigen Regelungen bei Leistungsbezug dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen sind, scheidet der Vorsteuerabzug aus. Sofern eine spätere (nach den Regelungen des § 2b UStG zu beurteilende) unternehmerische, den Vorsteuerabzug nicht ausschließende Verwendung stattfindet, kann eine Vorsteuerberichtigung nach § 15a UStG in Betracht kommen. Insoweit handelt es sich hierbei um eine von der Finanzverwaltung zugelassene Billigkeitsregelung, da nach den systematischen Grundsätzen diese Änderungen keiner Korrektur nach § 15a UStG zugänglich wären (vgl. Abschn. 15a.1 Abs. 6 UStAE).

Die Möglichkeit der Vorsteuerberichtigung gilt sowohl in den Fällen, in denen Leistungen vor dem 01.01.2017 bezogen wurden und dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen sind, wie auch in den Fällen, in denen die jPdöR die Optionserklärung abgegeben hat und ab 2017 bezogene Leistungen dem nichtunternehmerischen Bereich zuordnet und dann bei Widerruf der Optionserklärung oder spätestens ab 2023 die bezogenen Leistungen für unternehmerische – zum Vorsteuerabzug berechtigte – Zwecke verwendet. Werden Leistungen noch unter Geltung des § 2 Abs. 3 UStG a.F. bezogen, aber erst später unter Anwendung der Neuregelung des § 2b UStG für unternehmerische Zwecke, die den Vorsteuerabzug nicht ausschließen, erstmalig verwendet, ist schon sofort bei Leistungsbezug der Vorsteuerabzug möglich. Wurde bei Leistungsbezug der Vorsteuerabzug wegen einer (beabsichtigten) und nachgewiesenen unternehmerischen Verwendung gewährt und ändern sich bei einem dem unternehmerischen Bereich zugeordneten Gegenstand die Verhältnisse für den Vorsteuerabzug durch Erhöhung der Nutzung für nichtunternehmerische Zwecke (nichtwirtschaftliche Tätigkeiten i.e.S.), ist eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG zu versteuern, Abschn. 3.4 Abs. 2 UStAE. Sofern sich ab erstmaliger Nutzung die tatsächlichen Verwendungsverhältnisse im unternehmerischen Bereich ändern (z.B. an Stelle stpfl. Vermietung nunmehr steuerfreie Überlassung und umgekehrt), sind insoweit Korrekturen nach § 15a UStG zu überprüfen.

26.7.12 Konsequenzen der Neuregelung nach § 2b UStG

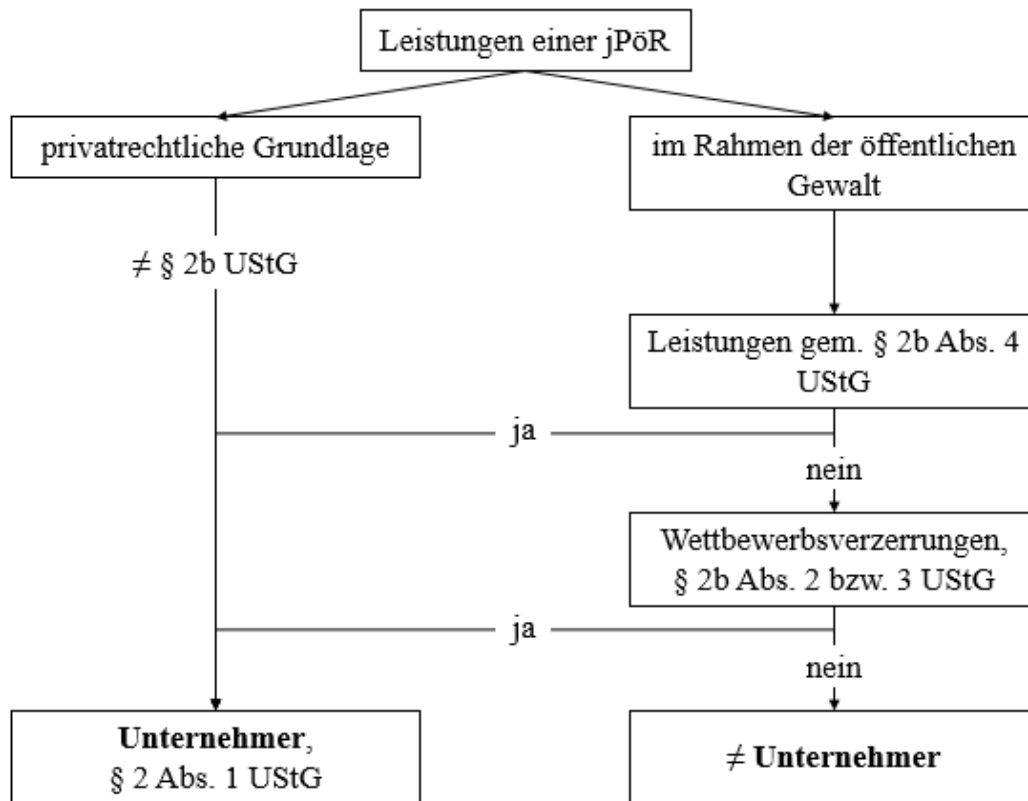
Auf folgende Bereiche kann sich nunmehr die unternehmerische Betätigung einer jPdöR ausweiten:

- Vermögensverwaltung (Vermietung, soweit nicht steuerfrei nach § 4 Nr. 12 UStG),
- Beistandsleistungen (vgl. Praxis-HB Tz. 9.12.1),

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

- Leistungen, die auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbracht werden, aber zu Wettbewerbsverzerrungen führen,
- Leistungen aus gleichartigen Tätigkeitsbereichen, aus denen Umsätze über 17.500 € aber weniger als 45.000 € ab VZ 2022 bzw. 35.000 € bis VZ (BgA-Eigenschaft nicht erfüllt) erzielt werden,

Leistungen, die auf privatrechtlicher Grundlage erbracht werden bzw. für die ein schuldrechtlicher Vertrag abgeschlossen wird



26.7.13 Dezentrales Veranlagungsverfahren nach § 18 Abs. 4f und 4g UStG

Durch das JStG 2020 wurde für jPdöR für umsatzsteuerliche Zwecke nunmehr gesetzlich verankert ein besonderes dezentrales Veranlagungsverfahren für Organisationseinheiten der Gebietskörperschaften des Bundes und der Länder eingeführt (siehe § 18 Abs. 4f UStG). Keine Anwendung findet dieses Verfahren somit bei Einrichtungen auf kommunaler oder Kreisebene. Nach § 27 Abs. 22 S. 7 UStG ist die Neuregelung erstmalig für Besteuerungszeiträume anzuwenden, in denen die Besteuerung der jPdöR nach § 2b UStG erfolgt. Nach der neuen Vorschrift obliegen den Organisationseinheiten der Gebietskörperschaften des Bundes und der Länder alle steuerrechtlichen Rechte und Pflichten, soweit durch ihre Tätigkeit eine (umsatzsteuerliche) Erklärungspflicht begründet wird.

Der Referentenentwurf des JStG 2020 definiert Organisationseinheiten wie folgt: in den Gebietskörperschaften Bund und Länder jeweils einzeln die Verwaltungen der Verfassungsorgane des Bundes und der Länder, die oberste Behörde und die Behörden der nachgeordneten Bereiche bzw. die Bundes- und Landesbeauftragten, die mit eigener Selbstständigkeit außerhalb eines Ressorts ausgestattet sind, z.B. der Bundesbeauftragte für den Datenschutz und die

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Informationsfreiheit, sowie vergleichbare Einrichtungen des Bundes oder der Länder. Untergeordnete Organisationseinheiten sind innerhalb einer Behörde gebildete Einheiten.

Folge der Neuregelung ist, dass entsprechende Umsatzsteuer-Erklärungen von der jeweiligen Organisationseinheit für ihren Bereich selbst abzugeben sind. Dabei wird den Organisationseinheiten eingeräumt, für die Zukunft weitere untergeordnete Einheiten zu bilden bzw. kann eine übergeordnete Einheit die Rechte und Pflichten der untergeordneten Einheiten durch Organisationsentscheidung selbst wahrnehmen (§ 18 Abs. 4f Sätze 4 und 5 UStG). Nach der Neuregelung gelten die verschiedenen Betragsgrenzen für die jeweilige Organisationseinheit stets als überschritten (§ 18 Abs. 4f Satz 6 UStG, so z.B. die Grenze für den innergemeinschaftlichen Erwerb, die „Wettbewerbsgrenze“ nach § 2b Abs. 1 Satz 2 UStG, die Umsatzgrenzen für den monatlichen Abgabezeitraum oder die Kleinunternehmergrenze). Wahlrechte, die die gesamte Gebietskörperschaft erfassen, können von den dezentral erfassten Organisationseinheiten nur einheitlich ausgeübt werden, da diese Wahlrechte nach den allgemeinen Regelungen für das gesamte umsatzsteuerliche Unternehmen gelten. Die Gesetzesänderung lässt den Unternehmerbegriff des § 2 UStG unberührt. Innerhalb des einheitlichen Unternehmens, d.h. zwischen den Organisationseinheiten der gleichen Trägerkörperschaft, stellen insbesondere wechselseitige Leistungsbeziehungen nach wie vor nicht steuerbare Innenumsätze dar.

Die Gebietskörperschaften des Bundes und der Länder haben die Möglichkeit, auf die Anwendung der Regelung mit Wirkung für die Zukunft zu verzichten, § 18 Abs. 4f Satz 8 UStG.

Als Spezialvorschrift zu § 27 AO wurde ebenfalls mit dem JStG 2020 die Regelung des § 18 Abs. 4g UStG eingeführt. Nach § 21 Abs. 1 AO ist für die Umsatzbesteuerung das Finanzamt örtlich zuständig, von dessen Bezirk aus die Gebietskörperschaft bzw. die an ihrer Stelle tretende Organisationseinheit ihr Unternehmen betreibt. Die oberste Landesfinanzbehörde oder die von ihr beauftragte Landesfinanzbehörde kann anordnen, dass eine andere Finanzbehörde die Besteuerung einer Organisationseinheit der Gebietskörperschaft des jeweiligen Landes übernimmt. Weiterhin regelt § 18 Abs. 4g UStG besondere Zuständigkeitsvereinbarungen zwischen den einzelnen Ländern und dem Bund.

26.7.14 Vorlage von verbindlichen Auskünften mit Fragestellungen zu § 2b UStG

Die Erteilung verbindlicher Auskünfte zur Anwendung und Auslegung des § 2b UStG durch die Finanzämter ist unter den in § 89 Abs. 2 AO, der Steuer-Auskunftsverordnung (StAuskV) und dem Anwendungserlass zu § 89 AO genannten Voraussetzungen möglich. Ein ernsthaft geplanter und noch nicht verwirklichter Sachverhalt i.S.d. § 89 Abs. 2 Satz 1 AO liegt auch dann vor, wenn ein Dauersachverhalt aufgrund einer grundlegenden Gesetzesänderung nur dann unverändert fortgeführt werden soll, wenn keine wesentlichen negativen Steuerfolgen eintreten. Darüber hinaus ist schlüssig darzulegen, dass eine Sachverhaltsveränderung für die Zukunft möglich wäre.

26.8 Umsatzsteuerliche Organschaft

Eine umsatzsteuerliche Organschaft nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG liegt vor, wenn eine juristische Person nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse finanziell, wirtschaftlich und organisatorisch in ein Unternehmen eingegliedert ist. Es ist nicht erforderlich, dass alle drei Eingliederungsmerkmale gleichermaßen ausgeprägt sind. Eine Organschaft kann deshalb auch

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

gegeben sein, wenn die Eingliederung auf einem dieser drei Gebiete nicht vollständig, dafür aber auf den anderen Gebieten umso eindeutiger ist, so dass sich die Eingliederung aus dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse ergibt (vgl. BFH-Urteil v. 23.04.1964, [BStBl III S. 346](#) und v. 22.06.1967, [BStBl III S. 715](#)). Die Organschaft umfasst nur den unternehmerischen Bereich der Organgesellschaft. Organträger kann jeder Unternehmer sein.

Die Voraussetzungen für die umsatzsteuerliche Organschaft sind nicht identisch mit den Voraussetzungen der körperschaftsteuerlichen und gewerbsteuerlichen Organschaft.

Eine jPdöR kann unter Anwendung von § 2 Abs. 3 UStG a.F. nur mit einem BgA Organträger sein (BFH v. 09.10.2002, [BStBl II 2003 S. 375](#)), d.h. wenn und soweit sie unternehmerisch tätig ist (vgl. BFH vom 02.12.2015, [BStBl II 2017 S. 560](#)). Der hoheitliche (nichtunternehmerische) Bereich der jPdöR wird nicht Bestandteil der umsatzsteuerrechtlichen Organschaft.

Die Eigenschaft als Unternehmer kann der BgA durch eine bloße Beteiligung und die Tätigkeit der mit ihm verbundenen Gesellschaften nicht erlangen, der BgA muss vielmehr entgeltliche Leistungen gegenüber Dritten (auch Kostenersatz) erbringen. Die die Unternehmereigenschaft begründenden entgeltlichen Leistungen können auch an eine Gesellschaft erbracht werden, mit der als Folge dieser Leistungstätigkeit eine enge finanzielle, organisatorische und wirtschaftliche (organschaftliche) Verbindung besteht.

Mit Urteil vom 02.12.2015, [a.a.O.](#), hat der BFH die bisher vertretene Verwaltungsauffassung über die Stellung einer jPdöR als Organträger noch einmal dahingehend bestätigt, dass der Organträger selbst Unternehmer sein muss. Eine jPdöR, die nicht unternehmerisch tätig ist, kommt mithin nicht als Organträger in Betracht.

Die Unternehmereigenschaft des Organträgers gehört danach zu den Voraussetzungen, nicht aber zu den Rechtsfolgen der Organschaft. Eine weitergehende Organschaft als nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG ergibt sich auch nicht aus dem Unionsrecht. Einzelheiten zur umsatzsteuerlichen Organschaft ergeben sich u.a. aus Abschn. 2.8 und Abschn. 2.11 Abs. 20 UStAE.

Zu der Frage, ob die Organschaft auch den nichtunternehmerischen Bereich (Hoheitsbereich) umfasst, hat der BFH dies dem EuGH mit Beschluss vom [07.05.2020 \(V R 40/19\)](#) vorgelegt. Sollte der EuGH diese Frage bejahen, ist in diesem Vorlageverfahren weiterhin zu klären, ob Leistungen der Organgesellschaft an den Hoheitsbereich der Organträgerin den Tatbestand der unentgeltlichen Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 2 UStG erfüllen.

26.8.1 Umsatzsteuerliche Organschaft zwischen Netzbetreibern und Energieversorgungsunternehmen

Nach den Regelungen des Energiewirtschaftsgesetzes (EnWG) sind die Versorgungsunternehmen verpflichtet, den Betrieb der Gas- und Stromnetze von den anderen Geschäftsbereichen zu trennen. Sie haben die Unabhängigkeit der verbundenen Netzbetreiber durch verschiedene Maßnahmen sicherzustellen. Ziel dieser Maßnahmen ist es u. a., einen wirksamen und unverfälschten Wettbewerb bei der Versorgung mit Elektrizität und Gas sicherzustellen (§ 1 Absatz 2 EnWG). Dies soll durch eine weitgehende – nicht auf einzelne Bereiche eingegrenzte – Weisungsunabhängigkeit des Netzbetreibers erreicht werden. Damit schränkt das EnWG die Möglichkeit, Weisungen im laufenden Geschäftsbetrieb zu erteilen, sowohl qualitativ als auch quantitativ in wesentlich höherem Umfang ein, als dies im Bereich der Kreditwirtschaft oder der Kapitalanlagegesellschaften der Fall ist. Nach § 7a EnWG ist dem Ener-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

gieversorgungsunternehmen trotz der Gesellschafterstellung rechtlich jede Einflussnahme auf die Entscheidungen der Netzbetriebsgesellschaft über die Gewährung des Zugangs zum Strom- oder Gasnetz genommen, eine Vermeidung des Interessenkonfliktes (Erhaltung der Monopolstellung) ist damit unzulässig. Das Energieversorgungsunternehmen ist nicht in der Lage, Marktteilnehmern den Transport im Versorgungsnetz der Netzbetriebsgesellschaft zu versagen. Diese Regelungen des § 7a EnWG zur operationellen Entflechtung stehen einer organisatorischen Eingliederung einer Netzgesellschaft in das Unternehmen eines Energieversorgers i.S.d § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG entgegen. Die Regelung in Abschn. 2.8 Abs. 10 Satz 7 UStAE ist in diesen Fällen nicht anwendbar. Bestehende Organschaftsverhältnisse müssten somit spätestens zum 01.01.2015 aufgelöst worden sein. Sofern am 31.12.2014 eine Organschaft zwischen einem Energieversorger und einer Netzgesellschaft bestanden hat, ist es jedoch nicht zu beanstanden, wenn dieses Organschaftsverhältnis bis zum 31.12.2016 fortgeführt wird. Auch vor dem Hintergrund des EuGH-Urteils vom 16.07.2015 in den Rechtssachen [C-108/14 und C-109/14](#) und den Folgeentscheidungen des BFH vom 02.12.2015, [BStBl II 2017 S. 553](#), vom 19.01.2016, [BStBl II 2017 S. 567](#), und vom 01.06.2016, [BStBl II 2017 S. 581](#), wird die Nichtbeanstandungsregelung nicht über den 31.12.2016 hinaus verlängert. Die Entscheidung des V. Senats vom 02.12.2015, a.a.O., stützt deutlich die in § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG vorgesehenen Tatbestandsmerkmale. Der BFH bringt klar zum Ausdruck, dass für das sich aus dem nationalen Recht ergebende Erfordernis einer Eingliederung mit Durchgriffsrechten eine hinreichende Grundlage im Unionsrecht besteht. Die beiden Urteile des XI. Senats vom 19.01.2016, a.a.O., und vom 01.06.2016, a.a.O., denen zufolge eine Personengesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG eine juristische Person im Sinne der Organschaftsregelung sein kann, führen zu keiner anderen Sicht. Der BFH betont in diesen Urteilen ausdrücklich, dass er über das Vorliegen der Eingliederungsvoraussetzungen nicht entschieden hat und deshalb ein inhaltlicher Widerspruch, der die Anrufung des Großen Senats des BFH notwendig gemacht hätte, nicht gegeben ist.

26.9 Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 29 UStG; Personenzusammenschluss für Gemeinwohlaufgaben

Mit Wirkung zum 01.01.2020 wurde eine Steuerbefreiung für sonstige Leistungen von selbständigen Personenzusammenschlüssen an ihre Mitglieder für unmittelbare Zwecke ihrer nicht steuerbaren oder ihrer nach § 4 Nummer 11b, 14 bis 18, 20 bis 25 oder Nummer 27 UStG steuerfreien Umsätze eingeführt. EU rechtliche Vorgaben machten diese Änderung erforderlich.

Die Steuerbefreiung setzt voraus, dass es sich bei dem Personenzusammenschluss um einen selbständig tätigen und eigenständigen, d. h. von den jeweiligen Mitgliedern verschiedenen Steuerpflichtigen handelt, der Unternehmer im Sinne des § 2 Absatz 1 UStG ist und der seine Leistungen als solcher an ein oder mehrere seiner Mitglieder bewirkt. Dies setzt nicht voraus, dass die Leistungen stets allen Mitgliedern gegenüber gewährt werden. Die Leistungen sind jedoch in den Fällen nicht befreit, in denen der Personenzusammenschluss sie zum Teil oder ausschließlich an Dritte oder für steuerpflichtige Leistungen der Mitglieder erbringt.

Bei dem die Leistung empfangenden Mitglied muss es sich um eine Person handeln, die nicht steuerbare oder steuerfreie, dem Gemeinwohl dienende Leistungen der in § 4 Nummer 11b, 14 bis 18, 20 bis 25 oder Nummer 27 UStG bezeichneten Art erbringt. Der Katalog der hier zu berücksichtigenden steuerfreien, dem Gemeinwohl dienenden Leistungen ist abschließend. Die vom Personenzusammenschluss an das jeweilige Mitglied erbrachte sonstige Leistung

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

muss zur Ausführung der o. g. nicht steuerbaren oder steuerfreien Leistungen unmittelbar verwendet werden. Dies ist beispielsweise der Fall, wenn die bisher nach § 4 Nummer 14 Buchstabe d UStG steuerfreien ärztlichen Praxis- und Apparategemeinschaften medizinische Einrichtungen, Apparate und Geräte zentral beschaffen und ihren Mitgliedern zur Verfügung stellen sowie Laboruntersuchungen, Röntgenuntersuchungen und andere medizinisch-technische Leistungen für ihre Mitglieder ausführen. Tätigkeiten, die lediglich mittelbar der Ausführung von nicht steuerbaren oder steuerfreien Umsätzen der Mitglieder dienen oder von den Mitgliedern für solche bezogen werden (z. B. allgemeine Verwaltungsleistungen), fallen hingegen nicht unter die Befreiung, weil sie diese allenfalls fördern.

Die Anwendung der Befreiungsvorschrift ist davon abhängig, dass diese nicht zu einer Wettbewerbsverzerrung führt. Dabei ist grundsätzlich davon auszugehen, dass die Bildung eines Zusammenschlusses als solches nicht zu einer Verzerrung des Wettbewerbs führt. Eine Steuerbefreiung scheidet danach aus, wenn eine reale Gefahr besteht, dass die Befreiung für sich genommen unmittelbar oder in der Zukunft zu Wettbewerbsverzerrungen führen kann. Ob dies der Fall ist, ist sowohl auf Grundlage der Art der erbrachten Leistung als auch auf Grund der objektiven (Markt-)Umstände der jeweiligen Leistungserbringung zu ermitteln. Indizien für eine zweckwidrige Anwendung der Steuerbefreiung können beispielsweise sein, dass der Personenzusammenschluss unter Ausnutzung von Synergieeffekten die gleichen Dienstleistungen entgeltlich an Nicht-Mitglieder am Markt erbringt, dass die Verlagerung von externen beliebigen, insbesondere nicht auf die Bedürfnisse seiner Mitglieder zugeschnittenen Dienstleistungen auf den Personenzusammenschluss erfolgt, obwohl derartige Leistungen ohne Weiteres auch von anderen Marktteilnehmern angeboten werden könnten und dass bei dem Personenzusammenschluss im Ergebnis allein die Optimierung der umsatzsteuerlichen Vorbelastungen im Vordergrund steht.

Werden für sonstige nicht steuerpflichtige Umsätze der jPdöR z. B. im Bereich der interkommunalen Zusammenarbeit hoheitliche Tätigkeiten beispielsweise für Infrastruktureinrichtungen, für Sozial-, Jugend- und Gesundheitsverwaltung oder für den Tourismus auf privatrechtlicher Grundlage auf einen Personenzusammenschluss übertragen, für die die kooperierenden jPdöR als Nichtsteuerpflichtige gelten, so sind diese Tätigkeiten unter die Befreiung zu fassen, wenn die Aufgabenübertragung und -ausführung eine Wettbewerbsverzerrung ausschließt. Dies gilt im Grundsatz auch für Personenzusammenschlüsse, die von Hochschulen oder (angeschlossene) Universitätskliniken gegründet werden. Eine Verzerrung des Wettbewerbs scheidet aus, wenn eine ausdrückliche gesetzliche Regelung besteht, auf deren Grundlage ein Tätigwerden Dritter und damit eine Wettbewerbssituation ausgeschlossen ist. Weiterhin setzt die Steuerbefreiung voraus, dass das für die Leistung vereinbarte oder entrichtete Entgelt lediglich in einem genauen Kostenersatz besteht. Eine genaue Erstattung der anfallenden Kosten liegt vor, wenn der Personenzusammenschluss seinen Mitgliedern die Leistungen zu Selbstkosten anbietet bzw. ihm nur die tatsächlich anfallenden Kosten erstattet werden und das jeweilige Mitglied den (seinen) entsprechenden Anteil an den Gesamtkosten trägt. Der Anteil des vom Mitglied zu tragenden Anteils an den Gesamtkosten kann insbesondere am Umfang oder der Häufigkeit der Inanspruchnahme der sonstigen Leistung bemessen werden. Ein pauschaler Kostenaufschlag ist schädlich. Steht die vereinbarte Kostenverteilung bzw. Kostenerstattung in einem krassen Missverhältnis zur jeweiligen Inanspruchnahme der sonstigen Leistungen, gilt das Kriterium der genauen Kostenerstattung als nicht erfüllt. Die Anforderung einer genauen Kostenerstattung impliziert, dass der Personenzusammenschluss weder einen Gewinn erzielen noch die Absicht hierzu haben darf. Sofern gleichwohl tatsächlich erzielte Überschüsse jedoch ausschließlich dazu bestimmt sind, der Finanzierung künftiger Investitionen zu dienen, wird dies nicht beanstandet.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Das Prinzip der Kostenerstattung und -verteilung sowie die Anforderungen an die Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen dürfen hiervon im Grundsatz nicht berührt werden. Die Anwendung der Befreiungsvorschrift ist auf Personenzusammenschlüsse im Inland beschränkt, deren Mitglieder ebenfalls im Inland ansässig sein müssen. Durch die Beschränkung auf das eigene Gebiet wird erreicht, dass nicht ein Mitgliedstaat die territoriale Besteuerungshoheit des anderen Mitgliedstaats beschneidet und es nicht zu widersprechenden Entscheidungen der unterschiedlichen Finanzverwaltungen kommt. Der Unternehmer (Personenzusammenschluss) hat die Voraussetzungen der Steuerbefreiung nachzuweisen.

Zur Steuerbefreiung nach § 4 Nr. 29 UStG bleibt grundsätzlich noch das in Vorbereitung befindliche BMF-Schreiben abzuwarten.

26.10 Billigkeitsmaßnahmen und sonstige Regelungen im Rahmen der Corona-Pandemie

Im Rahmen der Bekämpfung der Covid-19 (Corona) Pandemie sind u.a. für den Bereich der Umsatzsteuer verschiedene zeitlich befristete Billigkeitsmaßnahmen eingeführt worden. Die für jPdöR maßgeblichen Regelungen umfassen folgende Bereiche:

26.10.1 Verzicht auf die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe bei Abgabe von Gütern und unentgeltlicher Arbeitnehmergestellung aus sachlichen Billigkeitsgründen

Aus Billigkeitsgründen wird von einer Besteuerung als unentgeltliche Wertabgabe bei der Bereitstellung von medizinischem Bedarf (z.B. Lager- oder Produktionsbestände wie z.B. Desinfektionsmittel, Schutzkleidung) an Einrichtungen, die einen unverzichtbaren Einsatz zur Bewältigung der Pandemie erbringen (Krankenhäuser, Kliniken, Arztpraxen, Rettungsdienste, Pflege- und Sozialdienste, Alters- und Pflegeheime) abgesehen. Gleiches gilt für die unentgeltliche Überlassung von Personal an öffentliche Institutionen (z.B. Polizei, Feuerwehr, Gesundheitsämter). Diese Billigkeitsregelungen gelten zunächst bis zum 31.12.2022 ([BMF-Schreiben vom 9. April 2020, BStBl I 2020, S. 498](#), [BMF-Schreiben v. 18.12.2020, BStBl I 2021, S. 57](#) und [BMF-Schreiben v. 14.12.2021, BStBl I 2021, S. 2500](#)).

Zurumsatzsteuerlichen Behandlung von Sachspenden wird eine befristete Billigkeitsregelung für Sachspenden gewährt. Danach wird bei Waren, die von Einzelhändlern, die durch die Corona-Krise unmittelbar und nicht unerheblich negativ wirtschaftlich betroffen sind, an steuerbegünstigte Organisationen gespendet werden bzw. gespendet worden sind, auf die Besteuerung einer unentgeltlichen Wertabgabe verzichtet. Diese Regelung gilt für Spenden, die zwischen dem 1. März 2020 und dem 31. Dezember 2021 erfolgen oder erfolgt sind ([BMF-Schreiben v. 18.03.2021, BStBl I 2021, S. 628](#)).

26.10.2 Vorsteuerabzug bei der Anschaffung von medizinischem Bedarf für die unentgeltliche Zurverfügungstellung

Vorsteuerbeträge, die im Zusammenhang mit der Anschaffung von medizinischem Bedarf und der unentgeltlichen Abgabe an Einrichtungen zur Pandemiebewältigung anfallen, sind entgegen Abschn. 15.15 UStAE zunächst befristet bis zum 31.12.2022 im Billigkeitswege

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

zum Abzug zugelassen. Gleiches gilt für Vorsteuerbeträge im Zusammenhang mit der unentgeltlichen Personalüberlassung an diese Einrichtungen. Eine Besteuerung als unentgeltliche Wertabgabe erfolgt nicht ([BMF-Schreiben vom 9. April 2020, BStBl I 2020, S. 498](#), [BMF-Schreiben v. 18.12.2020, BStBl I 2021, S. 57](#) und [BMF-Schreiben v. 14.12.2021, BStBl I 2021 S. 2500](#)).

26.10.3 Vorsteuerberichtigung wegen Nutzungsänderungen

Nach dem BMF-Schreiben v. 14.12.2021, BStBl I 2021 S. 2500, gelten folgende Billigkeitsregelungen hinsichtlich der Gebäudenutzung:

Treten bei Unternehmen der öffentlichen Hand zur Pandemiebewältigung Nutzungsänderungen ein, die grds. zu einer Besteuerung als uWA bzw. zu einer Korrektur nach § 15a UStG führen, wird für Zeiträume bis zum 31.12.2022 von diesen Folgen abgesehen, z.B. Nutzung von Gebäuden als Impf- oder Testzentrum. Gebäude, die aufgrund von Kontaktbeschränkungen oder ähnlicher pandemiebedingter Gründe nicht vermietet werden können, führen nicht zu Nutzungsänderungen gegenüber dem Zeitraum vor diesen Gründen. Pandemiebedingte Leerstandszeiten sind wie die reguläre Nutzung vor dem Leerstand zu beurteilen und lösen keine umsatzsteuerlichen Folgen aus. Die Billigkeitsregelung zur Nutzungsänderung von Unternehmen der öffentlichen Hand im Zusammenhang mit der Bewältigung der Corona-Krise ist auch auf Vorsteuern aus laufenden Kosten anzuwenden. Ebenso ist diese Regelung auf in privater Rechtsform betriebene Unternehmen der öffentlichen Hand entsprechend anzuwenden, sofern die Nutzung unentgeltlich erfolgt. Soweit allerdings unabhängig von der Pandemie bereits Nutzungsänderungen vorgesehen waren, sind gleichwohl etwaige umsatzsteuerrechtlichen Folgen zu ziehen.

26.10.4 Befristete Steuersatzsenkung

Durch das Corona-Steuerhilfegesetz unterliegen Restaurant- und Verpflegungsleistungen, mit Ausnahme von Getränken, im Zeitraum vom 01.07.2020 bis 31.12.2022 (Artikel 3 – drittes Corona-Steuerhilfegesetz) dem ermäßigten Steuersatz. Betroffen sind insbesondere Gastronomie- und Cateringeinrichtungen, soweit sie mit der Abgabe verzehrfertig zubereiteter Speisen Umsätze zum allgemeinen Steuersatz erzielt haben (z.B. Cafeterien, Kantinen, Mensen). Durch das zweite Corona-Steuerhilfegesetz wurden für ausgeführte Umsätze innerhalb des Zeitraums vom 01.07.2020 bis 31.12.2020 die Steuersätze gesenkt: Der Regelsteuersatz von 19% auf 16% und der ermäßigte Steuersatz von 7% auf 5%.

Zu dieser Thematik sind mehrere Verwaltungsanweisungen ergangen, die sich neben den grundsätzlichen zeitlichen Anwendungs- und Übergangsregelungen, den Rechnungslegungsvorschriften und diversen Billigkeitsmaßnahmen auch zu folgenden Bereichen äußern:

Steuerentstehung bei Werklieferung/Werkleistungen, Teilleistungen und Dauerleistungen; Ausgabe und Einlösung von Gutscheinen; Erstattung von Pfandbeiträgen; Gewährung von Jahresboni und Rückvergütungen; Besteuerung von Telekommunikationsleistungen sowie Strom-, Gas-, Wasser-, Kälte- und Wärmelieferungen sowie Abwasserbeseitigung; Besteuerung von Personenbeförderungen sowie Handelsvertreter und –makler; Besteuerung im Gastronomie- und Gastgewerbe; Sonder- und Ausgleichszahlungen bei Miet-/ Leasingverträgen;

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Steuersatz bei der Gesamtmargenbildung nach § 25 Abs. 3 UStG und Differenzbesteuerung nach § 25a Abs. 4 UStG; Leistungszeitpunkt bei Zeitungsabonnements, bei Leistungen der Insolvenzverwalter und des Gerüstbauerhandwerks (siehe [BMF-Schreiben v. 30.06.2020, BStBl I 2020, S. 584](#); [BMF-Schreiben v. 02.07.2020, BStBl I 2020, S. 610](#); [BMF-Schreiben v. 04.11.2020, BStBl I 2020, S. 1129](#)).

26.10.5 Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG

Aus Billigkeitsgründen können Leistungen von Einrichtungen des öffentlichen Rechts oder andere Einrichtungen, die keine systematische Gewinnerzielung anstreben, auf Antrag nach § 4 Nr. 18 UStG steuerfrei belassen werden. Die Leistungen müssen in unmittelbarem Zusammenhang mit der Eindämmung und Bekämpfung der Covid-19-Pandemie stehen. Darunter fallen z.B. die Gestellung von Personal sowie die Überlassung von Räumlichkeiten oder Sachmitteln bzw. die Erbringung von anderen Leistungen an Körperschaften des privaten oder öffentlichen Rechts, soweit die empfangende Körperschaft selbst Leistungen i.Z.m. der Eindämmung und Bekämpfung der Covid-19-Pandemie erbringt. Sofern diese Billigkeitsregelung, die für die Jahre 2020 und 2021 gilt, Anwendung findet, ist ein Vorsteuerabzug aus damit im Zusammenhang stehende Eingangsleistungen ausgeschlossen, [BMF-Schreiben v. 15.06.2021, BStBl I 2021, S. 855](#).

26.11 Billigkeitsmaßnahmen im Zusammenhang mit der Flutkatastrophe vom Juli 2021

Zur Unterstützung der Bewältigung des Unwetterereignisses im Juli 2021 in Bayern, Nordrhein-Westfalen, Rheinland-Pfalz und Sachsen werden u.a. für den Bereich der Umsatzbesteuerung verschiedene Billigkeitsmaßnahmen zugelassen ([BMF-Schreiben vom 23.07.2021, BStBl I 2021, S. 1024](#) und [28.10.2021, BStBl I 2021 S. 2141](#) sowie [Erlass des FM NRW v. 23.07.2021](#) (S 1915 – 6/48 – V A 3)). Die für die jPdÖR bedeutsamen Regelungen umfassen folgende Bereiche:

26.11.1 Wohnraumüberlassung

Für Nutzungsänderungen wird aus sachlichen Billigkeitsgründen bis zum 31.12.2021 von einer Besteuerung als unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a UStG und einer Vorsteuerkorrektur nach § 15a UStG abgesehen, wenn und soweit der Sachverhalt in einer Nutzung zur Bewältigung der Flutkatastrophe begründet ist. Diese Regelung gilt ebenso für Unternehmen der öffentlichen Hand, die in privatrechtlicher Form betrieben werden. Ein Abzug der Vorsteuerbeträge aus den laufenden Kosten ist im Rahmen der Billigkeitsregelung ebenfalls möglich.

26.11.2 Überlassung von Gegenständen

Bei der unentgeltlichen Verwendung von dem Unternehmen zugeordneten Gegenständen, die (ggf. teilweise) zum Vorsteuerabzug berechtigt haben, wird von der Besteuerung als unentgeltliche Wertabgabe bis zum 31.12.2021 abgesehen, wenn diese zur Bewältigung der Flutka-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

tastrophe eingesetzt werden (z.B. unentgeltliche Überlassung von Fahrzeugen o.ä. z.B. aus einem BgA).

26.11.3 Unentgeltliche Erbringung sonstiger Leistungen

Bei der unentgeltlichen Erbringung einer sonstigen Leistung für Zwecke zur Bewältigung der unweatherbedingten Schadensereignisse, wird von der Besteuerung als unentgeltliche Wertabgabe bis zum 31.12.2021 abgesehen (z.B. Personalgestellungen, Aufräumarbeiten mit eigenen Gerätschaften und Personal, z.B. aus einem BgA).

27 Gewerbesteuer

27.1 Steuerpflicht

Die GewSt-Pflicht der BgA ergibt sich aus § 2 GewStDV.

Gem. § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStDV sind Unternehmen der jPdöR gewerbesteuerpflichtig, wenn sie als stehende Gewerbebetriebe anzusehen sind. Während für die KSt-Pflicht eines BgA Gewinnerzielungsabsicht nicht erforderlich ist, sondern Einnahmeerzielungsabsicht ausreicht (vgl. § 4 Abs. 1 KStG, § 8 Abs. 1 Satz 2 KStG), tritt eine GewSt-Pflicht nur bei einem mit Gewinnerzielungsabsicht betriebenen BgA ein (vgl. R 2.1 Abs. 6 GewStR i.V.m. § 15 Abs. 2 EStG).

Vor Änderung des § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStDV durch das JStG 2009 war streitig, ob die Zusammenfassung von Gewinn- und Verlustbetrieben dem Rechtscharakter der GewSt widersprechen würde, wenn Besteuerungsmerkmale von Betrieben, die für sich beurteilt aufgrund ihrer Dauerverlusttätigkeit nicht die Eignung zu einem GewSt-Objekt besitzen, im Wege der Zusammenfassung Eingang in die Bemessungsgrundlage finden könnten.

Durch § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStDV i.d.F. des JStG 2009 wird nunmehr klargestellt, dass für den Umfang des Unternehmens § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG entsprechend anzuwenden ist. Somit ist die Gewinnerzielungsabsicht ausschließlich anhand der Ergebnisse des zusammengefassten BgA zu prüfen.

§ 2 Abs. 1 GewStDV gilt nach § 36 Abs. 2 GewStDV auch für VZ vor 2009.

Vgl. Rz. 98 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#).

27.2 Ermittlung des Gewerbeertrags

Gem. § 7 Satz 5 GewStG sind die Regelungen zur Spartenbetrachtung gem. § 8 Abs. 9 Sätze 1 bis 3 KStG bei der Ermittlung des Gewerbeertrags entsprechend anzuwenden. Folglich dürfen auch GewSt-lich nur positive und negative Ergebnisse derselben Sparte miteinander verrechnet werden.

Die Zuordnung der Wirtschaftsgüter bzw. der Geschäftsvorfälle der Kapitalgesellschaft auf die einzelnen Sparten (vgl. Praxis-HB Tz. 14.2) ist für die Hinzurechnung bzw. Kürzung nach § 8 GewStG und § 9 GewStG maßgebend. Der Freibetrag des § 8 Nr. 1 GewStG ist nur ein-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

mal für die Eigengesellschaft zu gewähren. Er ist auf die einzelnen Sparten entsprechend dem Verhältnis aufzuteilen, wie die Hinzurechnungsbeträge (vor Freibetrag) auf die Sparten entfallen.

Gem. § 10a Satz 9 GewStG gilt § 8 Abs. 9 Sätze 5 bis 8 KStG entsprechend. Somit ist ein Verlustvortrag nur innerhalb derselben Sparte zulässig. Entsprechend den Grundsätzen zu Rz. 88 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#), ist der Betrag von 1 Mio. € nach § 10a Satz 2 GewStG pro Sparte zu ermitteln.

Für die Verlustverrechnung bei BgA verweist § 10a Satz 9 GewStG auf § 8 Abs. 8 KStG (vgl. Praxis-HB Tz. 13.7).

Zur maschinellen Umsetzung vgl. Praxis-HB Tz. 31.7.5 für die Spartenbetrachtung und Praxis-HB Tz. 31.6.4 für Besonderheiten bei der Zusammenfassung von gleichartigen BgA.

Gem. § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 GewStG ist der auf volle 100 € nach unten abgerundete Gewerbeertrag um einen Freibetrag i.H.v. 5.000 €, höchstens jedoch i.H.d. abgerundeten Gewerbeertrags, zu kürzen.

Vgl. Rz. 95-97 des [BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303](#).

28 Grunderwerbsteuer

Der Erwerb und die Veräußerung/Übertragung von Grundstücken unterliegen grds. nach § 1 Abs. 1 GrEStG der GrESt. Unter das GrEStG fallen aber auch der Erwerb von Anteilen an grundbesitzenden Gesellschaften, wenn

- mindestens 95% an einer grundbesitzenden PersGes innerhalb von 5 Jahren auf neue Gesellschafter übergehen (§ 1 Abs. 2a GrEStG)
- hierdurch zum ersten Mal mindestens 95% der Anteile in einer Hand vereinigt oder mindestens 95% der Anteile der Grundbesitz haltenden Gesellschaft en bloc übertragen werden (§ 1 Abs. 3 GrEStG)
- hierdurch zum ersten Mal mindestens 95% am Kapital/Vermögen einer Gesellschaft wirtschaftlich vereinigt bzw. übertragen werden (§ 1 Abs. 3a GrEStG)

Zu den Grundstücken zählen neben Grundstücken i.S.d. BGB (§ 2 Abs. 1 GrEStG) u. a. auch Erbbaurechte und Gebäude auf fremdem Grund und Boden (§ 2 Abs. 2 GrEStG).

Bei Grundstücksübertragungen zwischen jPdöR kann ggf. im Rahmen des § 3 Nr. 2 GrEStG oder § 4 GrEStG eine Ausnahme von der Besteuerung in Betracht kommen:

- **§ 3 Nr. 2 GrEStG**
Bestimmte jPdöR, die dem Haushaltsrecht unterliegen (z.B. Kommunen) können grds. nicht freigebig zuwenden, da sie an haushaltsrechtliche Bestimmungen gebunden sind ([BFH vom 01.12.2004, BStBl II 2005 S. 311](#)). Aus diesem Grunde kann diesen jPdöR grds. **keine Steuerbefreiung i.S.v. § 3 Nr. 2 GrEStG** gewährt werden ([BFH vom 29.03.2006, BStBl II 2006 S. 632](#)).
Anderes gilt bei Kirchen und deren Institutionen, da diese nicht an haushaltsrechtliche Bestimmungen gebunden sind und demnach freigebig zuwenden können ([BFH vom 17.05.2006, BStBl II 2006 S. 720](#)) (GrESt-Kartei NRW Karte 5 zu § 3 GrEStG)
- **§ 4 Nr. 1 GrEStG**

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Wird ein Grundstück aus Anlass des Übergangs von öffentlichen Aufgaben oder aus Anlass von Grenzänderungen von einer jPdöR auf eine andere jPdöR (z.B. von einer Gemeinde auf eine von ihr gegründete Anstalt des öffentlichen Rechts) übertragen, ist dieser Vorgang nach § 4 Nr. 1 GrEStG von der Besteuerung ausgenommen, wenn das Grundstück nicht überwiegend einem BgA dient. Hierbei ist zu beachten, dass die körperschaftsteuerrechtliche Eingruppierung als BgA mangels eigenständiger Begriffsdefinition im GrEStG bindend für die Grunderwerbsteuer ist.

§ 4 Nr. 1 GrEStG ist aber bspw. nicht anzuwenden, wenn das Grundstück durch eine (private) GmbH, die öffentlich-rechtliche Aufgaben wahrnimmt, erworben wird ([BFH vom 21.01.2004, II R 1/02](#)) oder die jPdöR das Grundstück nicht von der die Aufgabe übertragenden, sondern von einer anderen jPdöR erwirbt ([FG Baden-Württemberg vom 28.02.2007, EFG 2007 S. 951](#)) oder wenn das Grundstück ohne Übergang der öffentlichen Aufgabe von einer jPdöR auf eine andere jPdöR übertragen wird ([BFH vom 01.09.2011, BStBl II 2012 S. 148](#)).

- **§ 4 Nr. 4 GrEStG**

Mit dem Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz vom 26.06.2013 wurde in § 4 Nr. 4 GrEStG eine besondere Ausnahme von der Besteuerung für den Fall kommunaler Neugliederungen eingeführt. Gehen Grundstücke nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 GrEStG oder Gesellschaftsanteile gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 2 und 4 GrEStG als unmittelbare Rechtsfolge eines Zusammenschlusses kommunaler Gebietskörperschaften unter weiteren Voraussetzungen über, wird der Erwerb insoweit nicht besteuert. Gleiches gilt für Rechtsgeschäfte über Grundstücke gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG und über Gesellschaftsanteile gemäß § 1 Abs. 3 Nr. 1 und 3 GrEStG aus Anlass der Aufhebung der Kreisfreiheit einer Gemeinde.

- **§ 4 Nr. 5 GrEStG**

Bei Grundstücksübertragungen im Rahmen von sog. ÖPP-Projekten (Öffentlich-Private Partnerschaften) sind besondere Voraussetzungen zu erfüllen, damit die Befreiungsvorschrift des § 4 Nr. 9 GrEStG (§ 4 Nr. 9 GrEStG a.F.) gewährt werden kann. So ist der Vorgang u. a. nicht von der Besteuerung ausgenommen, wenn die spätere Rückübertragung des Grundstückes nicht fest vereinbart ist, sondern nur ein Optionsrecht auf Rückübertragung besteht.

- **§ 6a GrEStG**

Die Vorschrift zur „Steuervergünstigung bei Umstrukturierungen im Konzern“ ist grds. auch auf jPdöR anwendbar. Voraussetzung ist u.a., dass der Übertragungsvorgang nach § 1 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1, Abs. 2, Abs. 2a, Abs. 3 oder Abs. 3a GrEStG zu einem steuerbaren Rechtsvorgang führt. Einbringungen durch Einzelrechtsnachfolge unterliegen § 1 Abs. 1 Nr. 1 GrEStG und sind damit nicht vom Anwendungsbereich des § 6a GrEStG erfasst (vgl. Gleichlautende Ländererlasse vom 09.10.2013, [BStBl. I 2013 S. 1375](#)).

Weiterhin ist Voraussetzung, dass das in § 6a GrEStG genannte Abhängigkeitsverhältnis fünf Jahre vor und nach dem Übertragungsvorgang besteht. Dies erfordert bei jPdöR eine Zurechnung der Beteiligung an dem abhängigen Unternehmen zum unternehmerischen Bereich (vgl. Tz. 2.2 der gleichlautenden Ländererlasse vom 19.06.2012, [BStBl. I 2012 S. 662](#)).

Aufgrund der gerade bei jPdöR bestehenden Besonderheiten empfiehlt es sich, bei beabsichtigten oder festgestellten bzw. angezeigten Grundstücksübertragungen Kontakt mit der zuständigen Grundstücksstelle aufzunehmen, um eine einheitliche Besteuerung sicherzustellen.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

29 Schenkungsteuer

Unentgeltliche Übertragungen von Grundstücken zwischen Körperschaften des öffentlichen Rechts sind nicht schenkungsteuerpflichtig, vgl. [BFH vom 01.12.2004, BStBl II 2005 S. 311](#).

Nach § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG gilt als Schenkung unter Lebenden (§ 1 Abs. 1 Nr. 2 ErbStG) jede freigebige Zuwendung unter Lebenden, soweit der Bedachte durch sie auf Kosten des Zuwendenden bereichert wird.

Unentgeltliche Vermögensübertragungen zwischen Trägern öffentlicher Verwaltung fallen nicht unter diese Vorschrift, sie erfolgen regelmäßig nicht freigebig.

Aufgrund der Bindung der vollziehenden Gewalt an Gesetz und Recht (Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes - GG), dazu zählen auch die jeweils maßgebenden haushaltsrechtlichen Vorschriften, ist im Regelfall anzunehmen, dass Träger öffentlicher Verwaltung in Wahrnehmung der ihnen obliegenden Aufgaben und somit nicht freigebig handeln. Den Vermögensübertragungen steht regelmäßig die Erfüllung der den Trägern öffentlicher Verwaltung obliegenden Aufgaben durch den Begünstigten gegenüber.

Zu einer evtl. Grunderwerbsteuerpflicht bei Grundstücksübertragungen vgl. Tz. 28.

Beachte:

Nur wenn die übertragende jPdÖR den Rahmen ihrer Aufgaben eindeutig überschreitet, kommt eine freigebige Zuwendung i.S.v. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG in Betracht.

Ein Anspruch des begünstigten Verwaltungsträgers auf eine unentgeltliche Vermögensübertragung ist nicht erforderlich, um die Freigebigkeit der Zuwendung auszuschließen.

Entscheidend ist die Verknüpfung der Vermögensübertragung mit der **Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben**, die auch im Ermessen der zuwendenden Stelle liegen kann.

Hinweis:

In den Fällen, in denen die Vermögensübertragung nicht mit der Wahrnehmung öffentlicher Aufgaben verknüpft ist, muss, um einen schenkungsteuerpflichtigen Vorgang anzunehmen, regelmäßig der subjektive und objektive Schenkungs-/Bereicherungswille vorhanden sein. Er liegt z.B. nicht vor, wenn die jPdÖR ein marodes Schwimmbad überträgt oder unentgeltlich ein Grundstück an einen Unternehmer überträgt, um Gewerbesteuererinnahmen zu erzielen.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

30 Buchführungs- und Aufzeichnungspflichten**30.1 Schaubild**

Buchführungspflichten				
Steuerliche Buchführungspflicht		Außersteuerliche Buchführungspflichten		
Abgabenordnung	Handels- gesetzbuch	Eigenbetriebs- verordnung	Sonstige Rechts-VO	Gemeindeordnung
Rechtsgrundlagen:	Rechts- grundlagen:	Rechts- grundlagen:	Rechtsgrundlagen:	Rechtsgrundlagen:
§§ 140, 141 AO	§§ 1-7 HGB	(§ 19 EigVO- NRW)	Spezielle Buchfüh- rungsverordnungen (Krankenhäuser/ Altenheime)	§§ 75 ff GO-NRW
Kfm. doppelte Buchführung	Kfm. doppelte Buchführung	Kfm. doppelte Buchführung	Kfm. doppelte Buchführung	Kamerale Verwaltungs- buchführung
Handelsgesetzbuch				Gemeinde- verordnungen

30.2 Erläuterungen

Soweit sich eine jPdöR zur Erfüllung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeiten zivilrechtlicher Rechtsformen (KapGes oder PersGes) bedient, unterliegen diese den handelsrechtlichen Rechnungslegungsvorschriften.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Darüber hinaus können jPdöR ihre Tätigkeiten im Rahmen von Regie- oder Eigenbetrieben organisieren.

Soweit die Gebietskörperschaften ihre wirtschaftlichen Tätigkeiten in der Organisationsform von **Eigenbetrieben** ausüben, entspricht die Rechnungslegungspflicht weitestgehend den handelsrechtlichen Vorschriften. Soweit die Aufgaben durch **Regiebetriebe** wahrgenommen werden, konnte bis längstens zum Haushaltsjahr 2008 die Rechnungslegung nach kameralistischen Rechnungslegungsvorschriften erfolgen.

Die kameralistische Buchführung genügt nicht steuerlichen Zwecken. Regiebetriebe, die die Buchführungsgrenzen des § 141 AO überschreiten, sind nach Aufforderung durch die Finanzverwaltung zur kfm. doppelten Buchführung verpflichtet. Bei Dauerverlustbetrieben kann aber allein das Überschreiten der Umsatzgrenze nach § 141 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO nicht zu einer Buchführungspflicht führen, da sie mangels Gewinnerzielungsabsicht keine gewerblichen Unternehmen darstellen.

Nach § 1 Abs. 1 des Gesetzes zur Einführung des Neuen Kommunalen Finanzmanagements für Gemeinden in Nordrhein-Westfalen (NKFEF-NRW) vom 16.11.2004 (GV NRW 2004, 644) sind ab dem Haushaltsjahr 2009 die Gemeinden und Gemeindeverbände verpflichtet, ihre Geschäftsvorfälle nach dem System der doppelten Buchführung zu erfassen. Nach dem [BMF-Schreiben vom 03.01.2013](#), BStBl I 2013 S. 59) gilt diese Verpflichtung jedoch nicht für sämtliche gemeindlichen Regiebetriebe gem. § 140 AO auch für die Besteuerung. Das BMF-Schreiben führt dazu aus, dass die jPdöR Stpfl. nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG nur mit ihrem jeweiligen BgA sei. Der Anwendungsbereich der Doppik erstreckt sich dagegen auch auf das gesamte Hoheitsvermögen der jPdöR, das aus steuerlicher Sicht nicht wirtschaftlichen Zwecken diene. Die umfassenden Aufzeichnungspflichten stellen damit keine Pflichten zum Führen von Büchern oder zum Erstellen von Abschlüssen für den einzelnen BgA i.S.d. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG dar, die das Wahlrecht nach § 4 Abs. 3 EStG ausschließen.

Das BMF-Schreiben trifft auch Regelungen zur Buchführungspflicht von BgA, wenn diese Teil eines ansonsten hoheitlich tätigen Eigenbetriebs sind (sog. eigenbetriebsähnliche Einrichtung i.S.d. § 107 Abs. 2 Satz 2 GO NRW) oder wenn der Eigenbetrieb aus mehreren, nicht zusammenfassbaren BgA besteht. Auch in diesen Fällen ist das Wahlrecht zur Gewinnermittlung nach § 4 Abs. 3 EStG nicht ausgeschlossen.

31 Durchführung der Besteuerung/Hinweise zum maschinellen Verfahren

31.1 Struktur

Die Veranlagung von jPdöR mit ihren BgA, ihren Eigengesellschaften und ihren Mehrheitsbeteiligungen erscheint, wenn man der Meinung der Mehrzahl der befragten FÄ folgt, am effizientesten, wenn für die Fallbearbeitung [jeweils] nur eine Veranlagungsstelle zuständig ist.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

31.2 Aktenführung

Um eine dem jeweiligen Risiko angepasste Arbeitsweise zu ermöglichen, kommt der vollständigen Aktenführung eine besondere Stellung zu. Folgende Erklärungen bzw. Unterlagen sind unverzichtbare Bestandteile einer ordnungsgemäßen Aktenführung:

- KSt- und ggf. GewSt-Erklärungen mitsamt den Feststellungserklärungen (§ 27 KStG und ggf. § 28 KStG),
- Gewinnermittlungen der BgA (auch der mit Verlust arbeitenden BgA),
- Umsatzsteuererklärungen,
- Verteilung der Umsätze auf die jeweiligen BgA,
- Aufteilung der Vorsteuern auf die jeweiligen BgA,
- Gesellschaftsverträge,
- Handelsregisterauszüge,
- Beteiligungsberichte,
- Kontrollmitteilungen,
- Miet- und Pachtverträge,
- Darlehensverträge,
- besondere Nachweise
(z.B. Ratsbeschlüsse und Erläuterungen im Haushaltsplan zu der jeweils betroffenen Einrichtung, Angaben über die Kreditfinanzierung von Investitionsmaßnahmen der BgA, für die die Eigenbetriebsverordnung des Landes NRW keine Anwendung findet (= Regiebetriebe), [KSt-Kartei NW § 4 KStG Karte 4](#)),
- sonstige Verträge bzw. Satzungen, z.B. Gründungs-, Einbringungs- und Umwandlungsverträge, Treuhand-, Gewinnabführungsverträge usw.

31.3 Grundkennbuchstaben

JPdöR sind wegen jedes einzelnen von ihnen unterhaltenen BgA oder mehrerer zusammengefasster BgA Körperschaftsteuersubjekt ([BFH-Urteile vom 13.03.1974](#), BStBl II 1974 S. 391 und [vom 08.11.1989](#), BStBl II 1990 S. 242). Gegenstand der GewSt ist gem. § 2 Abs. 1 GewStG i.V.m. § 2 Abs. 1 GewStDV der einzelne oder zulässigerweise zusammengefasste BgA, sofern er einen Gewerbebetrieb i.S.d. EStG darstellt; Steuerschuldner ist die JPdöR (§ 5 Abs. 1 S. 1 und 2 GewStG).

Demzufolge ist für jeden (ggf. zusammengefassten) BgA eine eigene Steuernummer zu erteilen und der GKB „K“ und - bei mit Gewinnerzielungsabsicht betriebenen (ggf. zusammengefassten) BgA - der GKB „GW“ zu setzen.

Für die Feststellung des steuerlichen Einlagekontos gem. § 27 KStG von BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit wurde der Vordruck „KSt 1 Fa - Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos“ aufgelegt (vgl. Tz. 37.2). Um eine gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos und des durch die Umwandlung von Rücklagen entstandenen Nennkapitals gem. § 28 Abs. 1 S. 3 KStG maschinell erzeugen zu können, ist es technisch erforderlich, den GKB „FEA“ zu setzen. Der GKB „FEA“ kann im Rahmen der laufenden Veranlagungstätigkeit gesetzt werden.

Für BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit wurde keine besondere Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos aufgelegt. Zur Ermittlung des Bestandes des steu-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

erlichen Einlagekontos ist in diesen Fällen die Rückseite des Vordrucks KSt 1 F zu verwenden. Für die maschinelle Feststellung des steuerlichen Einlagekontos ist der GKB „FE“ zu setzen.

JPdöR sind nur im Rahmen ihrer BgA und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig und somit Unternehmer. Die Gesamtheit aller BgA und aller LuF Betriebe stellt dabei das Unternehmen der jPdöR dar (vgl. Abschn. 2.11 Abs. 2 UStAE und [BFH-Urteil vom 18.08.1988](#), BStBl II 1988 S. 932). Unternehmerin ist somit die jPdöR mit der Gesamtheit ihrer BgA, nicht mit jedem einzelnen BgA.

Demzufolge ist für die jPdöR nur ein einziges U-Signal zu erteilen. Der GKB „U“ sollte richtigerweise unter einer eigens für die jPdöR erteilten Steuernummer erfasst werden. Wenn die jPdöR einen oder mehrere BgA unterhält, erhält sie zutreffend somit mindestens 2 Steuernummern:

- die erste Steuernummer mit dem GKB „U“ (ggf. noch GKB „A“) für die jPdöR selbst
- die zweite (je nach Anzahl der unterhaltenen BgA ggf. noch weitere) Steuernummer mit dem GKB „K“, „FEA“ und ggf. „GW“.

Von der Erteilung des U-Signals unter der Steuernummer, die für einen der BgA der jPdöR vergeben wurde, sollte generell Abstand genommen werden, da - sofern im Anschriftenfeld ein Hinweis auf den betroffenen BgA aufgenommen wurde (vgl. Tz. 31.4) - verfahrensrechtliche Probleme hinsichtlich einer zutreffenden Bekanntgabe von Steuerbescheiden nicht ausgeschlossen sind (vgl. [BFH-Beschluss vom 03.12.2010](#), V B 35/10).

Unter der Steuernummer, bei der das U-Signal gesetzt wurde, werden alle Umsätze der gleichartigen und nicht gleichartigen BgA erfasst. Besonders ist darauf zu achten, dass die innergemeinschaftlichen Erwerbe, sowie die § 13b UStG Eingangsleistungen korrekt erfasst und erklärt werden, da hierbei oft Lieferungen oder Leistungen für den hoheitlichen Bereich bezogen werden, die eine umsatzsteuerliche Besteuerung ohne Vorsteuerabzug zur Folge haben. Nicht steuerbare Erlöse wie Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln werden in der Umsatzsteuer-Erklärung nicht erfasst, auch wenn sie bei der Einstufung von bedeutenden Körperschaften zur Summe der Einnahmen zählen. Dahingegen sind umsatzsteuerfreie Leistungen sowie nicht steuerbare Umsätze im Ausland in den Umsatzsteuererklärungen zutreffend zu erfassen.

31.4 Bekanntgabe von Steuerbescheiden

Im Gegensatz zur USt sind für jeden BgA gesonderte KSt- bzw. GewSt-Messbescheide erforderlich (vgl. Erläuterungen unter Tz. 31.3). Damit eine entsprechende Zuordnung erleichtert wird, ist es zweckmäßig, im Anschriftenfeld der KSt- bzw. GewSt-Messbescheide einen Hinweis auf den jeweils betroffenen BgA anzubringen (AEAO zu § 122, Nr. 2.8.2).

Beispiel:

Anschriftenfeld Stadt Beckum
 – BgA „Friedhofsgärtnerei“ –
 Postfach 18 63
 59248 Beckum

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**31.5 Zuständigkeit für BgA des Landes**

Für die Frage der Zuständigkeit für Körperschaftsteuerveranlagungen eines BgA des Landes NRW findet § 20 AO Anwendung. Danach ist für die Besteuerung der Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen primär das Finanzamt örtlich zuständig, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung der Steuerpflichtigen befindet. Geschäftsleitung ist gem. § 10 AO der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung. Der Mittelpunkt der geschäftlichen Oberleitung befindet sich dort, wo der für die Geschäftsführung maßgebende Wille gebildet wird. Das ist regelmäßig der Ort, an dem die zur Vertretung befugten Personen nach den tatsächlichen Verhältnissen dauernd die ihnen obliegende laufende Geschäftsführertätigkeit entfalten, d. h. an dem sie die tatsächlichen, organisatorischen und rechtsgeschäftlichen Handlungen vornehmen, die der gewöhnliche Geschäftsbetrieb mit sich bringt (sog. Tagesgeschäfte; vgl. z. B. [BFH-Beschluss vom 15.07.1998, I B 134/97](#), sowie [BFH-Urteile vom 19.03.2002](#), I R 15/01, vom [03.07.1997](#), BStBl. II 1998 S. 86, vom [23.01.1991](#), BStBl. II 1991 S. 554 vom [07.12.1994](#), BStBl. II 1995 S. 175, vom [15.10.1997](#), I R 76/95). Dies wird im Regelfall der Ort sein, wo sich das Büro der geschäftsführenden Person befindet.

Im Falle eines BgA dürfte der Ort der Geschäftsleitung regelmäßig mit dessen Betriebssitz übereinstimmen, sodass das Finanzamt örtlich zuständig ist, in dessen Bereich der jeweilige BgA betrieben wird.

Nur in den Fällen, in denen die Geschäftsleitung eines BgA vom Sitz der Landesregierung in Düsseldorf ausgeführt wird, ist das Finanzamt Düsseldorf-Süd zuständig.

Bzgl. der Zuständigkeit für die Umsatzbesteuerung bei den BgA bzw. Organisationseinheiten der Gebietskörperschaften des Bundes und der Länder vgl. die Ausführungen im Praxis-HB zu Tz. 26.

31.6 Besonderheiten bei der Veranlagung von BgA**31.6.1 Vordruck „KSt 1 FA“**

Seit dem VZ 2017 sind im Sachbereich 11 die Kz. 61-64 bei der Veranlagung eines BgA anzuweisen.

Bei der Kz. 11.61 sind einzugeben für BgA i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG:

- Wert „1“ für BgA mit eigener Rechtspersönlichkeit (z. B. Anstalten),
- Wert „2“ für BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die als Regiebetrieb geführt werden,
- Wert „3“ für BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die als Eigenbetrieb oder eigenbetriebsähnliche Einrichtung geführt werden.

Bei diesen Eintragungen ist nicht auf die Trägerkörperschaft, sondern nur auf das Steuersubjekt, also den BgA, abzustellen.

Über die Kz. 11.62-11.64 wird gesteuert, ob für den BgA ein steuerliches Einlagekonto festzustellen ist. Für als Regiebetriebe geführte BgA, die nicht bilanzieren, sind Leistungen nur dann beim Empfänger steuerpflichtig, wenn bei der leistenden Körperschaft die Umsatz- oder Gewinngrenze i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG überschritten wird. Betragen die Umsätze im Kalenderjahr weniger als 350.000 € (einzutragen in Kz. 11.62) und der Gewinn

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

weniger als 30.000 € (einzutragen in Kz. 11.63) wird grds. kein Einlagekonto festgestellt. Der Stpfl. muss erklären, ob er die Feststellung des Einlagekontos beantragt (Kz 11.64 mit Wert 1= Feststellung des steuerlichen Einlagekontos, Wert 2 = keine Feststellung des steuerlichen Einlagekontos).

31.6.2 Anlage Verluste

Durch die Zusammenfassung von BgA, die nicht gleichartig sind, entsteht ein neuer BgA, für den – insbesondere wegen der Besonderheiten bei der Verlustverrechnung, vgl. Praxis-HB Tz. 14.7 – eine neue Steuernummer zu erteilen ist.

Werden mehrere gleichartige BgA zusammengefasst, können die Verlustvorträge der einzelnen BgA aus der Zeit vor der Zusammenfassung von dem neu entstandenen BgA übernommen werden, § 8 Abs. 8 Satz 5 KStG. Der zu übernehmende verbleibende Verlustvortrag des bzw. der untergehenden BgA ist in Zeile 14a der „Anlage Verluste“ (Kz 37.25) für den neuen BgA einzutragen.

Werden mehrere BgA zusammengefasst, die **nicht gleichartig** sind, werden die vorhandenen Verlustvorträge der einzelnen BgA „eingefroren“. In diesen Fällen dürfen die verbleibenden Verlustvorträge des bzw. der untergehenden BgA nicht in Zeile 14a der „Anlage Verluste“ (Kz 37.25) für den neu entstandenen BgA eingetragen werden. Die Verlustvorträge sind jedoch wieder „nutzbar“, wenn die jPdöR einen BgA, wie er bis zur Zusammenfassung bestand, künftig wieder unterhält.

Eine jährliche Feststellung des bisherigen Verlustvortrags des/der einzelnen BgA aus der Zeit vor der Zusammenfassung in Zeiten der Zusammenfassung kann unterbleiben; auch besteht in Zeiten der Zusammenfassung insoweit keine Erklärungspflicht der jPdöR. Die jPdöR haben allerdings für den Fall des „Wiederauflebens“ der einzelnen BgA die seinerzeit festgestellten Verluste nachzuweisen.

Gleichwohl sollte je eine Durchschrift der letzten Verlustfeststellung des/der Einzel-BgA im Vorhefter der KSt-Akte des zusammengefassten BgA abgelegt werden.

31.6.3 Anlage KSt 1 Fa

Die Anlage KSt 1 Fa dient der Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos und der sog. Neurücklagen eines BgA.

Für den Fall der zulässigen Zusammenfassung von BgA werden die Bestände des steuerlichen Einlagekontos und der Neurücklagen der bisherigen BgA zusammengefasst und als Anfangsbestand für den neu entstandenen BgA übernommen. Der Anfangsbestand für das steuerliche Einlagekonto ist in Zeile 8 unter der Kz 48.222 einzugeben, der Anfangsbestand für die Neurücklagen unter der Kz 48.223. Die Anpassung des Nennkapitals für den neu gebildeten BgA ist in Zeile 9 unter der Kennzahl 48.131 (ab VZ 2019: Kz. 48.231) anzuweisen. Der Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos ist gem. § 27 Abs. 2 Satz 3 KStG festzustellen. Hierzu ist auch das Datum in Zeile 1 unter der Kz 48.230 einzugeben.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**31.6.4 Vordruck „GewSt 1 A“**

Bei der Zusammenfassung von gleichartigen BgA kann auch ein gewerbesteuerlicher Verlustvortrag der einzelnen BgA aus der Zeit vor der Zusammenfassung gem. § 10a Satz 9 GewStG i.V.m. § 8 Abs. 8 Satz 5 KStG von dem neu entstandenen BgA übernommen werden. Der zu übernehmende verbleibende Verlustvortrag des bzw. der untergehenden BgA ist in Kz 22.20 (Zeile 99) einzutragen.

31.7 Spartenrechnung gemäß § 8 Abs. 9 KStG**31.7.1 Vordruck „KSt 1“**

In Spartenfällen gem. § 8 Abs. 9 KStG ist in Zeile 17 die Kz 11.68 mit 1 einzugeben. Dadurch wird der Bescheid aus dem Zentralversand ausgesteuert.

31.7.2 Anlage ZVE

Einkommenskorrekturen sind in Fällen der Spartenrechnung wie folgt vorzunehmen:

- Erhöhung des laufenden Ergebnisses aufgrund von Spartenverlusten: Zeile 54, Kz 15.75
- Minderung des Jahresergebnisses aufgrund von Verlustvorträgen einzelner Sparten: Zeile 57, Kz 15.76
- Minderung des Jahresergebnisses aufgrund spartenbezogenen Verlustrücktrags aus dem Folgejahr: Zeile 59, Kz 15.77

Wichtig ist, dass bei Fällen der Spartenrennung immer die Kz 15.75 auszufüllen ist. Ggf. ist die Kennzahl mit dem Wert 0 einzugeben (anderenfalls wird der BPH 5790 ausgegeben).

Der verbleibende Verlustvortrag für die Sparten ist personell auf der Anlage ÖHK (vgl. Praxis-HB Tz. 31.7.3) zu berechnen.

31.7.3 Anlage ÖHK

Liegt eine KapGes i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG vor (vgl. Praxis-HB Tz. 13.4), für die die Regelungen des § 8 Abs. 9 KStG gelten (vgl. Praxis-HB Tz. 15.2.1), ist die Anlage ÖHK zur Spartenrennung von der Stpfl. auszufüllen und als Anlage der KSt-Erklärung beizufügen. Die Einteilung in die einzelnen Sparten ist nach Maßgabe des § 8 Abs. 9 Satz 1 KStG vorzunehmen.

Für die Berechnung der Gesamtbeträge der Einkünfte der einzelnen Sparten sowie der verbleibenden Verlustvorträge ist für jede Sparte eine gesonderte Anlage ÖHK zur Spartenrennung auszufüllen. Die Ergebnisse sind personell zu errechnen. Die Eintragungen in der rechten Spalte müssen mit den Berechnungen im KSt-Bescheid übereinstimmen.

Bei der Anlage ÖHK zur Spartenrennung gilt es zu beachten, dass die laufenden Nummern der einzelnen Sparten den im vorangegangenen VZ für diese Sparten auf der Anlage ÖHK verwendeten laufenden Nummern entsprechen.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts**31.7.4 Verlustfeststellungsbescheid**

Die Verlustvorträge, die in Zeile 56 der Anlage ÖHK zur Spartenentrennung ermittelt wurden, waren bisher personell mit dem „Bescheid über die gesonderte Feststellung der verbleibenden Verlustvorträge in den Fällen des § 8 Abs. 9 KStG zum 31.12.“ (KSt 10/11 F, Nr. 742/042) festzustellen. Der Vordruck ist im ETV-Vorlagenschrank eingestellt.

Das Verfahren zur Verlustfeststellung nach § 8 Abs. 9 KStG in den Spartenfällen (Kz. 11.68 mit Wert „1“) wird mit der Freigabe des Programms für die Körperschaftsteuerveranlagung 2019 maschinell ermöglicht. Es wird nunmehr ein maschineller Verlustfeststellungsbescheid erstellt, dem die Anlagen ÖHK beizufügen sind. Die Anlagen ÖHK sind Bestandteil des maschinellen Verlustfeststellungsbescheides. In der neuen Kennzahl 30.137 ist als Text einzugeben, auf welchen Anlagen ÖHK eine spartenbezogene Verlustfeststellung vorgenommen wurde.

Beispiel:

Die Körperschaft unterhält vier Sparten. Nur für die Sparten auf den Anlagen ÖHK mit den laufenden Nummern 1, 2 und 4 ist ein vorzutragender Verlust festzustellen.

In der Kennzahl 30.137 ist dann der Text „1, 2 und 4“ einzugeben. Dieser Text wird in den Tenor des maschinellen Verlustfeststellungsbescheides eingefügt:

„Die verbleibenden Verlustvorträge nach § 10d EStG i. V. mit § 31 Abs. 1 und § 8 Abs. 9 KStG werden auf die in den jeweiligen Anlagen ÖHK der Sparten 1, 2 und 4 ausgewiesenen Beträge gesondert festgestellt.“

Die maschinellen Bescheide werden durch einen Nachbearbeitungshinweis zur Ergänzung der Anlagen ÖHK vom zentralen Versand angesteuert.

Die Kennzahl 30.137 kann ab dem VZ 2009 verwendet werden.

Die Anlagen ÖHK zur Spartenentrennung (vgl. Praxis-HB Tz. 31.7.3) sind dem Bescheid immer beizufügen, auch wenn sich keine Abweichungen zu der von der Stpfl. eingereichten Anlage ergeben. Wird von den Berechnungswerten der Stpfl. bei der Veranlagung abgewichen, ist die Anlage ÖHK zur Spartenentrennung neu auszufüllen. Der Vordruck steht im ETV-Vorlagenschrank zur Verfügung (Anlage ÖHK – Anlage zur Spartenentrennung, Nr. 742/028).

31.7.5 Vordruck „Anlage ÖHK zur Spartenentrennung“

Die Spartenrechnung ist auch für Zwecke der GewSt zu beachten, vgl. § 7 Satz 5 GewStG und Praxis-HB Tz. 27.2.

Die Ermittlung der einzelnen Spatergebnisse erfolgt personell anhand des von der Stpfl. auszufüllenden Vordrucks „Anlage ÖHG zur Spartenentrennung“. Für jede einzelne Sparte ist eine gesonderte „Anlage ÖHG zur Spartenentrennung“ abzugeben.

Die Fälle der Spartenentrennung können inzwischen maschinell veranlagt werden.

Zur Kennzeichnung, dass es sich um einen Spartenfall handelt, ist zunächst die Kz. 30.55 anzuweisen (1= es handelt sich um ein Unternehmen i.S.d. § 7 Satz 5 GewStG; 2 = BgA, der Organträger mindestens einer Organgesellschaft ist, die unter § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG fällt). In Kz. 30.57 ist die Anzahl der Anlagen ÖHG zur Spartenentrennung (Anzahl der Sparten) einzugeben.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Die Sachbereiche 13 und 14 zur Spartenentrennung sind jedoch auch weiterhin in WinGF nicht anweisbar. Die Anweisungen in WinGF sind wie folgt vorzunehmen (Auszug aus Fach 20 Teil 013 und 014 der DA-ADV, angepasst an die aktuellen Vordrucke):

Seit dem DE 26.11.2012 ist die Kz 22.61 (Summe der positiven Gewerbeerträge der Sparten) zur Anweisung zugelassen. Neben ihr angewiesene weitere Kz im SB 21 und 22 führen zum AHW. Die Berechnung der Einzelbeträge muss personell auf der Anlage ÖHG zur Spartenentrennung (Nr. 733/021, im ETV-Vorlagenschrank eingestellt) erfolgen, ebenso die Summenermittlung. In Kz 22.61 ist ausschließlich die Summe der positiven Gewerbeerträge der Sparte (Zeile 60 rechte Spalte der Anlage ÖHG zur Spartenentrennung) zu berücksichtigen.

Die Verluste der Sparten sind ebenfalls mit dem Vordruck „Anlage ÖHG zur Spartenentrennung“ personell zu ermitteln. Die Summe der verbleibenden vortragsfähigen Verluste auf den 31.12. des Erhebungszeitraums (Zeile 82 rechte Spalte der Anlage ÖHG zur Spartenentrennung) ist in Kz 37.61 einzutragen.

Die Änderung der vortragsfähigen Verluste gegenüber dem Verlustvortrag zum 31.12. des Vorjahres ist in einer Summe in Kz 37.62 einzugeben. In Kz 37.63 sind die Nummern der betroffenen Verlustsparten laut Anlage ÖHG zur Spartenentrennung einzugeben (alphanumerischer Wert), z.B.: „2, 3 und 5“ oder „1“, „Vier und sieben“ wäre ebenfalls erlaubt. Dieser Wert wird in die entsprechende Bescheidzeile übertragen, eine inhaltliche Überprüfung findet nicht statt. Die in der Anlage ÖHK zur Spartenentrennung (vgl. Praxis-HB Tz. 31.7.3) vorgenommene Sparteneinteilung ist zu übernehmen.

Die Eingabe der Kz 37.64 (Verlustvortrag der Sparten auf den 31.12. des Vorjahres) ist nur erforderlich, wenn z.B. eine neue Steuernummer vergeben wurde oder der Fall zuvor personell veranlagt wurde und daher im Vorjahr kein Verlustvortrag gespeichert ist. Ansonsten wird der Wert aus dem Speicher zugrunde gelegt.

Dem GewSt-Messbetragsbescheid und dem Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes ist die Anlage ÖHG zur Spartenentrennung beizufügen.

31.7.6 Besonderheiten bei Organschaftsverhältnissen

Gem. § 15 Satz 1 Nr. 5 KStG ist § 8 Abs. 9 KStG bei der Organgesellschaft nicht anzuwenden. Die Spartenrechnung ist erst auf der Ebene des Organträgers durchzuführen (§ 15 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 KStG).

Trotzdem ist auch bei der Organgesellschaft die Kz 11.68 mit dem Wert 1 anzuweisen (vgl. auch Zeile 17 des Vordrucks KSt 1).

Nach § 14 Abs. 5 Satz 1 KStG sind das dem Organträger zuzurechnende Einkommen der Organgesellschaft und darüber hinaus auch die „damit zusammenhängenden anderen Besteuerungsgrundlagen“ gesondert und einheitlich festzustellen.

Gem. § 15 Satz 1 Nr. 4 und 5 KStG sind zwar § 8 Abs. 7 und 9 KStG nicht bei der Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft, dafür aber bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers anzuwenden. Hier stellen diese Werte Besteuerungsgrundlagen dar. Da diese mit dem zuzurechnenden Einkommen der Organgesellschaft unzweifelhaft zusammenhängen, sind sie in die Feststellung einzubeziehen. Die Organgesellschaft ist damit auch insoweit erklärungspflichtig

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Auf Ebene der Organgesellschaft ist das Einkommen demzufolge auf die ausgeübten unterschiedlichen **Tätigkeiten** im Wege der Feststellung aufzuteilen. Die Anlage(n) ÖHK zur Spartenentrennung sind dem Feststellungsbescheid beizufügen und werden dessen Bestandteil (vgl. Zeile 51 des personellen Feststellungsbescheids KSt 1-2 FO).

31.8 Zusammenarbeit mit anderen Stellen

31.8.1 Finanzämter für GKBP

Seit der Änderung der Zuständigkeitsverordnung zum 01.01.2006 fallen alle BgA von jPdöR sowie Gesellschaften, an denen jPdöR zu mehr als 50 v.H. beteiligt sind, in die Prüfungszuständigkeit der FÄ für GKBP. Sie unterliegen jedoch nicht der zwingenden Anschlussprüfung, sofern es sich nicht um Großbetriebe oder zu einem Großbetrieb gehörende Anhangbetriebe handelt. Eine Prüfung erfolgt nach risikoorientierter Fallauswahl, u.a. bei Meldung des jeweiligen Falles durch das zuständige F-FA. Um in diesen Fällen den BP-FÄ die sachgerechte Vorbereitung und Durchführung von Außenprüfungen zu erleichtern, ist der Informationsaustausch von grundlegender Bedeutung. In diesem Zusammenhang sollte in geeigneten Fällen auch verstärkt das Anfertigen von Aktenvermerken erfolgen. Sie dienen der Dokumentation der Bearbeitung bzw. der Entscheidungsfindung und sind ein adäquates Mittel, um Erkenntnisse bzw. Feststellungen aus dem laufenden Besteuerungsverfahren, welche ggf. erst im Rahmen künftiger Außenprüfungen relevant sein können, festzuhalten.

Des Weiteren fällt die Bearbeitung der bedeutenden steuerbegünstigten Körperschaften und Berufsverbände (BKÖ) in den Zuständigkeitsbereich der GKBP. Hierbei ist besonders darauf zu achten, dass die entsprechende Einstufung in den Grunddaten der Körperschaft durch das Festsetzungsfinanzamt vorgenommen wird, denn nur dann erfolgt eine Zuweisung des Falles zu dem Geschäftsprüfungsplan der GKBP. BKÖ-Fälle werden in KDialog im GD-Dokument "Betriebsgrunddaten 2 / bedeut. steuerbeg. Körpersch." gekennzeichnet. Aufgrund der Erfassung aller Einnahmen als "Umsatz" (Hinweis auf Teil 003 Abschn. 3 DA-ADV) führt dies bei einer Höhe von über 6 Mio. € zur BGKL "G" und den Größenstufen G1 bis G3.

Abgrenzungsmerkmal für die bedeutenden steuerbegünstigten Körperschaften und Berufsverbände ist die Summe der Einnahmen. Als Einnahmen sind dabei alle Mittelzuflüsse zu verstehen. Dazu zählen u. a. Mitgliedsbeiträge, erhaltene Zuschüsse, Beteiligungserträge, Spenden und Einnahmen aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (d.h. alle Mittelzuflüsse aus allen Bereichen: ideeller Bereich, Vermögensverwaltung, Zweckbetrieb und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb). Sollten die vorliegenden Unterlagen der Körperschaft diese Werte nicht vollständig dokumentieren, können die veröffentlichten Angaben und Zahlen im Bundesanzeiger (www.bundesanzeiger.de) oder im Unternehmensregister (www.unternehmensregister.de) zur Hilfe herangezogen werden.

31.8.2 Grundstücksstelle (GÜST)

Auf Grund diverser Besonderheiten bei der Besteuerung von Grundstücksübertragungen bei den jPdöR empfiehlt es sich, bei entsprechenden Sachverhalten Kontakt mit der zuständigen GÜST aufzunehmen, um eine einheitliche Besteuerung sicherzustellen (vgl. Tz. 28).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Gerade in den Fällen, in denen lt. Aktenlage nicht eindeutig ersichtlich ist, ob der betreffende Vorgang auch der GÜST angezeigt wurde, sollte eine Kontaktaufnahme mit der GÜST erfolgen (z.B. bei Übertragung von Grundstücken zwischen einzelnen „Bereichen“ einer jPdÖR oder bei Erwerb/Übertragung von min. 95% der Anteile an Grundbesitz haltenden Gesellschaften).

32 Steuerliche Pflichten

32.1 Allgemeines

Die gesetzlichen Vertreter jPdÖR (vgl. Tz. 5.3.1) haben die steuerlichen Pflichten zu erfüllen, die den von ihnen Vertretenen auferlegt sind. Dazu gehören z.B. die Buchführungs-, Erklärungs-, Mitwirkungs- oder Auskunftspflichten (§ 140 ff. AO, § 90 AO, § 93 AO), vgl. AEAO zu § 34 AO.

Es liegt daher in der Verantwortung des gesetzlichen Vertreters der jPdÖR (z.B. dem [Ober]Bürgermeister), dafür Sorge zu tragen, dass mit den bestehenden oder zu schaffenden Organisationsstrukturen eine ordnungsgemäße Erfüllung der steuerlichen Pflichten gewährleistet ist. Hierzu ist das mit der Erledigung steuerlicher Aufgaben betraute Personal mit der nötigen Kompetenz und der erforderlichen Autorität auszustatten.

32.2 Steuererklärungspflicht/Veranlagung und Erhebung der Körperschaftsteuer

Nach § 156 Abs. 2 AO kann die Festsetzung von Steuern unterbleiben, wenn feststeht, dass die Kosten der Einziehung einschließlich der Festsetzung außer Verhältnis zu dem festzusetzenden Betrag stehen (vgl. R 31.1 KStR 2022 und § 25 Abs. 1 Nr. 4 GewStDV). Hiervon sind in der Regel nur solche BgA betroffen, deren Einkommen unter 5.000 € liegt.

33 Betriebsprüfungen

33.1 Zuständigkeiten

33.1.1 Allgemeines

Außenprüfungen werden grds. von den für die Besteuerung zuständigen örtlichen Finanzbehörden durchgeführt, vgl. § 17 AO, § 195 Satz 1 AO.

Abweichend hiervon sind nach §§ 22 und 23 der Verordnung über die Zuständigkeiten der Finanzämter (FA-ZVO) die FÄ für Groß- und Konzernbetriebsprüfung bei allen BgA von jPdÖR (unabhängig von der Größenklasse) sowie bei allen Gesellschaften, an denen jPdÖR zu

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

mindestens 50% beteiligt sind, für die Anordnung und Durchführung von Außenprüfungen zuständig.

Dabei handelt es sich ähnlich wie bei den Betrieben der LuF nicht um anschlusszuprüfende Fälle, sofern es sich nicht um Großbetriebe oder zu einem Großbetrieb gehörende Anhangbetriebe handelt, sondern um Fälle, die ggf. durch die Veranlagungsstelle zur Betriebsprüfung zu melden sind und nach risikoorientierter Betrachtungsweise von den FÄ für Groß- und Konzernbetriebsprüfung geprüft werden.

Für den Bezirk Münster der OFD NRW gibt es für die o.g. Fälle der öffentlichen Hand im Bereich der GKBP-FÄ keine Sonderzuständigkeiten. Es gelten die allgemeinen Zuständigkeiten (vgl. § 22 FA-ZVO).

Für den Bezirk Köln der OFD NRW ist das GKBP-FA Aachen für die Prüfung der o.g. Fälle der öffentlichen Hand zuständig (vgl. § 23 Nr. 2 Buchst. a FA-ZVO).

Für die Fälle der F-FÄ im Bezirk Düsseldorf der OFD NRW ergeben sich die folgenden Zuständigkeiten:

GKBP Bergisches Land (vgl. § 23 Nr. 1 Buchst. a FA-ZVO):

Düsseldorf-Mettmann, Essen-NordOst, Essen-Süd, Hilden, Mülheim an der Ruhr, Oberhausen-Nord, Oberhausen-Süd, Remscheid, Solingen, Velbert, Wuppertal-Barmen und Wuppertal-Elberfeld

GKBP Krefeld (vgl. § 23 Nr. 1 Buchst. e FA-ZVO):

Dinslaken, Düsseldorf-Altstadt, Düsseldorf-Mitte, Düsseldorf-Nord, Düsseldorf-Süd, Duisburg-Hamborn, Duisburg-Süd, Duisburg-West, Geldern, Grevenbroich, Kempen, Kleve, Krefeld, Mönchengladbach, Moers, Neuss, Viersen, Wesel

33.1.2 Prüfung der Kapitalertragsteuer

Die Prüfung der KapSt gehört zu den Obliegenheiten des Betriebsprüfungsdienstes.

Anlässlich der Vorbereitung und Anordnung von Betriebsprüfungen ist sicher zu stellen, dass über die Frage entschieden wird, ob die Betriebsprüfung auch auf die KapSt nach § 43 ff. EStG zu erstrecken ist.

Die Prüfung der KapSt nach § 43 ff. EStG ist zusammen mit der Prüfung der übrigen Steuerarten förmlich anzuordnen und auf die Vorschriften der § 50b EStG und § 193 Abs. 1 AO zu stützen.

([Erlass des FM NRW vom 21.11.2001](#), S 1505 - 7 - St 41 - 32)

33.1.3 Datenzugriff

Auch jPdöR haben die Vorschriften zur Führung von Büchern und Aufzeichnungen der §§ 140 - 148 AO zu befolgen. Hinsichtlich des Datenzugriffs sind dabei insbesondere die §§ 146 und 147 AO zu beachten. Werden Aufzeichnungen nach § 147 Abs. 1 AO - darunter fallen auch Geschäftsbriefe, Buchungsbelege sowie sonstige Unterlagen, die für die Besteuerung von Bedeutung sind - mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellt, muss sichergestellt

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

sein, dass sie während der Dauer der Aufbewahrungsfrist jederzeit verfügbar sind und unverzüglich lesbar gemacht werden können.

Nach § 147 Abs. 6 AO hat die Finanzverwaltung das Recht den Datenzugriff auf drei Arten durchzuführen. Neben dem unmittelbaren und dem mittelbaren Datenzugriff, kann ebenso die Datenträgerüberlassung von der Finanzverwaltung verlangt werden.

Das bedeutet für jPdöR, dass sie auch einen Zugriff auf ihren allgemeinen Haushalt, sofern hier für die USt bedeutsame Unterlagen verarbeitet wurden, sicherstellen muss. Zudem muss auf Ebene jedes BgA der Datenzugriff für Zwecke der Ertragsteuern zur Verfügung gestellt werden.

33.2 Kontrollmitteilungen

Die Anfertigung qualifizierter Kontrollmitteilungen und die sich daran anschließende Auswertung haben sich in der Praxis als eine wirksame Möglichkeit erwiesen, Steuerverkürzungen aufzudecken. Unter dem Gesichtspunkt einer effektiven Zusammenarbeit zwischen den Prüfungsstellen und den Veranlagungsstellen sollte der Fertigung von Kontrollmitteilungen, die jPdöR betreffen, (gleichgültig ob Gebietskörperschaften oder sonstige Anstalten des öffentlichen Rechts) zusätzliche Aufmerksamkeit gewidmet werden.

34 Steuerabzug und beschränkte Körperschaftsteuerpflicht

34.1 Allgemeines

Außerhalb ihrer BgA unterliegen jPdöR gem. § 2 Nr. 2 KStG mit ihren inländischen Einkünften, von denen ein Steuerabzug vorzunehmen ist, der beschränkten KSt-Pflicht. Hierunter fallen insbesondere Dividenden von Gesellschaften, deren Anteile dem vermögensverwaltenden Bereich der jPdöR zuzurechnen sind.

Die beschränkte KSt-Pflicht ist als Folge der seit der Einführung des Halbeinkünfteverfahrens neu in das EStG aufgenommenen Einkommenstatbestände (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG) und der damit verbundenen 15%igen KapSt-Pflicht (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7b und 7c EStG i.V.m. § 43a Abs. 1 Nr. 2 EStG bzw. § 43a Abs. 1 Nr. 5 und 6 EStG a.F.) erweitert worden.

Die KSt für diese - dem KapSt-Abzug unterliegenden - Einkünfte ist gem. § 32 Abs. 1 Nr. 2 KStG durch den Steuerabzug abgegolten. Eine Veranlagung der jPdöR mit ihren außerhalb eines BgA bezogenen, als Einkünfte aus Kapitalvermögen qualifizierten Einnahmen erfolgt daher nicht.

34.2 Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug gemäß § 44a Abs. 4 EStG

Durch Vorlage einer Nichtveranlagungsbescheinigung (NV 2A) kann **bei bestimmten Kapitalerträgen** eine vollständige Abstandnahme vom KapSt-Abzug erfolgen. Dies betrifft u. a.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

- Dividenden ausländischer KapGes (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 6 EStG)
- Zinsen aus Anleihen und Forderungen, die in ein öffentliches Schuldbuch oder in ein ausländisches Register eingetragen oder über eine Sammelurkunde oder Teilschuldverschreibung ausgegeben sind (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. a EStG)
- Zinsen, deren Schuldner ein inländisches Kreditinstitut ist (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 b EStG)
- Aktienveräußerungserträge (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 9 EStG)
- Veräußerungserträge aus verzinslichen Wertpapieren (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 10 EStG)

Eine komplette Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug tritt gem. § 44a Abs. 4 Satz 2 EStG auch dann ein, wenn die jPdöR Bezüge i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 oder 2 EStG von einer von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft bezieht (z.B. vGA aufgrund der dauerdefizitären Tätigkeit einer gem. § 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG steuerbefreiten Wirtschaftsförderungsgesellschaft).

Eine Abstandnahme vom KapSt-Abzug ist nicht möglich, soweit die Kapitalerträge in einem nicht von der KSt befreiten BgA anfallen. In dem Antrag auf Ausstellung einer NV-Bescheinigung NV 2 A (vgl. Tz. 37.3) muss die antragstellende jPdöR deshalb bestätigen, dass die Kapitalerträge, für die der Antrag gestellt wird, nicht in einem BgA anfallen.

Ist die Abstandnahme vom KapSt-Abzug nach § 44a Abs. 4 EStG aufgrund der verspäteten Vorlage der Nichtveranlagungsbescheinigung missglückt und macht die inländische auszahlende Stelle von der Möglichkeit der Änderung der Steueranmeldung nach § 44b Abs. 5 EStG keinen Gebrauch, wird die KapSt zur Vermeidung von sachlichen Härten auf Antrag der jPdöR von dem für sie zuständigen Betriebsstätten-FA erstattet ([BMF-Schreiben vom 18.01.2016, BStBl I 2016 S. 85](#), Rz. 300).

Zur Erstattung von KapSt von Erträgen einer jPdöR aus Treuhandkonten oder von Treuhandstiftungen vgl. Rz. 302 des [BMF-Schreibens vom 18.01.2016 \(BStBl I 2016 S. 85\)](#).

34.3 Reduzierung des Steuerabzugs gemäß § 44a Abs. 8 EStG

Durch das StÄndG 2003 (BStBl I 2003 S. 710) wurde bei inländischen jPdöR, soweit diese **nicht** im § 44a Abs. 7 EStG benannt sind (§ 44a Abs. 7 EStG betrifft Körperschaften, die gemeinnützigen Zwecken dienen, sowie jPdöR, die ausschließlich und unmittelbar kirchlichen Zwecken dienen), bei bestimmten Kapitalerträgen (insbesondere inländische Gewinnausschüttungen und Dividenden) der Steuerabzug zunächst auf die Hälfte begrenzt (§ 44a Abs. 8 EStG) und betrug folglich 10%. Diese Regelung gilt für Ausschüttungen, die nach dem 31.12.2003 erfolgen.

Bei

- Gewinnausschüttungen von Gesellschaften mit beschränkter Haftung,
- Dividendenausschüttungen aus Namensaktien nicht börsennotierter Aktiengesellschaften,
- Erträgen aus Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften,
- Erträgen aus Genussrechten i.S.d. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und
- Erträgen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG

kann anteilig vom Steuerabzug Abstand genommen werden.

Bei anderen Kapitalerträgen i.S.d. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG (insbesondere Dividendenerträge aus Aktien börsennotierter Aktiengesellschaften) erfolgt eine anteilige Erstattung der

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

abgeführten Steuerabzugsbeträge (Ab dem VZ 2012 besteht u.U. nach § 44a Abs. 10 EStG die Möglichkeit einer anteiligen Abstandnahme vom KapSt-Abzug auch für Dividendenerträge aus börsennotierten Aktien.).

Durch das UntStRefG vom 14.08.2007 (BGBl I 2007 S. 1912) wurde § 44a Abs. 8 Satz 1 EStG dahingehend geändert, dass der **Steuerabzug** nunmehr auf die **Höhe von 3/5** begrenzt ist.

Somit beträgt der KapSt-Abzug für inländische Gewinnausschüttungen und Dividenden, die der jPdÖR **nach dem 31.12.2007** zufließen, **15%**.

Zudem wurde der Kreis der betroffenen Kapitalerträge im Rahmen des Unternehmensteuerreformgesetzes 2008 angepasst. So ist § 44a Abs. 8 EStG zukünftig auch u.a. auf Erträge aus typisch stillen Beteiligungen anzuwenden.

Die Regelung gilt nicht für Kapitalerträge i.S.d. § 44a Abs. 8 Satz 1 EStG, die in einem nicht von der Körperschaftsteuer befreiten BgA anfallen (§ 44a Abs. 8 Satz 4 i.V.m. Abs. 4 Satz 5 EStG). In den Antrag auf Ausstellung einer NV-Bescheinigung NV 2 A wurde deshalb die Abfrage aufgenommen, ob die Kapitalerträge, für die der Antrag gestellt wird, auf Anteile entfallen, die in einem stpfl. BgA einer jPdÖR gehalten werden. Sollte dies der Fall sein, kann eine Bescheinigung gemäß § 44a Abs. 8 EStG nicht ausgestellt werden.

Ist die teilweise Abstandnahme vom KapSt-Abzug nach § 44a Abs. 8 EStG aufgrund der verspäteten Vorlage der NV-Bescheinigung missglückt und macht die inländische auszahlende Stelle von der Möglichkeit der Änderung der Steueranmeldung nach § 44b Abs. 5 EStG keinen Gebrauch, wird die KapSt zur Vermeidung von sachlichen Härten auf Antrag der jPdÖR von dem FA , an das die KapSt abgeführt wurde, erstattet ([BMF vom 18.01.2016, BStBl I 2016 S. 85](#), Rz. 300a).

35 Rechtsprechung / BMF-Schreiben / Informationen der OFDen

35.1 Anhängige BFH-/EuGH-Verfahren

Aktenzeichen	Fundstelle Vorinstanz	Rechtsfrage/Vorinstanz
VIII R 1/18	EFG 2018 S. 850	FG Berlin-Brandenburg, 22.11.2017, 8 K 4148/13 : Sind Verluste von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben aus den Vorjahren bei den Einkünften aus Kapitalvermögen nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG und damit bei der Berechnung der Kapitalertragsteuer zu berücksichtigen?

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

I R 16/19	EFG 2019 S. 1549	FG Nürnberg, 23.10.2018, 1 K 723/18: Kann eine steuerrechtlich beachtliche Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art unabhängig von zuvor getroffenen gesellschaftsrechtlichen Zuordnungen erfolgen?
I R 9/19	EFG 2019 S. 1458	FG Schleswig-Holstein, 15.01.2019, 1 K 116/13: 1. Ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts an einer Müllverbrennungsanlage beteiligt, die in der Rechtsform einer Personengesellschaft betrieben wird, können dann der Bereich der Abfallbeseitigung und der Bereich der Energiegewinnung durch Verwertung der Verbrennungsenergie eigenständige Betriebe gewerblicher Art darstellen? 2. Ist durch die gesellschaftsrechtliche Struktur eine Zusammenfassung dieser Betriebe im steuerlichen Querverbund - bei Vorliegen weiterer Voraussetzungen - möglich? 3. Ist eine solche Zusammenfassung erfolgt, kommt dann eine anderweitige Zusammenfassung nur eines der Betriebe mit einem weiteren Betrieb gewerblicher Art über diese gesellschaftsrechtliche Struktur hinweg im Nachhinein nicht mehr in Betracht?
I R 19/20		Niedersächsisches FG, 20.03.2020, 6 K 18/17: Kurbetrieb als Betrieb gewerblicher Art i.S. von § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG ; Auslegung der Übergangsregelung in § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des JStG 2009 1. Begründen Anlagen, die ein

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

		<p>staatlich anerkannter Luftkurort unter Erhebung eines Kurbeitrags unterhält und die erkennbar den Fremdenverkehr fördern sollen, ohne das Vorhandensein von kur-spezifischen Einrichtungen keinen einheitlichen BgA "Kurbetrieb"?</p> <p>2. Kann ein Luftkurort Spazier- und Wanderwege, die durch (zu-mindest faktische) öffentliche Widmung allen Besuchern zu-gänglich sind, nicht seinem BgA "Kurbetrieb", im Rahmen dessen ein Kurbeitrag zur Erneuerung und Pflege der Fremdenverkehrs-einrichtungen erhoben wird, zu-ordnen?</p> <p>3. Ist § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des JStG 2009 eine Vertrauensschutzregelung zugun-ten derjenigen Eigengesellschaften und BgA, bei denen die Finanz-verwaltung vor dem Inkrafttreten des JStG 2009 Dauerverluste nach Grundsätzen anerkannt hat, die nicht den Anforderungen des § 8 Abs. 7 KStG genügen würden? Hilft § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des JStG 2009 nicht (auch) über das Fehlen der Vo-raussetzungen eines BgA i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG hinweg, weshalb vor In-krafttreten des JStG 2009 irrtüm-lich als BgA oder Teil eines BgA eingestufte Hoheitsbetriebe i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG nicht von der Übergangs-regelung er-fasst werden?</p>
I R 20/20	EFG 2020 S. 1526	<p>Hessisches FG, 06.04.2020, 4 K 1112/18:</p> <p>Behandlung von Verlustvorträgen im Zusammenhang mit der Spar-tenbesteuerung bei Begründung einer Organschaft im Bereich Verkehr und Versorgung</p>

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

		<p>1. Führt die Begründung einer Organschaft zwischen einer Eigengesellschaft als Organträgerin und einer als Versorgungsunternehmen tätigen Organgesellschaft, an der die Organträgerin bislang nur eine Beteiligung hielt, im Rahmen der Spartenrechnung nicht zur Bildung einer neuen Sparte, auch wenn bis dahin lediglich eine Organschaft zwischen der Eigengesellschaft als Organträgerin und einer als Verkehrsunternehmen tätigen Organgesellschaft besteht? Werden Verlustvorträge aus dem Verkehrsbereich danach durch das Hinzutreten der Organschaft aus dem Versorgungsbereich nicht "eingefroren"? Ist die Sparte Verkehr/Versorgung unabhängig davon, ob beide Tätigkeiten gleichzeitig ausgeübt werden, stets als einheitlich anzusehen?</p> <p>2. Müssen sich Organträger im Rahmen der Spartenrechnung die Tätigkeiten der Organgesellschaften als eigene Tätigkeiten zurechnen lassen?</p> <p>3. Führt die dauerhafte Zusammenfassung zur einheitlichen Sparte Verkehr/Versorgung mit der Folge der Nutzungsmöglichkeit von Verlustvorträgen aus dem Verkehrsbereich nicht zu einer Verletzung von EU-Beihilferegelungen nach Art. 107 ff. AEUV?</p>
IR 44/19	EFG 2020 S. 1157	<p>FG Baden-Württemberg, 15.08.2019, 6 K 1414/18: Ist § 8b Abs. 3 Satz 1 KStG anzuwenden, wenn eine gemeinnützige Stiftung einbringungsgeborene Anteile an einer Kapitalgesellschaft veräußert?</p>

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

<p>I R 31/20</p>	<p>EFG 2021 S. 231</p>	<p>Sächsisches FG, 07.07.2020, 8 K 1455/16:</p> <p>Rückwirkende Anwendung des § 8 Abs. 7 KStG 2002 i.d.F. des JStG 2009 trotz fehlender Flankierung durch die erstmals im VZ 2009 geltende Spartenrennung - Bindung an eine versehentlich vom Gesetzgeber geschaffene Rechtslage - Vereinbarkeit mit dem EU-Beihilferecht</p> <p>1. Kann der gesetzliche Ausschluss der Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung in Veranlagungszeiträumen vor 2009 nach § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2, § 34 Abs. 6 Satz 4 KStG 2002 i.d.F. des JStG 2009 ohne entsprechende rückwirkende Anwendbarkeit der als Flankierung hierzu beabsichtigten Spartenrennung nach § 8 Abs. 9, § 34 Abs. 6 Satz 9 KStG 2002 i.d.F. des JStG 2009 durch eine einschränkende Auslegung der Rückwirkungsanordnung in § 34 Abs. 6 Satz 4 KStG 2002 i.d.F. des JStG 2009 korrigiert werden?</p> <p>2. Steht Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV einer Anwendung von § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2, § 34 Abs. 6 Satz 4 KStG 2002 i.d.F. des JStG 2009 im Veranlagungszeitraum 2006 ohne Flankierung durch die erstmals im Veranlagungszeitraum 2009 geltende Spartenrennung nach § 8 Abs. 9, § 34 Abs. 6 Satz 9 KStG 2002 i.d.F. des JStG 2009 entgegen?</p>
<p>VIII R 22/20</p>	<p>EFG 2020 S. 1340</p>	<p>FG Düsseldorf, 23.06.2020, 6 K 2049/17 KE:</p> <p>Ist bei Leistungen im Sinne von § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG eines Regiebetriebs an seine Trägerkörperschaft, für die rech-</p>

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

		nerisch das steuerliche Einlagekonto als verwendet gilt, die Behandlung als Einlagenrückgewähr an die Anwendung der Regelungen nach § 27 Abs. 3 und Abs. 5 KStG gebunden?
XIR 30/19		FG Baden-Württemberg , 18.10.2018, Az: 1 K 1458/18: Unternehmereigenschaft und Vorsteuerabzug einer Kurgemeinde Stellt der Betrieb von Kureinrichtungen gegen eine Kurtaxe eine unternehmerische Tätigkeit dar und ist somit der Vorsteuerabzug für damit zusammenhängende Eingangsleistungen zu gewähren?
XIR 35/19	EFG 2020, S. 687	Niedersächsisches Finanzgericht, 16.10.2019, Az: 5 K 286/18: Betrieb gewerblicher Art einer Gemeinde durch die Verpachtung eines Schwimmbades Liegt mit der Verpachtung eines Schwimmbades durch eine Gemeinde ein Betrieb gewerblicher Art vor, der zum Vorsteuerabzug berechtigt, wenn der Pachtvertrag einen Betrag von 1 EUR als Pacht vorsieht bzw. wenn nach Erhöhung der Pacht die Gemeinde aufgrund einer weiteren Vereinbarung einen Betriebskostenzuschuss an den Pächter zahlt? Sind Pachtentgelt und Betriebskostenzuschuss miteinander zu saldieren oder handelt es sich um zwei getrennte Vorgänge? Ist der für eine wirtschaftliche Tätigkeit erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen Nutzungsüberlassung und Entgelt gegeben, wenn die Gemeinde dem Pächter einen Betriebskostenzuschuss zahlt, der die Pacht übersteigt, und sich im Gegenzug die Aufrechterhaltung des Badebetriebes zusichern lässt?

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

I R 49/20	EFG 2021, S. 1748	FG München, 20.11.2020, Az. 6 K 2916/17: Zusammenfassung eines Kurbetriebs und des Betriebs eines Glühweinstandes am Christkindlmarkt zu einem BgA?
V R 40/19	EFG 2020, S. 881	<p>Niedersächsisches Finanzgericht, 16.10.2019, Az: 5 K 319/17: Dem EuGH werden folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:</p> <p>1. Ist die in Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG für die Mitgliedstaaten vorgesehene Ermächtigung, in ihrem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanzielle, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln, in der Weise auszuüben,</p> <p>a) dass die Behandlung als ein Steuerpflichtiger bei einer dieser Personen erfolgt, die Steuerpflichtige für alle Umsätze dieser Personen ist oder in der Weise,</p> <p>b) dass die Behandlung als ein Steuerpflichtiger zwingend --und damit auch unter Inkaufnahme erheblicher Steuerausfälle-- zu einer von den eng miteinander verbundenen Personen getrennten Mehrwertsteuergruppe führen muss, bei der es sich um eine eigens für Mehrwertsteuerzwecke zu schaffende fiktive Einrichtung handelt?</p> <p>2. Falls zur ersten Frage die Antwort a) zutreffend ist: Folgt aus der EuGH-Rechtsprechung zu den unternehmensfremden Zwecken i.S. von Art. 6 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG (EuGH-Urteil</p>

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

		<p>VNLTO, EU:C:2009:88), dass bei einem Steuerpflichtigen,</p> <p>a) der zum einen eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt und dabei entgeltliche Leistungen i.S. von Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG erbringt und</p> <p>b) der zum anderen zugleich eine Tätigkeit ausübt, die ihm im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegt (Hoheitstätigkeit), für die er nach Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG nicht als Steuerpflichtiger gilt,</p> <p>die Erbringung einer unentgeltlichen Dienstleistung aus dem Bereich seiner wirtschaftlichen Tätigkeit für den Bereich seiner Hoheitstätigkeit keine Besteuerung nach Art. 6 Abs. 2 Buchst. b der Richtlinie 77/388/EWG vorzunehmen ist?</p>
I R 43/21		<p>FG Schleswig-Holstein, 17.06.2021, Az. 1 K 115/17: Enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG zwischen einem eigenständigen BgA "Blockheizkraftwerk" und einem BgA "Freibad"? Anwendung des BMF-Schreibens vom 11.05.2016 (BStBl I 2016, S. 479)?</p>
EuGH: C-269/20		<p>BFH, 07.05.2020, V R 40/19: Dem EuGH werden folgende Fragen zur Vorabentscheidung vorgelegt:</p> <p>1. Ist die in Art. 4 Abs. 4 Unterabs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG für die Mitgliedstaaten vorgesehene Ermächtigung, in ihrem Gebiet ansässige Personen, die zwar rechtlich unabhängig, aber durch gegenseitige finanziel-</p>

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

		<p>le, wirtschaftliche und organisatorische Beziehungen eng miteinander verbunden sind, zusammen als einen Steuerpflichtigen zu behandeln, in der Weise auszuüben,</p> <p>a) dass die Behandlung als ein Steuerpflichtiger bei einer dieser Personen erfolgt, die Steuerpflichtige für alle Umsätze dieser Personen ist oder in der Weise,</p> <p>b) dass die Behandlung als ein Steuerpflichtiger zwingend --und damit auch unter Inkaufnahme erheblicher Steuerausfälle-- zu einer von den eng miteinander verbundenen Personen getrennten Mehrwertsteuergruppe führen muss, bei der es sich um eine eigens für Mehrwertsteuerzwecke zu schaffende fiktive Einrichtung handelt? (Rn.15)</p> <p>2. Falls zur ersten Frage die Antwort a) zutreffend ist: Folgt aus der EuGH-Rechtsprechung zu den unternehmensfremden Zwecken i.S. von Art. 6 Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG (EuGH-Urteil VNLTO, EU:C:2009:88), dass bei einem Steuerpflichtigen,</p> <p>a) der zum einen eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt und dabei entgeltliche Leistungen i.S. von Art. 2 Nr. 1 der Richtlinie 77/388/EWG erbringt und</p> <p>b) der zum anderen zugleich eine Tätigkeit ausübt, die ihm im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegt (Hoheitstätigkeit), für die er nach Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG nicht als Steuerpflichtiger gilt,</p> <p>die Erbringung einer unentgeltlichen Dienstleistung aus dem Bereich seiner wirtschaftlichen Tätigkeit für den Bereich seiner Hoheitstätigkeit keine Besteuerung nach Art. 6 Abs. 2 Buchst. b</p>
--	--	---

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

		der Richtlinie 77/388/EWG vorzunehmen ist?
--	--	--

35.2 Entscheidungen des BFH/EuGH

Datum	Az.	Fundstelle	Entscheidung
10.07.1962	I 164/59 S	BStBl III 1962, 448	Unzulässigkeit der Zusammenfassung von BgA mit Hoheitsbetrieben
25.02.1991	GrS 7/89	BStBl II 1991, 691, 702	Zusammenfassung von Beteiligungen in Holdinggesellschaften
11.02.1997	I R 161/94	BFH/NV 97, 625	Keine Anwendung des § 64 Abs. 2 AO auf BgA
22.07.1999	V R 74/98	BFH/NV 2000, 240	Zuschüsse einer Stadt an einen Verkehrsverein gelten nicht als Entgelt für eine steuerbare Leistung, wenn der Zuschuss im allg. Interesse liegt und nicht den Gegenwert für eine bestimmte Leistung darstellt
17.05.2000	I R 50/98	BStBl II 2001, 558	Entgelte für die Nutzung öffentlicher Straßenflächen durch Marktveranstaltungen, mit denen eine Kommune ihren Marktbetrieb belastet, mindern nicht den Gewinn des Marktbetriebes.
27.04.2000	I R 12/98	BFH/NV 2000, 1365	Zuschüsse aus öffentlichen Mitteln für betr. Investitionen in WG des AV erhöhen bei bilanzierenden Stpfl. im Jahr ihrer Gewährung als BE das BV des Zuschussempfängers (Wahlrecht, ob Sofortversteuerung oder Minderung der AK/HK der WG).
20.10.2000	I B 99/99	BFH/NV 2001, 334	Das nach Maßgabe der KapSt-Ausstattungsregelungen der EigVO einem BgA zur Verfügung gestellte Kapital stellt auch dann

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			kein Fremdkapital dar, wenn dafür Darlehenszinsen gezahlt werden.
24.01.2001	I R 13/00	GmbHR 2001, 634	Ein in der Rechtsform einer GmbH betriebenes Technologiezentrum einer Kommune ist wirtschaftlich nicht in das beherrschende Unternehmen, eine kommunale Versorgungs-GmbH eingegliedert, so dass ein körperschaftsteuerliches Organschaftsverhältnis a.F. nicht angenommen werden kann.
27.06.2001	I R 82/00 I R 83/00 I R 84/00 I R 85/00	BStBl II 2001, 773	Ein im Bereich der hoheitlichen Abfall- bzw. Abwasserentsorgung errichtetes BKHW ist dann dem notwendigen BV eines BgA zuzuordnen, wenn die Beschaffung/der Verkauf der aus den Abfällen/Faulgasen gewonnenen Energie und nicht die Abgabe der Abfälle/Faulgase im Vordergrund steht.
20.12.2001	V R 81/99	BStBl II 2003, 213	Investitionszuschüsse eines Landes an einen - in die Erfüllung von gesetzlichen Pflichtaufgaben eingeschalteten - privaten Unternehmer sind Entgelt.
11.04.2002	V R 65/00	BStBl II 2002, 782	Ust-lich liegt keine Leistung gegen Entgelt vor, soweit ein Gesellschafter aus Gründen, die im Gesellschaftsverhältnis begründet sind, die Verluste seiner Gesellschaft übernimmt, um ihr die weitere Tätigkeit zu ermöglichen.
24.04.2002	I R 20/01	BStBl II 2003, 412	Werden WG, die BV eines BgA sind, unentgeltlich in den Hoheitsbereich der Trägerkörperschaft überführt, ist dies nicht als Entnahme sondern als vGA zu beurteilen.
09.10.2002	V R 64/99	BStBl II 2003, 375	Auch eine jPdöR kann umsatzsteuerlich Organträger sein, wenn

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			und soweit sie unternehmerisch tätig ist.
27.02.2003	V R 78/01	BStBl II 2004, 431	Eine Gemeinde, die aufgrund der StVO Parkplätze durch Aufstellung von Parkscheinautomaten gegen Parkgebühren überlässt, handelt insoweit nicht als Unternehmer i.S.d. UStG.
09.07.2003	I R 48/02	BStBl II 2004, 425	Zinsen für ein Darlehen, das eine Trägerkörperschaft einem BgA gewährt, führen insoweit zu vGA, als die Darlehensmittel eine unzureichende Eigenkapitalausstattung des Betriebs ausgleichen.
18.12.2003	V R 66/01	BFH/NV 2004, 985	Mit dem Betrieb einer Kindertagesstätte begründet eine Kommune einen BgA und somit eine unternehmerische Tätigkeit
28.01.2004	I R 87/02	BFH/NV 2004, 736	Die Zurverfügungstellung von Ableseergebnissen durch einen BgA an die Trägerkörperschaft führt zu vGA, wenn hierfür kein im Geschäftsverkehr übliches Entgelt verlangt wird.
28.10.2004	V R 19/04	BFH/NV 2005, 725-727	§ 2 Abs. 3 UStG und Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG begründen nicht die USt-Pflicht der öffentlichen Hand, sondern schränken sie ein. Zuerst muss geprüft werden, ob die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 UStG erfüllt sind (zurückverwiesen an FG Niedersachsen, dort noch nicht entschieden)
25.01.2005	I R 63/03	BStBl II 2005, 501	Es liegt im Fall der Vermessungs- und Katasterbehörden keine BgA begründende Einschaltung in den wirtschaftlichen Verkehr im Sinne einer privatunternehmerischen Berufs- und Gewerbeausübung vor, wenn eine der öffentlich-rechtlichen Körperschaft zugewiesene Aufgabe durch oder auf

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			Grund Gesetzes auch dazu öffentlich bestellten (beliehenen) Personen des Privatrechts (z.B. öffentl. bestellter Vermessungsingenieur) übertragen werden kann.
06.04.2005	I R 15/04	BStBl II 2006, 196	<p>Konzessionsabgaben einer Eigengesellschaft an die Stadt stellen nicht automatisch eine vGA dar, nur weil kein Mindestgewinn erwirtschaftet wurde. Es handelt sich dabei nur um ein Indiz für eine mögliche vGA. Wenn die Konzessionsabgaben dennoch einem Fremdvergleich standhalten und der nicht erreichte Mindestgewinn z.B. auf hohe Abschreibungen oder Finanzierungskosten zurückzuführen ist, liegt keine vGA an die Stadt vor.</p> <p>Das Urteil widerspricht dem BMF-Schreiben vom 09.02.1998, BStBl 1998 I S. 209.</p> <p>Das Urteil ist im BStBl II 2006, 196 veröffentlicht und damit anzuwenden.</p>
21.04.2005	V R 11/03	BStBl II 2007, 63	Die Übernahme der Betriebsführung des Eisenbahnverkehrs auf zwei defizitären Teilstrecken als nicht bundeseigene Eisenbahn des öffentlichen Verkehrs von der Deutschen Bundesbahn, verbunden mit einer sog. „Starthilfe“ der Deutschen Bundesbahn, kann eine steuerbare Leistung des Übernehmers sein
26.06.2007	C-369/04 C 284/04	UR 2007, 613-617	Art. 4 Abs. 1 und 2 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die USt - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche stpfl. Bemessungsgrundlage ist dahin auszulegen, dass die Vergabe von Lizenzen wie den Lizenzen für Mo-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			bilfunk der dritten Generation, UMTS-Lizenzen genannt, durch die für die Frequenzzuteilung zuständige nationale Regulierungsbehörde im Wege der Versteigerung der Nutzungsrechte für Telekommunikationsanlagen keine wirtschaftliche Tätigkeit i.S.d. der betreffenden Bestimmung ist und folglich nicht in den Anwendungsbereich der Sechsten Richtlinie fällt
11.07.2007	I R 105/05	BStBl II 2007, 841	Gewinne eines BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit, die im ersten Wj der Anwendung des neuen KSt-Rechts erzielt werden, führen nicht zu Einkünften aus Kapitalvermögen i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG 1997 i.d.F. des StSenkG vom 23.10.2000
21.08.2007 09.04.2008	I R 78/06 I R 68-70/06	BStBl II 2008, 317 NV	Einlagen, die eine Trägerkörperschaft ihrem BgA ohne eigene Rechtspersönlichkeit unter Geltung des Anrechnungsverfahrens zum Ausgleich von Verlusten zugeführt hat, erhöhen nicht den Anfangsbestand des steuerlichen Einlagekontos.
22.08.2007	I R 32/06	BStBl II 2007, 961	Das Unterhalten eines strukturell dauerdefizitären kommunalen Eigenbetriebes in der Rechtsform einer GmbH (hier: das Unterhalten eines Bäderbetriebs) ohne Verlustausgleich und ggf. ohne angemessenen Gewinnaufschlag durch die Gesellschafterin (Trägerkörperschaft) führt regelmäßig zur Annahme einer vGA. (Nichtanwendungserlass vom 07.12.2007, BStBl I 2008, 905)
06.11.2007	I R 72/06	BStBl II 2009, 246	Die von einem BgA für die Nutzung öffentlicher Flächen an seine Trägerkörperschaft entrichteten Sondernutzungsentgelte mindern den Gewinn des BgA (Än-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			derung der Rechtsprechung vom 17.05.2000, BStBl II 2001, 558)
07.11.2007	I R 52/06	BStBl II 2009, 248	Eine öffentliche Toilettenanlage kann einem von einer Stadt als BgA unterhaltenen Marktbetrieb nicht als gewillkürtes Betriebsvermögen zugeordnet werden. Die hiermit zusammenhängenden Aufwendungen können bei der Gewinnermittlung des Marktbetriebs nicht als BA abgezogen werden.
06.12.2007	V R 42/06	BStBl II 2009, 493	Voraussetzung für die Annahme einer tauschähnlichen Leistung ist, dass sich zwei entgeltliche Leistungen i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG 1999 gegenüberstehen, die lediglich durch die Modalität der Entgeltvereinbarung (Tausch) miteinander verknüpft sind. Überlässt der Auftraggeber dem Auftragnehmer bei ihm, dem Auftraggeber, unentgeltlich angestellte Mitarbeiter lediglich zur Durchführung des konkreten Auftrages (sog. Personalbeistellung), liegt keine sonstige Leistung i.S.d. § 3 Abs. 9 UStG 1999 vor.
23.01.2008	I R 18/07	BStBl II 2008, 573	Verluste, die ein als Regiebetrieb geführter Betrieb gewerblicher Art erzielt, gelten im Verlustjahr als durch die Trägerkörperschaft ausgeglichen und führen zu einem Zugang in entsprechender Höhe im steuerlichen Einlagekonto. Der für einen BgA festgestellte steuerrechtliche Verlustvortrag ist nicht mit den Einkünften der Trägerkörperschaft aus Kapitalvermögen zu verrechnen.
24.01.2008	V R 12/05	BStBl II 2009, 60	Die Überlassung von Standplätzen durch den Veranstalter von Wochenmärkten an die Markt-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			händler kann als einheitliche Vermietungsleistung anzusehen sein (Abgrenzung zu den BFH-Urteilen vom 07.04.1960 V 143/58 U , BFHE 71, 41 , BStBl III 1960 S. 261 ; vom 25.04.1968 V 120/64 , BFHE 93, 393 , BStBl II 1969 S. 94). (BMF-Schreiben vom 15.01.2009 , BStBl I 2009, 69)
03.07.2008	V R 40/04	BStBl II 2009, 208	Eine von einem Bundesland eingerichtete sog. „Milchquoten-Verkaufsstelle“, die Anlieferungs-Referenzmengen an Milch-erzeuger überträgt, handelt bei dieser Tätigkeit nicht als Unternehmer im Sinne des USt-Rechts. Sie ist nicht verpflichtet, in der Rechnung über die Übertragung der Anlieferungs-Referenzmengen USt gesondert auszuweisen.
08.10.2008	V R 62/03	BStBl II 2009, 321	Die Verbindung des Wasser-Verteilungsnetzes mit der Anlage des Grundstückseigentümers (sog. Legen eines Hausanschlusses) durch ein Wasserversorgungsunternehmen gegen gesondert berechnetes Entgelt fällt unter den Begriff „Lieferungen von Wasser“ i.S.v. § 12 Abs. 2 Nr. 1 UStG i.V.m. Nr. 34 der Anlage zum UStG und ist deshalb mit dem ermäßigten Steuersatz zu versteuern, wenn die Anschlussleistung an den späteren Wasserbezieher erbracht wird. (BMF-Schreiben vom 07.04.2009 , BStBl I 2009, 531)
18.12.2008	V R 38/06	BStBl II 2009 S. 749	Bei Zahlungen aus öffentlichen Kassen kann es an einem Leistungsaustausch fehlen, wenn die Zahlung lediglich der Förderung der Tätigkeit des Empfängers allgemein, aus strukturpolitischen, volkswirtschaftlichen oder allgemeinpolitischen Gründen

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			<p>dient und nicht der Gegenwert für eine Leistung des Zahlungsempfängers an den Geldgeber ist.</p> <p>Bei Leistungen, zu denen sich die Vertragsparteien in einem gegenseitigen Vertrag verpflichtet haben, liegt grundsätzlich ein Leistungsaustausch vor.</p> <p>Für die Steuerbarkeit einer Leistung ist nicht entscheidend, ob sie letztlich im öffentlichen Interesse liegt. Ein Interesse der Allgemeinheit, das dem Handeln jeder öffentlich-rechtlichen Körperschaft innewohnt, schließt die Identifizierbarkeit des Leistungsempfängers nicht aus. Entscheidend ist nur, ob ein individueller Leistungsempfänger vorhanden ist, der aus der Leistung einen konkreten Vorteil zieht.</p>
04.06.2009	C-102/08	BStBl II 2017 S. 873	<p>Die Mitgliedstaaten müssen eine ausdrückliche Regelung vorsehen, um sich auf die in Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 4 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die USt - Gemeinsames Mehrwertsteuersystem: einheitliche stpfl. Bemessungsgrundlage vorgesehene Befugnis berufen zu können, die Tätigkeiten der Einrichtungen des öffentlichen Rechts, die nach Art. 13 oder 28 der Sechsten Richtlinie von der Steuer befreit sind, als Tätigkeiten zu behandeln, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.</p> <p>Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 2 der Sechsten Richtlinie 77/388 ist dahin auszulegen, dass die Einrichtungen des öffentlichen Rechts, soweit sie Tätigkeiten ausüben oder Leistungen erbrin-</p>

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			gen, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, nicht nur dann als Stpfl. gelten, wenn ihre Behandlung als Nichtsteuerpflichtige aufgrund des Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 1 oder 4 zu größeren Wettbewerbsverzerrungen zulasten ihrer privaten Wettbewerber führen würde, sondern auch dann, wenn sie derartige Verzerrungen zu ihren eigenen Lasten zur Folge hätte.
18.06.2009	V R 4/08	BStBl II 2010 S. 310	<p>Übernimmt der Unternehmer für eine Stadt den Betrieb verschiedener Einrichtungen (Tierpark, Schwimmbad und Sportplatz) gegen Übernahme der mit dem Betrieb dieser Einrichtungen verbundenen Verluste (Ausgleichszahlungen), kann es sich entweder um Entgelte der Stadt nach § 10 Abs. 1 S. 3 UStG für die gegenüber den Nutzern der Einrichtungen erbrachten Leistungen oder um Entgelte für eine gegenüber der Stadt ausgeführte Betriebsführungsleistung handeln.</p> <p>Beruhet die wirtschaftliche Eingliederung nach § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG auf Leistungen des Mehrheitsgesellschafters (Organträger) gegenüber seiner Tochtergesellschaft (Organgesellschaft), müssen entgeltliche Leistungen vorliegen, denen für das Unternehmen der Organgesellschaft mehr als nur unwesentliche Bedeutung zukommt.</p>
20.08.2009	V R 70/05	BStBl II 2017 S. 825	Die Bundesrepublik Deutschland kann Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, die nach § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG von der Steuer befreit sind (Vermietung und Verpachtung von Grundstücken), nur durch eine ausdrückliche gesetzliche

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			Regelung gemäß Art. 4 Abs. 5 Unterabs. 4 der Richtlinie 77/388/EWG als Tätigkeiten „behandeln“, die diesen juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen.
20.08.2009	V R 30/06	BStBl II 2010 S. 863	<p>Bei richtlinienkonformer Auslegung nach Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG ist eine juristische Person des öffentlichen Rechts Unternehmer i.S.v. § 2 Abs. 3 UStG i.V.m. § 4 KStG, wenn sie Leistungen gegen Entgelt auf privatrechtlicher Grundlage unter den gleichen rechtlichen Bedingungen wie ein privater Wirtschaftsteilnehmer erbringt.</p> <p>Die organisatorische Eingliederung i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG kann sich daraus ergeben, dass die Geschäftsführer der Organgesellschaft leitende Mitarbeiter des Organträgers sind.</p> <p>Für die wirtschaftliche Eingliederung i.S. von § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG muss eine Verflechtung zwischen den Unternehmensbereichen des Organträgers und der Organgesellschaft bestehen. Stellt der Organträger für eine von der Organgesellschaft bezogene Leistung unentgeltlich Material bei, reicht dies zur Begründung der wirtschaftlichen Eingliederung nicht aus.</p> <p>Die wirtschaftliche Eingliederung kann sich auch aus einer Verflechtung zwischen den Unternehmensbereichen verschiedener Organgesellschaften ergeben. Ist die wirtschaftliche Eingliederung zu bejahen, sind Leistungen der Organgesellschaft an den Organträger auch dann als sog. Innen-</p>

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			leistung nichtsteuerbar, wenn der Organträger die Leistungen für nichtunternehmerische Zwecke verwendet.
02.09.2009	I R 20/09	BFH/NV 2010 S. 391	Organträger kann nur ein gewerbliches Unternehmen sein. Diese Voraussetzung erfüllt auch eine Besitz-KapGes, die bereits vor Begründung der Organschaft unter Berücksichtigung der voraussichtlichen Gewinnausschüttungen der Betriebsgesellschaft Gewinne erwirtschaftet hätte. Die Ausübung einer originär gewerblichen Tätigkeit ist bei einer KapGes nicht erforderlich.
19.11.2009	V R 29/08	BFH/NV 2010 S. 701	Überträgt die öffentliche Hand Schwimmbäder an einen Privaten und zahlt diesem auf Grunde eines gegenseitigen Vertrages Betriebskostenzuschüsse für die Aufrechterhaltung des öffentlichen Badebetriebes, liegt darin ein steuerbarer Leistungsaustausch. NV: Unerheblich ist, ob die für die Gemeinde übernommene Aufgabe bei dieser eine Pflichtaufgabe oder freiwillige Aufgabe darstellt und ob der Zuschussgeber bewirkt, dass der Empfänger hiermit seinen Gesellschaftszweck verwirklicht. NV: Ein Betriebskostenzuschuss für den Betrieb von Schwimmbädern ist nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG mit dem ermäßigten Steuersatz zu besteuern.
03.02.2010	I R 8/09	BStBl II 2010 S. 502	Gesetzliche Krankenversicherungen unterhalten einen Betrieb gewerblicher Art, wenn sie ihren Mitgliedern private Zusatzversicherungsverträge vermitteln und dafür von den privaten Krankenversicherungen einen Aufwen-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			dungersatz erhalten.
17.03.2010	XIR 17/08	BStBl II 2017 S. 828	Eine Gemeinde, die sich als Gegenleistung für die Übereignung eines mit Werbeaufdrucken versehenen Fahrzeugs (Werbemobil) verpflichtet, dieses für die Dauer von fünf Jahren in der Öffentlichkeit zu bewegen, ist Unternehmerin. Dies gilt auch dann, wenn die in Abschn. 23 Abs. 4 UStR 2005 genannte Umsatzgrenze von 30.678 Euro nicht erreicht wird.
15.04.2010	V R 10/09	BStBl 2017 S. 863	<p>Dem Begriff der „Vermögensverwaltung“ kommt umsatzsteuerrechtlich für die Unternehmerstellung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts durch einen „Betrieb gewerblicher Art“ keine Bedeutung zu.</p> <p>Gestattet eine Universität als juristische Person des öffentlichen Rechts durch privatrechtlichen Vertrag das Aufstellen von Automaten gegen Entgelt, erbringt sie als Unternehmer steuerbare und stpfl. Leistungen (richtlinienkonforme Auslegung von § 2 Abs. 3 S. 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 1 KStG entsprechend Art. 4 der Richtlinie 77/388/EWG).</p> <p>Überlässt die Universität auf öffentlich-rechtlicher Rechtsgrundlage Personal und Sachmittel gegen Entgelt, ist sie Unternehmer, wenn eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (richtlinienkonforme Auslegung von § 2 Abs. 3 S. 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 5 KStG entsprechend Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG).</p>
03.12.2010	V B 35/10	BFH/NV 2011 S. 462	Es ist nicht klärungsbedürftig, dass bei einer Körperschaft des

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			<p>öffentlichen Rechts, die einen oder mehrere Betriebe gewerblicher Art betreibt, Umsatzsteuerbescheide ausschließlich an die Körperschaft und nicht an den Betrieb gewerblicher Art zu richten sind, da allein die Körperschaft Träger von Rechten und Pflichten sein kann und das Unternehmen nach § 2 Abs. 1 S. 2 UStG die gesamte berufliche und gewerbliche Tätigkeit eines Unternehmers umfasst.</p>
12.01.2011	IR 112/09	BStBl II 2012 S. 601	<p>Der Verlustabzug setzt voraus, dass der Stpfl., der den Verlust erlitten hat, mit dem Stpfl. identisch ist, dessen Einkommen durch den Verlustabzug gemindert werden soll. Hieran mangelt es, wenn ein BgA im Wege der „Gesamtrechtsnachfolge“ nach landesrechtlichen Vorschriften auf eine rechtsfähige Anstalt öffentlichen Rechts übergeht.</p> <p>Ein nicht ausgenutzter Verlustabzug geht nur dann auf den Rechtsnachfolger über, wenn dies eine Norm ausdrücklich bestimmt. Das UmwStG ordnet bei der Umwandlung bestehender Eigenbetriebe einer Gemeinde in eine rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts gemäß § 113a Abs. 1 S. 1 NGO den Übergang der Verluste nicht an.</p> <p>Der Übergang eines BgA in eine Anstalt öffentlichen Rechts stellt gewerbesteuerrechtlich einen Betriebsübergang im Ganzen dar.</p>
09.02.2011	IR 47/09	BStBl II 2012 S. 601	<p>Öffentlich-rechtliche Versorgungseinrichtungen sind auch mit denjenigen gewerblichen Einkünften von der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer befreit, die sie aus den gesetzlich erlaubten Anlagen ihres Vermögens</p>

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			erzielen.
02.03.2011	XIR 65/07	BStBl II 2017 S. 831	Ein kommunaler Zweckverband in der Rechtsform einer Körperschaft des öffentlichen Rechts, der eine Wasserversorgungsanlage zur Förderung und Abgabe von Trink- und Gebrauchswasser betreibt, ist bei richtlinienkonformer Auslegung des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 3 und 5 KStG Unternehmer.
03.03.2011	V R 23/10	BStBl II 2012 S. 74	<p>Eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist Unternehmer, wenn sie eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübt, die sich aus ihrer Gesamtbetätigung heraushebt (richtlinienkonforme Auslegung des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG 1999 i.V.m. § 4 KStG entsprechend Art. 4 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG).</p> <p>Handelt sie dabei auf privatrechtlicher Grundlage durch Vertrag, kommt es für ihre Unternehmereigenschaft auf weitere Voraussetzungen nicht an. Übt sie ihre Tätigkeit auf öffentlich-rechtlicher Grundlage z.B. durch Verwaltungsakt aus, ist sie Unternehmer, wenn eine Behandlung als Nichtunternehmer zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.</p> <p>Eine Gemeinde, die einen Marktplatz sowohl für eine steuerpflichtige wirtschaftliche Tätigkeit als auch als Straßenbaulastträger für hoheitliche Zwecke verwendet, ist aus den von ihr bezogenen Leistungen für die Sanierung des Marktplatzes zum anteiligen Vorsteuerabzug berechtigt.</p> <p>Auf die Vorsteueraufteilung für Leistungsbezüge, die einer wirt-</p>

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			<p>schaftlichen und einer nichtwirtschaftlichen Tätigkeit des Unternehmers dienen, ist § 15 Abs. 4 UStG 1999 analog anzuwenden.</p>
14.03.2011	IR 40/10	BStBl II 2012 S. 281	<p>Anteile an einer KapGes, die eine juristische Person des öffentlichen Rechts in eine Tochtergesellschaft eingelegt hat, sind bei dieser mit dem Teilwert und nicht mit den AK anzusetzen.</p> <p>Die infolge der Einlage aufgrund Anteilsvereinigung entstehenden Grunderwerbsteuern erhöhen weder den Teilwert der eingelegten Anteile noch sind sie den bereits vorher gehaltenen (Alt-)Anteilen als nachträgliche Anschaffungs-(neben)kosten zuzurechnen.</p>
10.11.2011	VR 41/10	BStBl II 2017 S. 869	<p>Gestattet eine Gemeinde gegen Entgelt die Nutzung einer Sporthalle und Freizeithalle, ist sie gemäß § 2 Abs. 3 S. 1 UStG i.V.m. § 4 KStG als Unternehmer tätig, wenn sie ihre Leistung entweder auf zivilrechtlicher Grundlage oder—im Wettbewerb zu Privaten—auf öffentlich-rechtlicher Grundlage erbringt.</p> <p>Gleiches gilt für die entgeltliche Nutzungsüberlassung der Halle an eine Nachbargemeinde für Zwecke des Schulsports. Auch eine sog. Beistandsleistung, die zwischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts gegen Entgelt erbracht wird, ist steuerbar und bei Fehlen besonderer Befreiungstatbestände steuerpflichtig.</p>
14.11.2011	XIB 66/11	BFH/NV 2012 S. 460	Umsatzsteuerbarkeit der Zahlungen einer Stadt für die Personalübernahme durch einen anderen Unternehmer - Geschäftsveräußerung im Ganzen

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

16.11.2011	I R 108/09	BStBl II 2013 S. 328	<p>Die Auflösung von Rücklagen zu Zwecken außerhalb des BgA führt zu Einkünften aus Kapitalvermögen der Trägerkörperschaft. Dies gilt auch für Gewinne des BgA, die im ersten Jahr der Geltung des KStG i.d.F. des StSenkG vom 23.10.2000 erwirtschaftet wurden. Die Annahme, der Gewinn des BgA und die Einkünfte aus Kapitalvermögen würden gleichzeitig erzielt, gilt nicht für einen nach den Eigenbetriebsgesetzen der Länder geführten BgA (Abgrenzung zum Senatsurteil vom 11.07.2007 I R 105/05, BFHE 218, 327, BStBl II 2007 S. 841).</p> <p>Gewinne eines als Eigenbetrieb geführten BgA, deren Überführung in den allgemeinen Haushalt noch nicht beschlossen wurde und die auch nicht ohne einen entsprechenden Beschluss tatsächlich an die Trägerkörperschaft zur allgemeinen Verwendung geleistet wurden (vGA), führen noch nicht zu Einkünften i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG 2002, sondern gelten als den Rücklagen zugeführt.</p> <p>In die Verwendungsrechnung des § 27 Abs. 1 S. 3 KStG 2002 sind—von Kapitalherabsetzungen abgesehen—sämtliche Transferleistungen des Eigenbetriebs an seine Trägerkörperschaft, die nicht auf der Grundlage eines steuerlich anzuerkennenden (fiktiven) gegenseitigen Vertrages erbracht werden, einzubeziehen. Allein der Ausschüttungsbeschluss führt zu einem Abfluss der entsprechenden Leistung beim BgA und damit zu einer Minderung des steuerlichen Ein-</p>
------------	----------------------------	-------------------------	--

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			<p>lagekontos.</p> <p>Der KapSt werden sachverhaltsbezogen nur einzelne Einkünfte unterworfen. Das FG kann daher nicht im Wege der Saldierung einen in einem KapSt-Bescheid nicht enthaltenen Sachverhalt erfassen.</p>
01.12.2011	V R 1/11	BStBl II 2017 S. 834	<p>Eine Gemeinde, die nicht auf privatrechtlicher, sondern auf hoheitlicher Grundlage Stellplätze für PKW in einer Tiefgarage gegen Entgelt überlässt, handelt als Unternehmer und erbringt steuerpflichtige Leistungen, wenn ihre Behandlung als Nichtsteuerpflichtige zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde (richtlinienkonforme Auslegung des § 2 Abs. 3 S. 1 UStG i.V.m. § 4 KStG).</p> <p>Eine derartige Wettbewerbsverzerrung liegt auch vor, wenn eine Gemeinde Stellplätze zwar nach §§ 45, 13 StVO öffentlich-rechtlich auf einer öffentlich-rechtlich gewidmeten „Straße“ überlässt, es sich hierbei jedoch um Flächen einer Tiefgarage handelt (Änderung der Rechtsprechung).</p> <p>Zur Bestimmung des Begriffs der „größeren Wettbewerbsverzerrungen“.</p>
22.12.2011	V R 47/10	BFH/NV 2012, 812	<p>Verpflegungsleistungen für Schulen und Kindergärten durch einen Dritten unterliegen nicht dem ermäßigten Steuersatz.</p>
31.01.2012	I R 1/11	BStBl II 2012 S. 694	<p>Leistet eine GmbH an ihre Gesellschafterin (Gemeinde) Konzessionsabgaben („Wasser“), die preisrechtliche Höchstsätze überschreiten, liegen insoweit vGA vor.</p>

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

14.03.2012	XIR 8/10	BFH/NV 2012 S. 1667	Errichtet eine Gemeinde eine Stromleitung zur Förderung eines in der Gemeinde ansässigen Gewerbebetriebs und zur weiteren elektrischen Erschließung des Gemeindegebiets, die einem Energieversorger unentgeltlich überlassen wird, hat sie hieraus keinen Anspruch auf Vorsteuerabzug.
03.04.2012	IR 22/11	BFH/NV 2012 S. 1334	<p>Eine Gebietskörperschaft begründet einen BgA, wenn sie das Duale System entgeltlich berät oder diesem Kosten für die Beratung der Endverbraucher oder für die Reinigung der Container-Stellflächen in Rechnung stellt.</p> <p>Die Frage, ob eine wirtschaftliche Tätigkeit als BgA oder als hoheitliche Tätigkeit zu werten ist, hängt nicht davon ab, ob sich die juristische Person des öffentlichen Rechts bei ihrem Handeln des Privatrechts oder des öffentlichen Rechts bedient. Maßgeblich ist vielmehr allein, ob sie eine wirtschaftliche Leistung erbringt, die in gleicher Weise auch von privaten Anbietern erbracht wird oder werden könnte.</p>
12.07.2012	IR 106/10	BStBl II 2012 S. 837	Von einer Kommune betriebene Kindergärten sind unbeschadet des Rechtsanspruchs von Kindern ab dem vollendeten dritten Lebensjahr auf Förderung in Tageseinrichtungen nach § 24 SGB VIII keine Hoheitsbetriebe, sondern Betriebe gewerblicher Art.
08.08.2012	IB 9/12	BFH/NV 2013 S. 83	Die Gewinnerzielungsabsicht eines Wasser- und Bodenverbands ist auch dann nach dem tatsächlichen Ergebnis seines Wirtschaftens zu beurteilen, wenn sein Wirtschaften nach kommunalrechtlicher oder satzungsmä-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			ßiger Vorgabe nicht auf eine Gewinnerzielung hin ausgerichtet ist
27.11.2012	IV B 64/12	BStBl II 2013 S. 455	Bei Beteiligung einer Körperschaft des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft ist diese Körperschaft selbst und nicht einer ihrer BgA Beteiligten des Verfahrens zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen der Personengesellschaft
08.11.2012	V R 15/12	BStBl II 2013 S. 455	Zur umsatzsteuerrechtlichen Behandlung der Überlassung von Grundstücken im Rahmen von Ausgleichsmaßnahmen nach dem BNatSchG - Begriff der „Vermietung von Grundstücken“
30.01.2013	I R 35/11	BStBl II 2013 S. 560	Die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos ist ungeachtet unterjähriger Zugänge zum steuerlichen Einlagekonto auf den zum Ende des vorangegangenen Wirtschaftsjahres festgestellten positiven Bestand des Kontos begrenzt
06.02.2013	I R 62/11	BStBl II 2013 S. 954	Ist eine sog. Kostenüberdeckung nach Maßgabe öffentlich-rechtlicher Vorschriften in der folgenden Kalkulationsperiode auszugleichen (Rückgabe der Kostenüberdeckung durch entsprechende Preiskalkulation der Folgeperiode), liegt eine rückstellungsfähige ungewisse Verbindlichkeit vor
21.02.2013	V R 10/12	BFH/NV 2013 S. 1635	Bei dauerhafter Überlassung eines Grundstücks als Grünausgleichsfläche liegt keine Vermietung oder Verpachtung i.S.d. § 4 Nr. 12 UStG vor.
22.08.2013	V R 19/09	BFH/NV 2014 S. 278	§ 15 Abs. 4 Satz 1 UStG ist insoweit unionsrechtskonform, als die dort vorgesehene Aufteilung

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			<p>von Vorsteuerbeträgen für nach § 15a UStG berichtigungspflichtige Vorsteuerbeträge gilt.</p> <p>Der Ausschluss des Umsatzschlüssels durch den Flächenschlüssel nach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG verstößt nicht gegen Unionsrecht, da ein objektbezogener Flächenschlüssel nach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG eine präzisere Bestimmung des Pro-rata-Satzes ermöglicht als der auf die Gesamtumsätze des Unternehmens bezogene Umsatzschlüssel nach Art. 17 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG</p>
11.09.2013	IR 77/11	BStBl II 2015 S. 161	Bei einem als Regiebetrieb geführten BgA führt ein nach handelsrechtlichen Grundsätzen ermittelter Jahresverlust auch dann unmittelbar zu einem entsprechenden Zugang im Einlagekonto, wenn der Betrieb seinen Gewinn durch Vermögensvergleich ermittelt und soweit der Verlust auf sog. Buchverlusten (z.B. Abschreibungen) beruht.
27.11.2013	IR 17/12	BStBl II 2016 S. 68	<p>Eine Eigengesellschaft (hier: GmbH) einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (hier: Landkreis) kann nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 2002 und § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG 2002 steuerbegünstigt sein. Das gilt auch, soweit sie in die Erfüllung hoheitlicher Pflichtaufgaben der Trägerkörperschaft (hier: Durchführung des bodengebundenen Rettungsdienstes) eingebunden ist.</p> <p>Stehen kommunale Trägerkörperschaft und Eigengesellschaft in vertraglichen Leistungsbeziehungen, ist es als begünstigungsschädliche Gewinnausschüttung i.S. von § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO anzusehen, wenn die Eigen-</p>

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			gesellschaft für die von ihr zu erbringenden Leistungen ein Entgelt erhält, das einem Fremdvergleich (in Gestalt des Kostenausgleichs zzgl. eines marktüblichen Gewinnaufschlags) nicht standhält. Die Voraussetzungen des § 58 Nr. 2 AO sind in diesem Fall nicht erfüllt.
13.02.2014	V R 5/13	BStBl II 2017 S. 846	Vermietet eine Gemeinde Standflächen bei einer Kirmesveranstaltung auf zivilrechtlicher Grundlage, handelt sie als Unternehmerin (§ 2 Abs. 3 Satz 1 UStG). Die Standplatzvermietung ist im vollen Umfang gemäß § 4 Nr. 12 Buchst. a UStG steuerfrei.
07.05.2014	V R 1/10	BFH/NV 2014 S. 1177	Bei der Errichtung eines gemischt genutzten Gebäudes richtet sich die Vorsteueraufteilung im Regelfall nach dem objektbezogenen Flächenschlüssel. Vorsteuerbeträge sind aber dann nach dem (objektbezogenen) Umsatzschlüssel aufzuteilen, wenn erhebliche Unterschiede in der Ausstattung der verschiedenen Zwecken dienenden Räume bestehen.
03.07.2014	V R 1/14	BFH/NV 2014 S. 2014	Gebühren für die zweite Leichenschau sind kein Entgelt für Feuerbestattungsleistungen, wenn sie das Krematorium im Namen und für Rechnung ihrer Auftraggeber (z.B. Bestatter oder bestattungspflichtige Erben) verauslagt. Durchlaufende Posten sind diese Gebühren auch dann, wenn das Krematorium die Beträge gesamtschuldnerisch mit dem Empfänger ihrer Leistung schuldet (anderer Ansicht Abschn. 10.4 Abs. 4 Satz 1 UStAE).

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

05.11.2014	XIR 42/12	BStBl II 2017 S. 849	Eintrittsgelder, die eine Gemeinde von Besuchern eines von ihr veranstalteten Dorffestes für von ihr organisierte "Schaustellungen, Musikaufführungen, unterhaltende Vorstellungen oder sonstige Lustbarkeiten" verlangt, unterliegen dem ermäßigten Umsatzsteuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 7 Buchst. d UStG.
25.03.2015	IR 91/12 Vorher: IV R 23/12	BFH/NV 2015 S. 1111	Geht eine Wirtschaftsförderungsgesellschaft eigenwirtschaftlichen Tätigkeiten nach, die auch von privaten Anbietern erbracht werden können, ist sie nicht von der Gewerbesteuer befreit (Bestätigung des Senatsurteils vom 03.08.2005 I R 37/04 , BFHE 211, 117 , BStBl II 2006 S. 141).
25.03.2015	IR 52/13	BStBl II 2016 S. 172	Beteiligt sich eine juristische Person des öffentlichen Rechts an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft, wird hierdurch ein Betrieb gewerblicher Art begründet. Die im Rahmen der Beteiligung bezogenen Sondervergütungen unterliegen auf der Ebene des Betriebs gewerblicher Art der Körperschaftsteuer und auf der Ebene der Trägerkörperschaft der Kapitalertragsteuer (Bestätigung des BMF-Schreibens vom 09.01.2015 , BStBl I 2015, 111).
10.02.2016	XIR 26/13	BStBl II 2017 S. 857	Eine Landesärztekammer ist als juristische Person des öffentlichen Rechts im Rahmen der sog. „externen Qualitätssicherung Krankenhaus“ nicht unternehmerisch tätig, wenn sie insoweit auf öffentlich-rechtlicher Grundlage handelt und ihre Behandlung als Nichtunternehmerin nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen würde.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

15.09.2016	C-400/15	ABl EU 2016, Nr C 419, 21-22	<p>Mit Art. 6 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern sollte keine Regel eingeführt werden, nach der Tätigkeiten, die nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallen, als Tätigkeiten betrachtet werden können, die für „unternehmensfremde Zwecke“ im Sinne dieser Vorschrift ausgeführt werden. Eine solche Auslegung würde nämlich Art. 2 Nr. 1 der Sechsten Richtlinie jeden Sinn nehmen. Diese Erwägungen werden durch die Systematik des Gemeinsamen Mehrwertsteuersystems bestätigt, in dessen Rahmen die Unterscheidung zwischen wirtschaftlichen und nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten anderen Kriterien folgt als die Unterscheidung zwischen einer unternehmerischen Verwendung und einer unternehmensfremden, nämlich privaten Verwendung. Wird ein Investitionsgut sowohl für unternehmerische als auch für private Zwecke verwendet, hat der Steuerpflichtige im Hinblick auf die Mehrwertsteuer daher die Wahl, diesen Gegenstand in vollem Umfang dem Unternehmensvermögen zuzuordnen, ihn in vollem Umfang in seinem Privatvermögen zu belassen, wodurch er dem Mehrwertsteuersystem vollständig entzogen wird, oder ihn nur im Umfang der tatsächlichen unternehmerischen Verwendung in sein Unternehmen einzu beziehen. Eine solche Wahlfreiheit existiert dagegen nicht, wenn es um die Frage geht, ob ein Gegenstand für eine wirtschaftliche Tätigkeit verwendet wird.</p> <p>Art. 1 der Entscheidung 2004/817</p>
------------	--------------------------	------------------------------	--

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			<p>zur Ermächtigung Deutschlands, eine von Artikel 17 der Sechsten Richtlinie 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern abweichenden Regelung anzuwenden – einer Maßnahme, mit der Ausgaben für solche Gegenstände und Dienstleistungen vom Abzug der Mehrwertsteuer ausgeschlossen werden, die zu mehr als 90 % für private Zwecke des Steuerpflichtigen oder seines Personals oder allgemein für unternehmensfremde Zwecke genutzt werden – ist dahin auszulegen, dass er nicht für den Fall gilt, dass ein Unternehmen Gegenstände oder Dienstleistungen erwirbt, die es zu mehr als 90 % für nicht wirtschaftliche – nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallende – Tätigkeiten nutzt. Wenn nämlich ein Unternehmen einen Gegenstand sowohl für wirtschaftliche Tätigkeiten als auch für nicht wirtschaftliche Tätigkeiten verwendet, beschränkt sich Art. 17 Abs. 2 Buchst. a der Sechsten Richtlinie darauf, ein Recht zum Vorsteuerabzug vorzusehen. Die Maßnahmen, die die Mitgliedstaaten insoweit zu treffen haben, müssen den Grundsatz der steuerlichen Neutralität beachten, auf dem das Gemeinsame Mehrwertsteuersystem beruht. Gemäß diesem Grundsatz der steuerlichen Neutralität soll der Unternehmer durch die Regelung über den Vorsteuerabzug vollständig von der im Rahmen seiner wirtschaftlichen Tätigkeit geschuldeten oder entrichteten Mehrwertsteuer entlastet werden. Ein Ausschluss des Abzugsrechts für Unternehmensgegenstände, die zu weniger als 10</p>
--	--	--	--

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			% für eine wirtschaftliche Tätigkeit verwendet werden, genügt dieser Anforderung jedoch nicht.
09.11.2016	IR 56/15	BStBl II 2017 S. 498	Die steuerliche Begünstigung sog. dauerdefizitärer Tätigkeiten einer von der öffentlichen Hand beherrschten Kapitalgesellschaft gemäß § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG setzt voraus, dass die Kapitalgesellschaft das Dauerverlustgeschäft selbst ausübt. Übt die Kapitalgesellschaft das Dauerverlustgeschäft nicht selbst aus, weil sie den verlustbringenden Freibadbetrieb an einen eingetragenen Verein verpachtet hat, ist die Verpachtungstätigkeit nicht begünstigt.
16.11.2016	XIR 15/13	BStBl II 2018 S. 237	Zum Ausschluss des Vorsteuerabzugs nach § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG, unternehmerische Mindestnutzung; 10 %-Grenze Die Bundesrepublik Deutschland war u.a. im Besteuerungszeitraum 2008 nicht ermächtigt, durch § 15 Abs. 1 Satz 2 UStG den Vorsteuerabzug für Eingangsleistungen auszuschließen, die zu mehr als 90 % für nichtwirtschaftliche -- nicht in den Anwendungsbereich der Mehrwertsteuer fallende-- Tätigkeiten verwendet werden. Ein Unternehmer kann sich insoweit auf das für ihn günstigere Unionsrecht berufen. (Anschlussentscheidung zu EuGH v. 15.09.2016, C-400/15)
15.12.2016	V R 44/15	BFH/NV 2017 S. 707	Eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist nur dann Unternehmer, wenn sie eine wirtschaftliche Tätigkeit im Sinne einer nachhaltigen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen gemäß § 2 Abs. 1 UStG ausübt, die sich innerhalb ihrer Gesamtbetätigung

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			<p>Fehlt es hieran, kann sie nicht gemäß § 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG Organträger sein.</p> <p>An der für die Unternehmerei-genschaft einer juristischen Per-son des öffentlichen Rechts er-forderlichen Grundvoraussetzung der wirtschaftlichen (unternehme-rischen) Tätigkeit fehlt es, wenn eine Gemeinde über die von ihr vereinnahmten Beiträge nur einen kleinen Teil ihrer Kosten deckt. Werden die Kosten etwa nur zu 3 % aus Einnahmen und im Übri-gen mit öffentlichen Mitteln fi-nanziert, deutet diese Asymmetrie zwischen den Betriebskosten und den als Gegenleistung erhaltenen Beträgen darauf hin, dass kein Leistungsentgelt und auch keine wirtschaftliche Tätigkeit vorlie-gen (EuGH-Urteil vom 12. Mai 2016 C-520/14).</p>
21.09.2016	XIR 4/15	BFH/NV 2017 S. 397	Ein nicht unternehmerisch tätiger öffentlich-rechtlicher Zweckver-band zur Tierkörperbeseitigung weist i.S. des § 14c Abs. 2 Sätze 1 und 2 UStG unberechtigt Um-satzsteuer gesondert aus, wenn er in seinen Gebührenbescheiden über die Tierkörperbeseitigung als Teil der Entsorgungsgebühr ein Nettoentsorgungsentgelt nebst darauf entfallendem Steuerbetrag angibt.
31.05.2017	XI R 39/14 und 40/14	BFH/NV 2017 S. 1330 und 1396	Umsatzsteuer auf von einer Lot-senbrüderschaft bezogene Ein-gangsleistungen, die sie zur Er-füllung ihrer hoheitlichen Selbst-verwaltungsaufgaben verwendet, kann der der Lotsenbrüderschaft zugehörige Seelotse nach anteili-ger Umlegung auf ihn --auch un-ter Beachtung des Grundsatzes der Neutralität der Mehrwertsteuer-- nicht als Vorsteuer abziehen.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

28.06.2017	XIR 12/15	BFH/NV 2017 S. 1400	<p>Eine Gemeinde ist zum teilweisen Vorsteuerabzug aus den Herstellungskosten einer Sporthalle, die sie (auch) Vereinen gegen eine nicht kostendeckende Nutzungspauschale überlässt, berechtigt, wenn die Prüfung aller Umstände ergibt, dass der für eine wirtschaftliche Tätigkeit der Gemeinde erforderliche unmittelbare Zusammenhang zwischen Nutzungsüberlassung und Entgelt nicht gelöst ist.</p> <p>Bei einer defizitären Leistungstätigkeit von Gemeinden im Rahmen der Daseinsvorsorge ist die Mindestbemessungsgrundlage des § 10 Abs. 5 UStG grundsätzlich nicht (entsprechend) anwendbar.</p>
18.07.2017	XI B 24/17	BFH/NV 2018 S. 60	<p>Bei der Verpachtung von Schulmensa und Freibad kann von einer Tätigkeit einer Gemeinde zur Erzielung von Einnahmen auch dann auszugehen sein, wenn die Gemeinde eine die jeweilige Pacht übersteigende Verwaltungskostenpauschale (Mensa) bzw. Betriebskostenzuschüsse (Freibad) an die Pächter leistet. Aus einer "Asymmetrie" zwischen Betriebskosten und den als Gegenleistung für die angebotenen Dienstleistungen erhaltenen Beträgen kann zwar im Rahmen der erforderlichen Gesamtbewertung folgen, dass es an einem tatsächlichen Zusammenhang zwischen dem gezahlten Betrag und der Erbringung der Dienstleistungen fehlt (vgl. Rechtsprechung des EuGH und BFH). Hat jedoch das FG im Rahmen der erforderlichen Gesamtbewertung das Ergebnis gefunden, dass dieser Zusammenhang besteht und die in Rede stehenden Tätigkeiten</p>

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			der Gemeinde jeweils als eine wirtschaftliche Tätigkeit (i.S. von Art. 9 MwStSystRL) angesehen werden können, ist der BFH im Revisionsverfahren hieran gebunden.
03.08.2017	V R 62/16	BFH/NV 2018 S. 301	Verwendet eine Stadt ihren Marktplatz sowohl für wirtschaftliche wie auch für hoheitliche Zwecke, kann sie diesen nicht in vollem Umfang ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit zuordnen und ist deshalb nur anteilig zum Vorsteuerabzug berechtigt.
29.11.2017	I R 83/15	BStBl II 2018 S. 495	Die Beteiligung einer Stadt an einer gewerblich geprägten vermögensverwaltenden Personengesellschaft ist kein Betrieb gewerblicher Art.
30.01.2018	VIII R 75/13	BStBl II 2019 S. 91	Bei einem Betrieb gewerblicher Art in der Form des Regiebetriebs führen in 2001 erzielte Gewinne nicht zu steuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 1 EStG, die der Kapitalertragsteuer unterliegen (Bestätigung des BFH-Urteils vom 11.07.2007 I R 105/05, BFHE 218, 327, BStBl II 2007 S. 841). Werden solche Gewinne in Rücklagen eingestellt, führt deren spätere Auflösung zu außerbetrieblichen Zwecken ebenfalls nicht zu steuerpflichtigen Einkünften aus Kapitalvermögen.
30.01.2018	VIII R 42/15	BStBl II 2019 S. 96	Die Bildung einer Rücklage i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG ist auch im Fall des Regiebetriebs einer kommunalen Gebietskörperschaft zulässig. Mangels gesetzlicher Beschränkungen reicht für deren steuerliche Anerkennung jedes „Stehenlassen“ der handelsrechtlichen Gewinne als

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			Eigenkapital aus, sofern anhand objektiver Umstände nachvollzogen und überprüft werden kann, dass dem Regiebetrieb die entsprechenden Mittel weiterhin als Eigenkapital zur Verfügung stehen sollen.
30.01.2018	VIII R 15/16	BStBl II 2019 S. 101	Die Bildung einer Rücklage i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG ist bei Regiebetrieben einer Verbandskörperschaft unter den gleichen Voraussetzungen wie bei Regiebetrieben einer kommunalen Gebietskörperschaft zulässig. Mangels gesetzlicher Beschränkungen reicht für deren steuerliche Anerkennung jedes „Stehenlassen“ der handelsrechtlichen Gewinne als Eigenkapital aus, sofern anhand objektiver Umstände nachvollzogen und überprüft werden kann, dass dem Regiebetrieb die entsprechenden Mittel weiterhin als Eigenkapital zur Verfügung stehen sollen.
21.03.2018	XIB 113/17	BFH/NV 2018 S. 739	Es ist nicht klärungsbedürftig, dass eine juristische Person des Privatrechts nicht deshalb eine Einrichtung des öffentlichen Rechts i.S. des Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL ist, weil sie aufgrund eines Vertrags mit einer Gemeinde öffentliche Aufgaben wahrnimmt, ohne in die öffentliche Verwaltung eingegliedert zu sein. Ebenso ist bereits hinreichend geklärt, dass eine Tätigkeit, die darin besteht, dass ein Unternehmer aufgrund eines Vertrags zwischen ihm und einer Gemeinde gegen Entgelt eine öffentliche Aufgabe wahrnimmt, eine sonstige Leistung (Dienstleistung) erbringt. Alleine die Übertragung einer Aufgabe (hier: Beseitigungs-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			pflicht nach § 3 Abs. 3 des Tierische Nebenprodukte-Beseitigungsgesetzes) bewirkt nicht eine Eingliederung in die öffentliche Verwaltung (vgl. EuGH-Rechtsprechung)
26.04.2018	V R 23/16	BFH/NV 2018 S. 1205	Bei einer zeitlich abwechselnden Nutzung desselben Gebäudes zu steuerfreien oder steuerpflichtigen Zwecken führt die Aufteilung der Vorsteuerbeträge nach den Nutzungszeiten zu einer präziseren wirtschaftlichen Zurechnung nach § 15 Abs. 4 Satz 3 UStG als der (unternehmensbezogene oder objektbezogene) Umsatzschlüssel.
11.07.2018	I R 30/16	BFHE nn	Die zum Zeitpunkt des Erlasses eines Feststellungsbescheids über das steuerliche Einlagekonto fehlende Steuerbescheinigung über die Ausschüttung aus einer Kapitalrücklage führt nach § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG zu einer Verwendungsfestschreibung auf Null €; die Norm ist keiner einschränkenden Auslegung zugänglich. Gegen die vom Gesetzgeber gewählte Ausgestaltung des § 27 Abs. 5 Sätze 1 bis 3 KStG bestehen keine verfassungsrechtlichen Bedenken.
25.07.2018	C-140/17; Rs „Gmina Ryjewo“	UR 2018, 687; juris	Die Art. 167, 168 und 184 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem sind dahin auszulegen, dass sie dem nicht entgegenstehen, dass eine Einrichtung des öffentlichen Rechts ein Recht auf Berichtigung der auf eine als Investitionsgut erworbene Immobilie entrichteten Vorsteuer in einer Situation wie der im Ausgangsverfahren in Rede stehenden in An-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			<p>spruch nimmt, in der beim Erwerb dieses Gegenstands dieser zum einen seiner Art nach sowohl für besteuerte als auch für nicht besteuerte Tätigkeiten verwendet werden konnte und zum anderen diese Einrichtung des öffentlichen Rechts ihre Absicht, diesen Gegenstand einer besteuerten Tätigkeit zuzuordnen, nicht ausdrücklich bekundet, aber auch nicht ausgeschlossen hatte, dass er zu einem solchen Zweck verwendet werde, sofern sich aus der Prüfung aller tatsächlichen Gegebenheiten, die vorzunehmen Sache des nationalen Gerichts ist, ergibt, dass die in Art. 168 der Richtlinie 2006/112 aufgestellte Voraussetzung, wonach der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Vornahme dieses Erwerbs in seiner Eigenschaft als Steuerpflichtiger gehandelt haben muss, erfüllt ist.</p>
11.12.2018	VIII R 44/15	BFH/NV 2019 S. 773	<p>Der Ausschluss der Rechtsfolgen einer vGA gemäß § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG i.d.F. des JStG 2009 gilt nicht nur für die begünstigte dauerdefizitäre Eigen-gesellschaft, sondern auch für die kapitalertragsteuerlichen Folgen beim (unmittelbaren oder mittelbaren) Anteilseigner.</p> <p>Der Bestandsschutz gemäß § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des JStG 2009 setzt voraus, dass vor dem 18.07.2008 für den konkreten Einzelfall bestandskräftige -- oder zumindest unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangene-- Bescheide existierten oder eine verbindliche Auskunft erteilt wurde.</p>
13.03.2019	I R 66/16	BFH/NV 2019 S. 1360	Die steuerliche Begünstigung sog. dauerdefizitärer Tätigkeiten

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			einer von der öffentlichen Hand beherrschten Kapitalgesellschaft gemäß § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG i.d.F. des JStG 2009 setzt voraus, dass die Kapitalgesellschaft das Dauerverlustgeschäft selbst ausübt. Dies ist nicht der Fall, wenn die Kapitalgesellschaft den verlustbringenden Betrieb einer Schwimmhalle an eine Tochtergesellschaft verpachtet (Bestätigung des Senatsurteils vom 09.11.2016 - I R 56/15, BFHE 256, 75, BStBl II 2017, 498).
26.06.2019	VIII R 43/15	BFH/NV 2019 S. 1414	Werden einzelne dauerdefizitäre Tätigkeitsfelder einer gewerblich tätigen Personengesellschaft, an der eine Trägerkörperschaft als Mitunternehmerin beteiligt ist, sowohl im Rahmen der Einkünfteermittlung der Mitunternehmerschaft als auch für Zwecke der Körperschaftsteuer als eigenständige Betriebe gewerblicher Art (Regiebetriebe) behandelt, kann zur Ermittlung des Gewinns i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG nicht ohne weiteres an den entnommenen Gewinnanteil angeknüpft werden, wenn dieser auf den Erträgen aus sämtlichen Tätigkeitsfeldern beruht. Die ertragsteuerliche Einkünfteermittlung bei der Mitunternehmerschaft und die Einkommensermittlung für die verschiedenen Betriebe gewerblicher Art ist für die Ermittlung der kapitalertragsteuerpflichtigen Bemessungsgrundlage zu berücksichtigen
07.08.2019	V B 7/18	BFH/NV 2019 S. 1331	Der Erlass einer auf § 193 Abs. 1 AO gestützten Prüfungsanordnung verletzt nicht das kirchliche Selbstbestimmungsrecht gemäß Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			3 WRV, das den Kirchen die Freiheit garantiert, ihre Angelegenheiten innerhalb der Schranken des für alle geltenden Gesetzes selbständig zu ordnen und zu verwalten
23.09.2019	I R 25/17	BFH/NV 2020 S. 522	8 Abs. 9 KStG erfordert nicht, dass im Zeitpunkt der Anwendung der Norm noch eine strukturell dauerdefizitäre Tätigkeit i.S. des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG ausgeübt wird; es genügt, dass die festgestellten Dauerverluste aus einer solchen Tätigkeit herühren.
26.09.2019	V R 16/18	BFH/NV 2020 S. 38	Für die Finanzierung des Trägers einer Wissenschafts- und Forschungseinrichtung i.S. von § 68 Nr. 9 AO kommt es auf den Mitteltransfer an, der ihm ohne eigene Gegenleistung zufließt. Zum Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 9 AO gehören nur notwendige Nebentätigkeiten zur Eigen- und Grundlagenforschung .
10.12.2019	I R 24/17	BFH/NV 2020 S. 1023	Die Rechtsprechung, wonach interne Miet- oder Pachtverträge zwischen einer Trägerkörperschaft und ihrem BgA über wesentliche Betriebsgrundlagen des BgA steuerrechtlich unbeachtlich sind (z.B. BFH-Urteil vom 24.04.2002 - I R 20/01, BFHE 199, 148 , BStBl II 2003, 412), ist sinngemäß auch auf sog. interne Darlehen anzuwenden, die zur Finanzierung der aus Eigenmitteln der Trägerkörperschaft bestrittenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten wesentlicher Betriebsgrundlagen des BgA vereinbart wurden.
10.12.2019	I R 9/17	BFH/NV 2021 S. 353	1. Der Begriff der "Verpachtung" in § 4 Abs. 4 KStG setzt eine entgeltliche Überlassung von

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			<p>Einrichtungen, Anlagen oder Rechten voraus.</p> <p>2. Entgeltlichkeit in diesem Sinne liegt nicht vor, wenn bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht der Pächter, sondern der Verpächter die wirtschaftliche Last des vereinbarten Pachtzinses zu tragen hat.</p>
10.12.2019	IR 58/17	BStBl II 2021 S. 945	<p>1. Der Begriff der "Verpachtung" in § 4 Abs. 4 KStG setzt eine entgeltliche Überlassung von Einrichtungen, Anlagen oder Rechten voraus.</p> <p>2. Entgeltlichkeit in diesem Sinne liegt nicht vor, wenn bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht der Pächter, sondern der Verpächter die wirtschaftliche Last des vereinbarten Pachtzinses zu tragen hat.</p>
18.12.2019	XIR 31/17	BFH/NV 2020 S. 565	Leistungen eines Fremdenverkehrsvereins an eine Stadt und einen Regionalverband gegen einen "Sachkostenzuschuss", "Mietkostenzuschuss" und "allgemeinen Zuschuss" können steuerbare Leistungen sein, auch wenn die Allgemeinheit Vorteile aus den streitgegenständlichen Leistungen ziehen soll.
15.07.2020	IR 55/17	BFH/NV 2021 S. 545	Die sog. Spartenrechnung nach § 8 Abs. 9 KStG i.d.F. des JStG 2009 setzt voraus, dass die Vorschrift des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG i.d.F. des JStG 2009 zur Anwendung kommt. Dies ist nicht der Fall, wenn gemäß § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des JStG 2009 "vor dem 18.06.2008 nach anderen Grundsätzen" als nach § 8 Abs. 7 KStG i.d.F. des JStG 2009 verfahren worden ist.
30.09.2020	IR 12/17		Der Bestand des Einlagekontos

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten BgA ist nach § 27 Abs. 7 i.V.m. § 27 Abs. 2 KStG weder an die Gewinnermittlungsart noch an das Überschreiten der jeweiligen Betragsgrenzen des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG gebunden.
16.12.2020	I R 41/17		Beruhet die Zusammenfassung der Tätigkeit einer kommunalen Bädergesellschaft mit den Tätigkeiten kommunaler Versorgungsbetriebe im Rahmen der Spartenrechnung (§ 8 Abs. 9 KStG) darauf, dass mit einem der Bäder eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung besteht (§ 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG), kann die erforderliche Verflechtung "von einigem Gewicht" auch dadurch entfallen, dass dieses Bad aus Sicht des Bäderbetriebs an Bedeutung verliert, weil es für den Publikumsverkehr geschlossen und nur noch als Reservebad im Stand-by-Betrieb vorgehalten wird. Maßgebend ist die tatrichterliche Würdigung der gesamten Umstände des Einzelfalls.
16.12.2020	I R 50/17		Die Durchführung des Schulschwimmens durch einen öffentlichen Schulträger ist eine hoheitliche Tätigkeit (§ 4 Abs. 5 KStG), die grundsätzlich vom öffentlichen Bäderbetrieb zu trennen ist. Im Rahmen der Spartenrechnung einer kommunalen Eigengesellschaft (§ 8 Abs. 9 KStG) kommt es beim Schulschwimmen darauf an, wie die Tätigkeiten der Eigengesellschaft und ihres kommunalen Anteilseigners ohne Zwischenschaltung der Eigengesellschaft nach BgA-Grundsätzen zu beurteilen wären (fiktive Be-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

			trachtung). Daraus folgt, dass bei einer kommunalen Eigengesellschaft, die ihr Bad für Schulschwimmen zur Verfügung stellt und daraus Dauerverluste erzielt, auch dann die Bildung einer gesonderten Sparte für hoheitliche Tätigkeiten in Betracht kommt, wenn sie selbst nicht hoheitlich tätig geworden ist.
13.04.2021	IR 2/19		Die Verpachtung mehrerer gleichartiger gewerblicher Objekte (hier: Campingplätze) durch die Trägerkörperschaft kann nur dann zur Annahme eines einzigen Verpachtungs-BgA führen, wenn die Objekte eine "Einrichtung" (funktionelle Einheit) i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG bilden. Ist das nicht der Fall, handelt es sich auch dann um mehrere selbständige Verpachtungs-BgA, wenn die Pachtverträge bei der Trägerkörperschaft von derselben organisatorischen Untergliederung oder nach einheitlichen Maßgaben und Grundsätzen verwaltet und betreut werden.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

35.3 BMF-Schreiben

§§	Körperschaftsteuer
	<p>Verlustausgleich bei wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben gemeinnütziger Körperschaften</p> <p>BMF-Schreiben vom 19.10.1998, BStBl I 1998 S. 1423</p>
	<p>Abziehbarkeit von Konzessionsabgaben bei öffentlichen Versorgungsbetrieben</p> <p>BMF-Schreiben vom 09.02.1998, BStBl I 1998 S. 209 und vom 27.09.2002, BStBl I 2002 S. 940</p>
	<p>Folgen aus dem BFH-Urteil vom 22.08.2007, BStBl II 2007 S. 961, für die Besteuerung der wirtschaftlichen Tätigkeiten der öffentlichen Hand</p> <p>BMF-Schreiben vom 07.12.2007, BStBl I 2007 S. 905</p>
	<p>Anwendungsfragen zu den Regelungen im Jahressteuergesetz 2009 zur Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art und Eigenesellschaften von juristischen Personen des öffentlichen Rechts</p> <p>BMF-Schreiben vom 12.11.2009, BStBl I 2009 S. 1303</p>
	<p>Kriterien zur Abgrenzung hoheitlicher von wirtschaftlicher Tätigkeit einer juristischen Person des öffentlichen Rechts</p> <p>BMF-Schreiben vom 11.12.2009, BStBl I 2009 S. 1597</p>
	<p>Gewinnermittlung bei Betrieben gewerblicher Art; Auswirkungen der Doppik und anderer außersteuerlicher Buchführungs-pflichten auf die Gewinnermittlungsart</p> <p>BMF-Schreiben vom 03.01.2013, Az. IV C 2 - S 2706/09/10005</p>
	<p>Steuerrechtliche Behandlung des Erwerbs</p>

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

	<p>eigener Anteile</p> <p>BMF-Schreiben vom 27.11.2013, BStBl I 2013 S. 1615</p>
	<p>Steuerliche Anerkennung inkongruenter Gewinnausschüttungen</p> <p>BMF-Schreiben vom 17.12.2013, BStBl I 2014 S. 63</p>
	<p>Beteiligung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft; Folgen aus dem BFH-Urteil I R 52/13 vom 25.03.2015</p> <p>BMF-Schreiben vom 08.02.2016, BStBl I 2016 S. 237</p>
	<p>Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art nach § 4 Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 KStG mittels eines Blockheizkraftwerks</p> <p>BMF-Schreiben vom 11.05.2016, BStBl I 2016 S. 479</p>
	<p>Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft</p> <p>BMF-Schreiben vom 21.06.2017, BStBl I 2017 S. 880</p>
	<p>Anwendungsfragen zu den Regelungen im Jahressteuergesetz 2009 zur Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art und Eigenesellschaften von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR);</p> <p>Disquotale Verlusttragung bei Eigenesellschaften mit mehreren jPöR als Gesellschafter</p> <p>BMF-Schreiben vom 06.07.2021, BStBl I 2021 S. 914</p>
	<p>Anwendungsfragen zu den Regelungen im Jahressteuergesetz 2009 zur Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art und Eigenesellschaften von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR);</p> <p>Verpachtungen durch die öffentliche Hand, Auswirkungen des BFH-Urteils vom 10. Dezember 2019, I R 58/17, BStBl 2021 II S.</p>

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

	945 BMF-Schreiben vom 15.12.2021, BStBl I 2021, S. 2483
	§ 27 Abs. 2 KStG gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos; Anpassung des BMF-Schreibens vom 28. Januar 2019, BStBl I S. 97 an die Grundsätze des BFH-Urteils vom 30.09.2020, BStBl II 2022 S. 269 BMF-Schreiben vom 04.04.2022, BStBl I 2022 S. 645
§§	Einkommensteuer
	Ertragsteuerliche Behandlung von Baukostenzuschüssen bei Energieversorgungsunternehmen BMF-Schreiben vom 27.05.2003, BStBl I 2003 S. 361
	Öffentlich Private Partnerschaften (ÖPP); Ertragsteuerliche Behandlung im Zusammenhang mit A-Modellen BMF-Schreiben vom 04.10.2005, BStBl I 2005 S. 916
	Öffentliche Private Partnerschaften (ÖPP); Passivierungsmöglichkeiten für Instandhaltungsverpflichtungen BMF-Schreiben vom 27.05.2013, BStBl I 2013 S. 722
	Auslegungsfragen zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG bei Betrieben gewerblicher Art als Schuldner der Kapitalerträge BMF-Schreiben vom 09.01.2015, BStBl I 2015 S. 111
	Auslegungsfragen zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 4 EStG; Gewinne steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe der von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

	BMF-Schreiben vom 02.02.2016, BStBl I 2016 S. 200
	Auslegungsfragen zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 4 EStG; Gewinne steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe der von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen BMF-Schreiben vom 21.07.2016, BStBl I 2016 S. 685
	Auslegungsfragen zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG bei Betrieben gewerblicher Art als Schuldner der Kapitalerträge BMF-Schreiben vom 28.01.2019, BStBl I 2019 S. 97
§§	Umsatzsteuer
§ 2	Sog. Einschalterlasse bei Übertragung von abfallrechtlichen Entsorgungspflichten auf Dritte und Einschaltung von Unternehmen in die Erfüllung hoheitlicher Aufgaben BMF-Schreiben vom 27.12.1990, BStBl I 1991, 81 und vom 10.12.2003, BStBl I 2003, 785
§ 10 Abs. 1	Umsatzsteuerliche Behandlung von Deponegebühren BMF-Schreiben vom 11.02.2000, BStBl I 2000 S. 360
§ 15	Umsatzsteuerliche Behandlung von Erschließungsmaßnahmen BMF-Schreiben vom 31.05.2002, BStBl I 2002 S. 631
§§ 3 Abs. 9a Nr. 1, 15	Verwendung eines dem Unternehmen zugeordneten Grundstücks als unentgeltliche Wertabgabe BMF-Schreiben vom 13.04.2004, BStBl I 2004 S. 469
	Public-Private-Partnerships (PPP) im Bundesfernstraßenbau BMF-Schreiben vom 03.02.2005, BStBl I 2005 S. 414

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

§§ 3, 3a, 5, 13b	Lieferungen von Gas über das Erdgasnetz oder von Elektrizität und damit zusammenhängende sonstige Leistungen BMF-Schreiben vom 01.08.2005, BStBl I 2005 S. 849
§ 12 Abs. 2 Nr. 8a	Ermäßigter Steuersatz für Leistungen der Zweckbetriebe von Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke verfolgen (§§ 51 bis 68 AO) BMF-Schreiben vom 09.02.2007, BStBl I 2007 S. 218
§ 12 Abs. 2 Nr. 9	Steuersatz auf Umsätze aus der Verabreichung von Heilbädern; Konsequenzen aus dem BFH-Urteil vom 12. Mai 2005, V R 54/02 (BStBl II 2007 S. 283) BMF-Schreiben vom 20.03.2007, BStBl I 2007 S. 307
§ 2 Abs. 3	Umsatzsteuerrechtliche Behandlung der entgeltlichen Erteilung von Auszügen aus dem Liegenschaftskataster BMF-Schreiben vom 28.01.2008, BStBl I 2008 S. 382
§ 15 Abs. 4	Vorsteuerabzug bei der Anschaffung oder Herstellung von Gebäuden, die sowohl zur Erzielung vorsteuerunschädlicher als auch vorsteuerschädlicher Umsätze verwendet werden BMF-Schreiben vom 30.09.2008, BStBl I 2008 S. 896
§ 3	Abgrenzung von Lieferungen und sonstigen Leistungen bei der Abgabe von Speisen und Getränken BMF-Schreiben vom 16.10.2008, BStBl I 2008 S. 949
§ 4 Nr. 12 S. 1 Buchst. a	Anwendung des BFH-Urteils vom 24.01.2008, V R 12/05 (Einheitliche Vermietungsleistung) BMF-Schreiben vom 15.01.2009, BStBl I 2009 S. 69
§ 12 Abs. 2 Nr. 1	Umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Le-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

	gens von Hauswasseranschlüssen BMF-Schreiben vom 07.04.2009, BStBl I 2009 S. 531
§ 4 Nr. 14	Einführungsschreiben zu § 4 Nr. 14 UStG in der ab 01.01.2009 geltenden Fassung BMF-Schreiben vom 26.06.2009, BStBl I 2009 S. 756
§ 3a	Ort der sonstigen Leistung (§ 3a UStG); Anpassung der Abschnitte 3a.1, 3a.2 , 3a.5 , 3a.6 , 3a.7 , 3a.9 , 13b.1 und 27a.1 UStAE an die Durchführungsverordnung (EU) Nr. 282/2011 des Rates vom 15.03.2011 mit Wirkung vom 01.07.2011 BMF-Schreiben vom 10.06.2011, BStBl I 2011 S. 583
§ 15 Abs. 1b	Neuregelung des Vorsteuerabzugs bei teilunternehmerisch genutzten Grundstücken ab dem 01.01.2011 (§ 15 Abs. 1b UStG) BMF-Schreiben vom 22.06.2011, BStBl I 2011 S. 597
§ 12 Abs. 2 Nr. 9	Ermäßigter Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 9 UStG für Leistungen aus der Bereitstellung von Kureinrichtungen BMF-Schreiben vom 02.08.2011, BStBl I 2011 S. 754
§§ 15, 15a	Vorsteuerabzug nach § 15 UStG und Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG unter Berücksichtigung der BFH-Urteile vom 09.12.2010, V R 17/10 , vom 12.01.2011, XI R 9/08 , vom 13.01.2011, V R 12/08 , vom 27.01.2011, V R 38/09 und vom 03.03.2011, V R 23/10 (BStBl 2012 II S. 53, 58, 61, 68 und 74) BMF-Schreiben vom 02.01.2012, BStBl I 2012 S. 60
§§ 15, 15a	Verlängerung der Nichtbeanstandungsregelung des BMF-Schreibens vom 02.01.2012 - IV D 2 - S 7300/11/10002 (2011/1014846) , BStBl I S. 60, zum Vorsteuerabzug nach § 15 UStG und Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG unter Berücksichtigung der BFH-Urteile vom 09.12.2010, V R 17/10 , vom

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

	<p>12.01.2011, XI R 9/08, vom 13.01.2011, V R 12/08, vom 27.01.2011, V R 38/09, und vom 03.03.2011, V R 23/10</p> <p>BMF-Schreiben vom 24.04.2012, BStBl I 2012 S. 533</p>
§§ 3 Abs. 9, 3 Abs. 12, 10 Abs. 2	<p>Vorsteuerabzug nach § 15 UStG und Berichtigung des Vorsteuerabzugs nach § 15a UStG unter Berücksichtigung der BFH-Urteile vom 09.12.2010, V R 17/10, vom 12.01.2011, XI R 9/08, vom 13.01.2011, V R 12/08, vom 27.01.2011, V R 38/09 und vom 03.03.2011, V R 23/10 (BStBl 2012 II S. 53, 58, 61, 68 und 74)</p> <p>BMF-Schreiben vom 02.01.2012, BStBl I 2012 S. 60</p>
	<p>Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Erschließungsmaßnahmen;</p> <p>BFH-Urteile vom 20.12.2005, V R 14/04, BStBl 2012 II S. 424, vom 09.11.2006, V R 9/04, BStBl 2007 II S. 285, vom 22.07.2010, V R 14/09, BStBl 2012 II S. 428, und vom 13.01.2011, V R 12/08, BStBl 2012 II S. 61</p> <p>BMF-Schreiben vom 07.06.2012, BStBl I 2012 S. 621</p>
§ 2 Abs. 2 UStG	<p>Umsatzsteuerrechtliche Organschaft (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 UStG - organisatorische Eingliederung</p> <p>BMF-Schreiben vom 07.03.2013, BStBl I 2013 S. 333</p> <p>Übergangsfrist verlängert mit BMF-Schreiben vom 11.12.2013, BStBl I 2013, 1625</p>
	<p>Voranmeldungszeitraum bei Wegfall der Voraussetzungen für eine umsatzsteuerliche Organschaft</p> <p>BMF-Schreiben vom 09.04.2013, BStBl I 2013 S. 517</p>
§ 13b UStG	<p>Änderungen der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers (§ 13b UStG) durch das Gesetz zur Umsetzung der Amtshilferichtlinie sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften (Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz)</p>

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

	BMF-Schreiben vom 19.09.2013, BStBl I 2013 S. 1212
	Vordruckmuster für den Nachweis für Wiederverkäufer von Erdgas und/oder Elektrizität für Zwecke der Steuerschuldnerschaft des Leistungsempfängers BMF-Schreiben vom 19.09.2013, BStBl I 2013 S. 1217
§ 9 UStG	Ausübung einer Option bei angenommener Geschäftsveräußerung im Ganzen (§ 9 Abs. 1 UStG) BMF-Schreiben vom 23.10.2013, BStBl I 2013 S. 1304
§§ 14, 14a UStG	Ausstellung von Rechnungen - Änderungen der §§ 14, 14a UStG durch das Amtshilferichtlinie-Umsetzungsgesetz BMF-Schreiben vom 25.10.2013, BStBl I 2013 S. 1305
§ 10 UStG	Leistungsbeziehungen bei der Abgabe werthaltiger Abfälle BMF-Schreiben vom 21.11.2013, BStBl I 2013 S. 1584
	Trennung der Entgelte bei Abgabe mehrerer unterschiedlich zu steuernder Leistungen zu einem pauschalen Gesamtverkaufspreis BMF-Schreiben vom 28.11.2013, BStBl I 2013 S. 1594
§ 15 UStG	Zuordnung von Leistungen zum Unternehmen nach § 15 Abs. 1 UStG unter Berücksichtigung der BFH-Urteile vom 07.07.2011, V R 41/09 , V R 42/09 und V R 21/10 sowie vom 19.07.2011, XI R 29/10 , XI R 21/10 und XI R 29/09 BMF-Schreiben vom 02.01.2014, BStBl I 2014 S. 119
§ 3a UStG	Ort von sonstigen Leistungen im Zusammenhang mit Grundstücken (insbesondere Windparks) BMF-Schreiben vom 28.02.2014, BStBl I 2014 S. 279

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

§ 15 UStG	Vorsteuerabzug aus allgemeinen Aufwendungen des Unternehmens - BFH-Urteil vom 24.04.2013, XI R 25/10 BMF-Schreiben vom 10.04.2014, BStBl I 2014 S. 802
§ 2 Abs. 2 UStG	Nichtunternehmer als Teil eines Organkreises (Konsequenzen der EuGH-Urteile vom 09.04.2013, C-85/11, und vom 25.04.2013, C-480/10); Konsequenzen des BFH-Urteils vom 08.08.2013, V R 18/13 , sowie der Beschlüsse vom 11.12.2013, XI R 17/11, BStBl 2014 II S. 417, und XI R 38/12, BStBl 2014 II S. 428; Änderung der Regelungen zur organisatorischen Eingliederung in Abschnitt 2.8 UStAE BMF-Schreiben vom 05.05.2014, BStBl I 2014 S. 820
§ 15 UStG	Vorsteuerabzug und Umsatzbesteuerung bei (teil-)unternehmerisch verwendeten Fahrzeugen BMF-Schreiben vom 05.06.2014, BStBl I 2014 S. 896
§ 1 Abs. 1 UStG	Umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Sponsorings aus Sicht des Sponsors BMF-Schreiben vom 25.07.2014, BStBl I 2014 S. 1114
§ 10 Abs. 1 UStG	Umsatzsteuerrechtliche Behandlung von Photovoltaik- und KWK-Anlagen; Abschaffung des Eigenverbrauchsbonus nach § 33 Abs. 2 EEG durch die EEG-Novelle zur Photovoltaik 2012 BMF-Schreiben vom 19.09.2014, BStBl I 2014 S. 1287
§ 4 Nr. 12 UStG	Umsatzsteuerbefreiung für die Vermietung und Verpachtung von Grundstücken nach § 4 Nr. 12 UStG - Anpassung an das Unionsrecht, Vermietung von Standflächen auf Kirmessen (Änderung der Verwaltungsauffassung) und Bestellung dinglicher Nutzungsrechte durch eine Gemeinde BMF-Schreiben vom 21.01.2016, BStBl I 2016

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

	S. 150
§ 2b UStG	Änderung im Bereich der Unternehmerei-genschaft von juristischen Personen des öf-fentlichen Rechts durch Artikel 12 des Steuer-änderungsgesetzes 2015 - Anwendung der Übergangsregelung des § 27 Abs. 22 UStG BMF-Schreiben vom 19.04.2016, BStBl I 2016 S. 481
§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG/§ 65 AO	Tätigkeit eines Sport-Dachverbandes, Kon-sequenzen des BFH-Urteils vom 24.06.2015, I R 13/13 BMF-Schreiben vom 02.12.2016, BStBl I 2016 S. 1450
§ 2b UStG	Umsatzbesteuerung der Leistungen der öf-fentlichen Hand; Anwendungsfragen des § 2b UStG BMF-Schreiben vom 16.12.2016, BStBl I 2016 S. 1451
§ 10 Abs. 1 UStG	Umsatzsteuerrechtliche Behandlung des Gemeinderabatts nach § 3 Abs. 1 Nr. 1 der Konzessionsabgabenverordnung: Bei dem der Kommune im Rahmen des Abschlusses eines Konzessionsvertrags durch den Netzbetreiber bzw. Netzeigentümer eingeräumten Gemeinderabatt nach § 3 Abs. 1 Nr. 2 KAV handelt es sich um ein (zusätzliches) Entgelt für die Überlassung einfacher oder aus-schließlicher Wegerechte durch die Kom-mune an den Netzbetreiber bzw. Netzeigen-tümer. BMF-Schreiben vom 24.05.2017, unveröf-fentlicht, III C 2 – S 7200/13/10002
§ 2 Abs. 3 UStG	Umsatzbesteuerung der Leistungen der öf-fentlichen Hand; Veröffentlichung der Rechtsprechung des BFH zur Anwendung von § 2 Abs. 3 UStG BMF-Schreiben vom 27.07.2017, BStBl I 2017 S. 1239
§ 2b UStG	Einstufung einer juristischen Person des pri-vaten Rechts als sonstige Einrichtung des öffentlichen Rechts im Sinne des Art.s 13 MwStSystemRL; EuGH-Rs. C-174/14, Sau-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

	daçor, BMF-Schreiben vom 18.09.2019, BStBl I 2019, S. 921
§ 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG	Gesonderte Prüfung möglicher größerer Wettbewerbsverzerrungen bei § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG, BMF-Schreiben vom 14.11.2019, BStBl I 2019, S. 1140
§ 3 Abs. 9a UStG und § 15 UStG	Steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Hilfe für von der Corona-Krise Betroffene, BMF-Schreiben v. 09.04.2020, BStBl I 2020, S. 498
§ 2b UStG	Anwendungsfragen des § 2b UStG, BMF-Schreiben v. 09.07.2020, BStBl I 2020, S. 643
§ 2b UStG	Behandlung der Konzessionsabgabe unter § 2b UStG, BMF-Schreiben v. 05.08.2020, BStBl I 2020, S. 669
§ 2b UStG	Anwendungsfragen des § 2b UStG in Zusammenhang mit dem Friedhofs- und Bestattungswesen, BMF-Schreiben v. 23.11.2020, BStBl I 2020, S. 1335
§ 3 Abs. 9a UStG und § 15 UStG	Steuerliche Maßnahmen zur Förderung der Hilfe für von der Corona-Krise Betroffene; Ergänzung und Verlängerung des zeitlichen Anwendungsbereichs des BMF-Schreibens vom 9. April 2020, BStBl I 2020, S. 498, BMF-Schreiben v. 18.12.2020, BStBl I 2021, S. 57
§ 15 UStG	Vorsteuerabzug einer Kurortgemeinde aus den Kosten für die Errichtung und Unterhaltung von öffentlichen Kureinrichtungen; BFH-Urteil vom 3. August 2017, V R 62/16, BMF-Schreiben v. 18.01.2021, BStBl I 2021, S. 121
§ 4 Nr. 18 UStG	Umsatzsteuerliche Behandlung von Leistungen im Zusammenhang mit der Eindämmung und Bekämpfung der Covid-19-Pandemie; Anwendung der Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 18 UStG; BMF Schrei-

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

	ben v. 15.06.2021, BStBl I 2021, S. ?
--	---

36 Fachliteratur

Verfasser	Fundstelle	Thema
Dipl. Betr.-wirt F. Liedke, Dr. K-H. Brüggemann	Finanzwirtschaft 11/1996 S. 253 ff	Die Besteuerung der Gemeinden und ihrer BgA
Dr. Martin Strahl	Finanz-Rundschau 17/1998 S. 761 ff	Steuerliche Aspekte der wirtschaftlichen Betätigung von Hochschulen
Dr. Hans-Friedrich Lange	DStZ 6/2000 S. 200 ff	KSt-Pflicht jPdöR
Dipl.-Kfm. Steffen Urban	DStR 48/2000 S. 2025 ff	Neuregelungen der Unternehmens- steuerreform für die Ertragsbesteue- rung der jPdöR
Dipl.-Kfm. Hauke Thieme	Finanz-Rundschau 2000 S. 1074 ff	Änderungen bei der Besteuerung jPdöR und Lösungsansätze zur Steuroptimierung
Prof. Dr. W. Kessler, Dipl.-Vw. T. Fritz, Dipl.-Kfm. Ch. Gastl	Betriebs-Berater 2001 S. 961 ff	Ertragsteuerliche Behandlung wirt- schaftlicher Betätigungen von jPdöR
RA Philipp Thouet	DStZ 4/2002 S. 91 ff	Die Besteuerung der Organisationen des Handwerks
Dipl.-Kfm. P. Storg, Dipl.-Kfm. L. Vierbach	Betriebs-Berater 2003 S. 2098 ff	Eine kritische Bestandsaufnahme zur Besteuerung der öffentlichen Hand bei Organisationsprivatisie- rungen
Dr. Christian Gastl	DStZ 10/2007 S. 316 ff	Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand - Aktuelle Beratungsschwerpunkte -
Dr. L. Kronthaler	DStR 6/2007 S. 227 ff	Wird die Besteuerung öffentlicher Einrichtungen künftig von deren Konkurrenten getrieben?

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Prof. Dr. M. Orth	Finanzrundschau 7/07 S. 326 ff	Einkünfte von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und BgA ohne Gewinnerzielungsabsicht
Dipl.-Finw. Bernd Leippe, Dipl.-Kfm., Dipl.-Bw Uwe Baldauf	DStZ 3/2009 S. 67 ff.	Änderungen beim kommunalen steuerlichen Querverbund nach dem Jahressteuergesetz 2009
Dipl.-Kfm. Prof. Dr. Joachim Schiffers	GmbH-StB 3/2009 S. 67 ff.	BgA und Eigengesellschaften, gesetzliche Festschreibung des steuerlichen Querverbundes durch das JStG 2009 und BFH-Rechtsprechung zur Kapitalertragsteuer
Erich Pinkos	DStZ 4/2010 S. 96 ff.	Erläuterungen zum BMF-Schreiben zum steuerlichen Querverbund
Dipl.-Finw. Bernd Leippe	DStZ 4/2010 S. 106 ff.	Das BMF-Anwendungsschreiben zum steuerlichen Querverbund aus der Sicht der kommunalen Praxis
Prof. Dr. Joachim Schiffers	DStZ 4/2010 S. 119 ff.	BMF vom 12.11.2009 zum kommunalen Querverbund nach dem JStG 2009 - Übergangsregelung
Dipl.-Finw., Steuerberater Horst Eversberg, Dipl.- Kfm., Dipl.-Bw. Uwe Baldauf	DStZ 10/2010 S. 358 ff.	Gesetzliche Regelung der Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art nach dem JStG 2009
Dipl.-Kfm., Dipl.-Bw. Uwe Baldauf	DStZ 1-2/2011 S. 35 ff.	Kommunale Hoheitsbetriebe im Steuerfokus - Verfängliche Abgrenzungsprobleme richtig einschätzen und geeignete Gestaltungspotenziale wohlbedacht ausnutzen
Dipl.-Finw. Thomas Meurer	NWB 2011, 62	Umsatzsteuerliche Behandlung von Ganztagschulen – Schulspeisung und Betreuung umsatzsteuerfrei?
Dipl.-Finw. Bernd Leippe	DStZ 2011, 369 (Teil I) DStZ 2011, 401 (Teil II)	Steuerliche Aspekte der kommunalen Wirtschaftsförderung
Dipl.-Kfm. Dr. Peter Storg	DStZ 2011, 784	Die Beteiligung von jPdöR an Personengesellschaften

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Dipl.-Finw. Thomas Meurer	DStR 2011, 2183	Zuordnung und Vorsteuerabzug bei teilunternehmerisch genutzten Gebäuden
Prof. Dr. Joachim Schiffers	DStZ 2012, 528	Ertragsteuerliche Behandlung des Schulschwimmens in einem kommunalen Bad
Dipl.-Finw. Bernd Leippe, Dipl.-Kfm. Uwe Baldauf	DStZ 2012, 283	Steuerrechtliche Behandlung der interkommunalen Kooperation
Dipl.-Finw. Horst Eversberg	DStZ 2012, 278	Steuerwirksame Verrechnung von Gewinnen und Verlusten der Städte und Gemeinden durch Betriebe gewerblicher Art als Organträger
Dr. Thorsten Boos	DStZ 2012, 267	Änderungen beim Vorsteuerabzug teilunternehmerisch genutzter kommunaler Schwimmbäder unter besonderer Berücksichtigung des BMF-Schreibens vom 02.01.2012
Dipl.-Kfm. Thomas Carl	NWB 2012, 1586	Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand im Wandel – BFH erweitert unternehmerische Tätigkeit von juristischen Personen des öffentlichen Rechts
Dr. Martin Strahl	KÖSDI 2012, 17988	Neues für Gemeinnützige und für Körperschaften des öffentlichen Rechts
Dipl.-Finw. Harald Bott, Dr. Christian Gastl	DStZ 2012, 570	Betriebe gewerblicher Art und Kapitalertragsteuer: Neue Ausrichtung nach alten Maßstäben
RA Marc Tepfer	KommP 2012, 212	Das Einlagemodell als kleiner Querverbund
Prof. Dr. Michael Kloepfer	AbfallR 2012, 261	Zur Entwicklung des Kreislaufwirtschafts- und Abfallrechts in der BRD
Dr. Holger Thärichen	AbfallR 2013, 18	Die Überlassungspflicht für Gewerbeabfälle nach dem neuen Kreislaufwirtschaftsgesetz und der Gewerbeabfallverordnung

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Dipl. Kffr.-Dipl. Vw. Anne-Katharina Keyser	KStZ 2013, 47	Kommunale Kindergärten im Steuerrecht – Eine Bestandsaufnahme nach dem Urteil des BFH vom 12.07.2012 (I R 106/10)
Ass. jur. Andreas Meyer, RA/StB Eike Christian Westermann	BB 2012, 1629	Das Handeln auf privatrechtlicher Grundlagen und die zwingende Unternehmereigenschaft der öffentlichen Hand
StB Monika Welter, RA Peter Ballwieser	DStR 2013, 1492	BFH zu Rückstellungen für Kostenüberdeckungen – Auswirkungen auf Mehrerlösabschöpfung, periodenübergreifender Saldierung und Regulierungskonto?
Dipl.- Vw./-Bw./-Hdl. Martin Kronawitter	ZKF 2013, 247	Besteuerung von Gewinnausschüttungen bei Gemeinden nach Einführung der Steuerpflicht von Streubesitzdividenden
Dipl.-Finw. Harald Bott, Prof. Dr. Joachim Schiffers	DStZ 2013, 886	Betrieb gewerblicher Art und Kapitalertragsteuer: Fiktiver Gewinntransfer i.S.d.§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG
Dipl.-Finw. Hans-Jürgen Rang, Dipl.-Kfm. Uwe Baldauf	DStZ 2014, 38 (Teil I) DStZ 2014, 68 (Teil II)	Besteuerung kommunaler Sportstätten und Schwimmbäder sowie vergleichbarer Einrichtungen
Dipl.-Finw. Thomas Meurer	MwStR 2014, 49	Alle (zwei) Jahre wieder: BMF regelt den UStAE zum Vorsteuerabzug grundlegend neu
Dipl.-Finw. Andreas Fiand	KStZ 2014, 43	Das BFH-Urteil vom 11.09.2013 – I R 77/13 und die Entscheidung der Finanzverwaltung zur Behandlung des Einlagekontos bei Regiebetrieben
Dipl.-Finw. Thomas Meurer	NWB 2014, 980	Vorsteuerabzug aus Eingangsleistungen bei gemischt genutzten Gebäuden – Kein objektbezogener Bestandsschutz für „Altobjekte“
Dipl.-Finw. Thomas Meurer	DStZ 2014, 501	Vorsteuerabzug/-berichtigung sowie Vorsteueraufteilung aus der Sicht von juristischen Personen des öffentlichen Rechts auf dem neuesten

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

		Stand
Dipl.-Bw./-Vw./-Hdl. Martin Kronawitter	ZKF 2014, 169	Steuerliches Einlagekonto und Kapitalertragsteuer bei defizitären, nicht privilegierten Betrieben gewerblicher Art
Prof. Dr. Joachim Schiffers	DStZ 2014, 675	Beteiligung ein jPdöR an einer Personengesellschaft: Besteuerung als BgA, Ermittlung der Bemessungsgrundlagen für die Körperschaftsteuer und die Kapitalertragsteuer
Prof. Dr. Thomas Mann	KommJur 2014, 321	Die Rechtsprechungsentwicklung zu gewerblichen Abfallsammlungen nach §§ 17, 18 KrWG
MinR Dipl.-Finw. Harald Bott	DStZ 2015, 112	Kapitalertragsteuer bei Leistungen eines Betriebs gewerblicher Art: Fiktiver Gewinntransfer i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG
Dipl.-Kfm. Uwe Baldauf und Dipl.-Finw. Jochen Bürstinghaus	DStZ 2015, 154	Steuerliche Sichtweise der Finanzverwaltung bei der Beseitigung und Verwertung von Abfällen und Wertstoffen durch kommunale Entsorgungsträger
Prof. Dr. Joachim Schiffers	DStZ 2015, 144	Betriebe gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit und Kapitalertragsteuer
StB Dipl.-Kfm. Dr. Martin Strahl	NWB 2015, 827	Kapitalertragsteuer aufgrund wirtschaftlicher Tätigkeiten der öffentlichen Hand
RegDir Christian Sterzinger	UVR 2015, 109	Vorsteuerabzug bzw. unentgeltliche Wertabgaben beim Betrieb von Sportstätten durch kommunale Einrichtungen
Dipl. Finw.-Dipl.Kfm. Ralf Meyer	ZKF 2015, 124	E-Bilanz bei kommunalen BgA
RA Marc Tepfer	KommP spezial 2015, 93	Besteuerung kommunaler Parkraumbewirtschaftung
Dipl. Finw. Andreas Fiand	KStZ 2015, 161	Geld stinkt nicht oder die steuerl.

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

		Behandlung d. Abfallentsorgung durch die öffentliche Hand
Dipl.-Finw. Thomas Meurer	MwStR 2015, 758	Auswirkungen des § 2b UStG auf den Vorsteuerabzug - was gilt es zu beachten?
Dipl. Finw. Andreas Fiant	KStZ 2015, 229 (Teil I), KStZ 2016, 6 (Teil II)	Das neue BMF-Schreiben zu Auslegungsfragen zu § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG bei Betrieben gewerblicher Art als Schuldner der Kapitalerträge
RegDir Christian Sterzinger	UR 2016, 1	Änderungen des Umsatzsteuergesetzes durch das Steueränderungsgesetz 2015
RA/StB Ulf Erik Belcke und RA/StB/FAStRA Eike Christian Westermann	BB 2016, 87	Die Besteuerung öffentlicher Unternehmen - Die Umsatzsteuerreform und weitere aktuelle Praxis hinweise zum Jahresbeginn 2016
RiaBFH Dr. Hans-Hermann Heidner	UR 2016, 45	Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand - Auswirkungen der Rechtsprechung auf die Neuregelung in § 2b UStG
StB Maik Gohlke	dgh 2016, 37	Besteuerung der öffentlichen Hand - kommunale Beistandsleistungen in der Steuerpflicht
Dipl. Finw. Thomas Meurer	MwStR 2016, 192	Vorsteuerabzug bei Zusammenhang mit unentgeltlichen (Haupt-) Leistungen?
Dr. Stefan Ronnecker	ZKF 2016, 49	Umsatzbesteuerung interkommunaler Zweckverbände bei sog. Backoffice-Leistungen (§ 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG)
WP/StB Reinhard Noack	UR 2016, 217	Umsatzsteuerrechtliche Beurteilung der dauerdefizitären Einrichtungen von juristischen Personen öffentlichen Rechts, insbesondere von Städten und Gemeinden
Dipl.-Kfm. Uwe Baldauf Dipl.-Bw.	DStZ 2016, 355	Neuregelung der Unternehmereigenschaft öffentlicher Trägerkörperschaften durch das Steueränderungsgesetz 2015

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

WP/StB Prof. Dr. Joachim Schiffers	DStZ 2016, 371	Besteuerung von Beteiligungen einer jPdöR an einer Kapitalgesellschaft – aktuelle Bestandsaufnahme unter Berücksichtigung der KStR 2015
RAin/StBin Kirsten Kroggoll und RAin/StBin Ulrike Slotty - Harms	UVR 2016, 180	Einführung des § 2b UStG: Darstellung der Neuregelung und damit verbundener Zweifelsfragen sowie der Risiken und Chancen für die öffentliche Hand
StB Dipl.-Kfm. Dr. Martin Strahl	KösdI 2016, 19838	Steuerabzug nach § 50a EStG und Unternehmereigenschaft – Neue Brennpunkte der Besteuerung der öffentlichen Hand
MinR Dipl.-Finw. Harald Bott	DStZ 2016, 480	Partielle Steuerpflicht und Kapitalertragsteuer: „Nachbelastung des unternehmerischen Gewinns aus Betrieb gewerblicher Art und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb als fiktiver Gewinntransfer i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG
Dipl.-Finw. Matthias Renz und Jörg Pfefferle	NWB 2016, 1961	Umsatzsteuerliche Behandlung von Zuschüssen im kommunalen Bereich“ - BFH beurteilt Zahlung zur Deckung der Betriebskosten als Entgelt
WP/StB Prof. Dr. Joachim Schiffers	DStZ 2016, 535	Besteuerung von Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft
StB Dipl.-Finw. Maik Gohlke und RA Peter Lindt	DB 2017, 1927	Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft.
Dipl.-Finw. Harald Bott / WP/StB Dr. Christian Gastl	DStZ 2018, 491	Ausschüttungsfiktion i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG und Rücklagenbildung bei Regiebetrieben
WP/StB Prof. Dr. Joachim Schiffers	DStZ 2017, 600	BMF-Schreiben vom 21.06.2017 zur Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

		einer Personengesellschaft
Dipl.-Kfm., Dipl.-Bw. Uwe Baldauf	DStZ 2017, 867	Besteuerung von Hilfsgeschäften bei Einrichtungen des öffentlichen Rechts
Dipl. Kfm., Dipl.-Finw. Ralf Meyer	DStZ 2018, 263	Kapitalertragsteuer und Verwendungs-festschreibung bei dauerdefizitären Betrieben gewerblicher Art
RiFG Dr. Fabian Schmitz-Herscheidt	NWB 2017, 3196	Nachträgliche Berichtigung des steuerlichen Einlagekontos – Vorsorge ist besser als Heilung!
Prof. Dr. Oliver Teufel	UStB 2018, 46	Der präzise Vorsteuerabzug aus dem Erwerb eines zu vermietenden Gebäudes
StB Christoph Brüggemund und Lukas Bien	Versorgungswirtschaft 2018, 107	Umsatzsteuerliche Behandlung des Kommunalrabatts
Dipl. Finw. RD Christian Sterzinger	UR 2018, 377	Vorsteuerabzug und Vorsteuerberichtigung der öffentlichen Hand unter Berücksichtigung der Schlussanträge vom 19.04.2018 in der Rs. C-140/17
WP/StB Prof. Dr. Joachim Schiffers	DStZ 2018, 417	Aktuelle Praxisfragen zur Spartenrechnung bei kommunalen Eigengesellschaften nach § 8 Abs. 9 KStG – Abgrenzung der Sparten, Spartenrechnung und Organshaft
Dipl.-Finw. RD Christian Sterzinger	UR 2018, 546	Umsatzsteuer und Friedhöfe
WP/StB/Dipl.-Ing. Andreas Jürgens und Dipl.-Jur. Matthias Menebröcker	WPg 2018, 1118	Bundesfinanzhof erleichtert Rücklagenbildung bei Regiebetrieben – Besprechung der Urteile vom 30.01.2018 (Az.: VIII R 15/16 , VIII R 42/15 und VIII R 75/13)
Dipl. Finw. Andreas Fiand	KStZ 2018, 181	Das BMF-Schreiben vom 21.06.2017 zur Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Mitunternehmerschaft im Spiegel der praktischen Anwendung
Prof. Dr. Jürgen W. Hiddien und Prof. Dr. Volker	SteuerStud 2018, 676	Körperschaftsteuerrechtliche Organshaft – Besonderheiten bei der

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Versin		Beteiligung öffentlicher Unternehmungen
WP/StB Gerhard Kraft	Ubg 2018, 582	Rückwirkungen der BFH-Entscheidungen VIII R 75/13 , VIII R 42/15 und VIII R 15/16 auf die Bemessung der Kapitalertragsteuer bei einem Regiebetrieb „Beteiligung an einer KG“
Röhrbein, Jens	UVR 2018, 333	Nachträglicher Vorsteuerabzug der öffentlichen Hand bei nicht eindeutiger anfänglicher Zuordnung nur in engen Grenzen – Folgen des EuGH-Urteils in der Rechtssache Gmina Ryjewo (C-140/17)
Sterzinger, Christian	UR 2020, 372-383	Umsatzsteuerliche Beurteilung der Abwasser- und Abfallentsorgung durch kommunale Entsorgungsträger

37 Linksammlung

Mit der nachstehend begonnenen Linksammlung werden Webseiten benannt, die für die Besteuerung der jPdÖR wichtige Hintergrundinformationen bieten.

Die vorgeschlagenen Links führen teilweise zu Internetseiten von anderen Anbietern und stellen deren eigene Veröffentlichungen dar. Wir bitten zu beachten, dass der Inhalt der dort veröffentlichten Beiträge nicht zwingend mit der Verwaltungsmeinung übereinstimmen muss.

Sollten Gesetzestexte über das Internet abgerufen werden, so ist die Vollständigkeit, Richtigkeit und Aktualität des Textes zu überprüfen.

Sofern einige der aufgeführten Links nicht mehr funktionieren oder sofern die Aufnahme weiterer Links für sinnvoll gehalten wird, bitten wir um entsprechende Nachricht.

Titel	Link
Bundesgesetze	http://www.gesetze-im-internet.de/index.html
Landesgesetze und Verordnungen	http://www.rechts-links.com
Aktuelle BMF-Schreiben	http://www.bundesfinanzministerium.de/nm_54/DE/BMF_Startseite/Aktuelles/BMF_Schreiben/node.html

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Verband kommunaler Unternehmen	http://www.vku.de/
Ernst & Young - Hochschulnewsletter	Branche - Government & Public Sector - Hochschulkompetenzteam - Ernst & Young - Deutschland
Ernst & Young - Public Services Newsletter	Branche - Government & Public Sector - Home - Ernst & Young - Deutschland
Pwc Public Services Newsletter	https://www.pwc.de/de/newsletter/branchenregulierung/pwcpublic-services.html
Steuern in Forschung und Praxis e. V. (Uni Freiburg)	TAX Net > Besteuerung von Hochschulen: Home

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

38 Abkürzungsverzeichnis

6. EG-RL	Sechste Richtlinie (77/388/EWG) des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (bis 31.12.2006)
a.a.O.	am angegebenen Ort
Abs.	Absatz
Abschn	Abschnitt
AEAO	Anwendungserlass-Abgabenordnung
a. F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AK	Anschaffungskosten
AMG	Gesetz über den Verkehr mit Arzneimitteln
AO	Abgabenordnung
AöR	Anstalten öffentlichen Rechts
Art.	Artikel
BA	Betriebsausgabe
BBauG	Bundesbaugesetz
betr.	betreffend
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs
BgA	Betrieb gewerblicher Art

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl	Bundessteuerblatt
BT-Drucks.	Drucksache des Deutschen Bundestages
BV	Betriebsvermögen
BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BV-vergleich	Betriebsvermögensvergleich
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
d.h.	das heißt
DSD	Duales System Deutschland
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuer-Zeitung (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
EigVO-NRW	Eigenbetriebsverordnung - Nordrhein-Westfalen
EK	Eigenkapital
ESt	Einkommensteuer
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStH	Einkommensteuer-Handbuch
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

ff.	folgende
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzminister
FMK	Finanzministerkonferenz
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
GbR	Gesellschaft bürgerlichen Rechts
gem.	gemäß
GewSt	Gewerbsteuer
GewStDV	Gewerbsteuer-Durchführungsverordnung
GewStG	Gewerbsteuergesetz
GewStR	Gewerbsteuer-Richtlinien
GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GO NRW	Gemeindeordnung-Nordrhein-Westfalen
grds.	grundsätzlich
GrEStG	Grunderwerbsteuergesetz
GrS	Großer Senat
H	Hinweise
HFR	Höchstrichterliche-Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
HGB	Handelsgesetzbuch
HK	Herstellungskosten

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

HRefG	Handelsrechtsreformgesetz
i. d. R.	in der Regel
i. H. v.	in Höhe von
i. R.	im Rahmen
i.S.d.	im Sinne des
i.V.m.	in Verbindung mit
jPdöR	juristische Person des öffentlichen Rechts
KapGes	Kapitalgesellschaft
KapSt	Kapitalertragsteuer
kfm.	kaufmännisch
Kfz	Kraftfahrzeug
KG	Kommanditgesellschaft
KrW-/AbfG	Kreislaufwirtschafts- und Abfallgesetz
KrWG	Kreislaufwirtschaftsgesetz (ab 01.06.2012)
KSt	Körperschaftsteuer
KStDV	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
lfd.	laufende
LFoG	Landesforstgesetz NRW

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

m. E.	meines Erachtens
Mio.	Millionen
MwStSystRL	Richtlinie (2006/112/EG) des Rates über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem (sog. Mehrwertsteuersystemrichtlinie, gültig ab 01.01.2007)
NJW	Neue Juristische Wochenschrift
Nr.	Nummer
NRW	Nordrhein-Westfalen
NWB	Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
o.a.	oben angegeben
OFD	Oberfinanzdirektion
o.g.	oben genannt
OHG	Offene Handelsgesellschaft
ÖPNV	Öffentlicher Personennahverkehr
PBefG	Personenbeförderungsgesetz
PersGes	Personengesellschaft
Rdn.	Randnummer
Rz.	Randziffer
RegG-NRW	Regionalisierungsgesetz Nordrhein-Westfalen
RFH	Reichsfinanzhof
RStBl	Reichssteuerblatt
S.	Seite

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

s.o.	siehe oben
sog.	so genannte
Spk	Sparkasse
SpkG	Sparkassengesetz
StÄndG	Steueränderungsgesetz
StEntlG	Steuerentlastungsgesetz
StSenkG	Steuersenkungsgesetz
TW	Teilwert
Tz.	Textziffer
u.a.	unter anderem
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UntStFG	Unternehmenssteuerfortentwicklungsgesetz
UntStRefG	Unternehmenssteuerreformgesetz
UStAE	Umsatzsteuer-Anwendungserlass
UStDV	Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
usw.	und so weiter
u.U.	unter Umständen
UVR	Umsatzsteuer- und Verkehrssteuerrecht
VerpackV	Verpackungsverordnung
Vfg	Verfügung

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts

vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
VHS	Volkshochschule
v. H.	vom Hundert
v. T.	vom Tausend
VZ	Veranlagungszeitraum
WbG	Weiterbildungsgesetz
Wj.	Wj
z.B.	zum Beispiel
ZKF	Zeitschrift für Kommunal финанzen (Zeitschrift)
z. Zt.	zurzeit

Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen

Standort Münster
Albersloher Weg 250
48155 Münster

Standort Köln
Tunisstr. 23
50667 Köln

www.ofd-nrw.de