

Ertragsteuerliche Behandlung von Anteilen der öffentlichen Hand an Personenhandelsgesellschaften als Betrieb gewerblicher Art?

Dissertation

zur Erlangung des Grades eines

Doktors der Wirtschafts- und Sozialwissenschaften (Dr. rer. pol.)

im Fachbereich Wirtschaftswissenschaften

der Universität Kassel

vorgelegt von

Assessor jur., Dipl.-Finanzwirt (FH) Stefan Johannes Lock

Kassel, im September 2010

Tag der Disputation: 13. Juli 2011

Gutachter:

Prof. Dr. Kurt Reding

Prof. Dr. Rainer Stöttner

ERKLÄRUNG	V
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	VI
ABBILDUNGSVERZEICHNIS	XII
TABELLENVERZEICHNIS	XIII
VORWORT	XV
I. TEIL	1
1. EINLEITUNG	1
2. GRUNDSÄTZE DER BESTEUERUNG DER ÖFFENTLICHEN HAND	8
3. DIE BETEILIGUNG DER ÖFFENTLICHEN HAND AN EINER PERSONENHANDELSGESELLSCHAFT ALS BETRIEB GEWERBLICHER ART	38
II. TEIL	105
1. EINLEITUNG	105
2. FALLGESTALTUNGEN	105
III. TEIL	125
3. ZUSAMMENFASSUNG UND ERGEBNIS	125
4. AUSBLICK	127
LITERATURVERZEICHNIS	128

ERKLÄRUNG	V
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	VI
ABBILDUNGSVERZEICHNIS	XII
TABELLENVERZEICHNIS	XIII
VORWORT	XV
I. TEIL	1
1. EINLEITUNG	1
1.1 AUSGANGSLAGE UND PROBLEMSTELLUNG	1
1.2 AUFBAU UND GANG DER UNTERSUCHUNG.....	7
2. GRUNDSÄTZE DER BESTEUERUNG DER ÖFFENTLICHEN HAND	8
2.1 EINLEITUNG	8
2.2 DIE JURISTISCHE PERSON DES ÖFFENTLICHEN RECHTS	9
2.3 DER BETRIEB GEWERBLICHER ART	11
2.3.1 Betrieb gewerblicher Art: unbestimmter Rechtsbegriff oder Typusbegriff?.....	12
2.3.2 Einrichtung	13
2.3.3 Wirtschaftliches Herausheben der Einrichtung	18
2.3.4 Nachhaltige wirtschaftliche Betätigung mit Einnahmenerzielungsabsicht	22
2.3.4.1 Abgrenzung Betrieb gewerblicher Art – Hoheitsbetrieb.....	24
2.3.4.1.1 Historische Grundlagen.....	24
2.3.4.1.2 Rechtsprechung.....	24
2.3.4.1.3 Finanzverwaltung.....	26
2.3.4.1.4 Literatur.....	30
2.3.4.2 Abgrenzung Betrieb gewerblicher Art – steuerfreie Vermögensverwaltung	33
2.3.4.2.1 Historische Entwicklung und Rechtfertigungsgrund.....	34
2.3.4.2.2 Derzeitiger Meinungsstand in Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Literatur.....	34
3. DIE BETEILIGUNG DER ÖFFENTLICHEN HAND AN EINER PERSONENHANDELSGESELLSCHAFT ALS BETRIEB GEWERBLICHER ART	38
3.1 EINLEITUNG	38
3.2 RECHTSPRECHUNG	38
3.3 FINANZVERWALTUNG.....	39

3.4	LITERATUR.....	40
3.5	STELLUNGNAHME.....	44
3.5.1	Einleitung.....	44
3.5.2	Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft als „Einrichtung“.....	44
3.5.3	Übrige Merkmale des Betriebes gewerblicher Art.....	49
3.5.3.1	Wirtschaftliche Betätigung mit Einnahmeerzielungsabsicht.....	49
3.5.3.2	Wirtschaftliche Herausheben.....	50
3.5.4	Zwischenergebnis.....	52
3.6	LÖSUNGSANSATZ: WETTBEWERBSRELEVANTE BETÄTIGUNG.....	53
3.7	GRUNDZÜGE DER BESTEUERUNG DES LAUFENDEN GEWINNS EINER PERSONENHANDELSGESELLSCHAFT.....	58
3.7.1	Erster Problemkreis: Einkünftequalifikation.....	61
3.7.2	Zweiter Problemkreis: Verhältnis § 15 EStG zu § 4 Abs. 5 KStG.....	62
3.7.2.1	Verhältnis § 15 EStG zu § 4 Abs. 5 KStG bei Einschaltung von Dritten (Verwaltungshelfer und Beliehene).....	65
3.7.2.2	Einschaltung von Dritten als Monopolrechte i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 2 Alt. 2 KStG im Verhältnis zu § 15 EStG.....	67
3.7.3	Dritter Problemkreis: Verhältnis § 15 EStG zur Vermögensverwaltung.....	70
3.7.4	Vierter Problemkreis: Dauerdefizitäre Betätigung.....	72
3.7.4.1	Einleitung.....	72
3.7.4.2	Anwendung des § 8 Abs. 7 Körperschaftsteuergesetz auf eine Personenhandelsgesellschaft.....	72
3.7.4.2.1	Anwendung auf der ersten Stufe der Gewinnermittlung.....	72
3.7.4.2.1.1	Steuerliche Behandlung von dauerdefizitären Tätigkeiten bei Personenhandelsgesellschaften.....	74
3.7.4.2.1.2	Stellungnahme.....	76
3.7.4.2.1.3	Übertragbarkeit der Grundsätze des § 8 KStG auf eine Personenhandelsgesellschaft der öffentlichen Hand.....	76
3.7.4.2.2	Anwendung auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung.....	78
3.7.4.2.2.1	Meinungsstand zur Rechtslage bis zum JStG 2009.....	78
3.7.4.2.2.2	Meinungsstand zur Rechtslage seit Inkrafttreten des JStG 2009.....	80
3.7.4.2.3	Stellungnahme.....	83
3.7.4.3	Anwendung des § 8 Abs. 9 Körperschaftsteuergesetz auf Beteiligungen der öffentlichen Hand an Personenhandelsgesellschaften.....	89
3.8	JEDES SEGMENT EIN EIGENER BETRIEB GEWERBLICHER ART ODER ALLE SEGMENTE EIN BETRIEB GEWERBLICHER ART.....	92
3.8.1	Problemstellung.....	92
3.8.1.1	Möglichkeit 1: Jedes einzelne Segment bildet jeweils einen eigenen Betrieb gewerblicher Art....	92
3.8.1.2	Möglichkeit 2: Die Segmente stellen zusammen einen einheitlichen Betrieb gewerblicher Art dar	93
3.8.2	Stellungnahme.....	94
3.9	WECHSEL VON UND ZUR LIEBHABEREI.....	100
3.9.1	Problemstellung.....	100
3.9.2	Wechsel zur Liebhaberei.....	101

3.9.3	Wechsel von der Liebhaberei zum Gewinnbetrieb	102
3.10	ZWISCHENERGEBNIS	103
II.	TEIL.....	105
1.	EINLEITUNG	105
2.	FALLGESTALTUNGEN	105
2.1	1. FALL: ZUSAMMENFASSUNG EINER NICHT-PRIVILEGIERTEN DAUERDEFIZITÄREN TÄTIGKEIT MIT EINER NACH § 8 ABS. 3 KÖRPERSCHAFTSTEUERGESETZ PRIVILEGIERTEN DAUERDEFIZITÄREN TÄTIGKEIT	105
2.1.1	Gewinnermittlung erste Stufe: Ebene der Personengesellschaft.....	105
2.1.2	Gewinnermittlung zweite Stufe: Ebene der öffentlichen Hand	106
2.2	2. FALL: ZUSAMMENFASSUNG EINER NICHT NACH § 8 ABS. 3 KÖRPERSCHAFTSTEUER PRIVILEGIERTEN DAUERDEFIZITÄREN TÄTIGKEIT MIT EINER GEWINNTÄTIGKEIT	107
2.2.1	Gewinnermittlung erste Stufe: Ebene der Personenhandelsgesellschaft.....	107
2.2.2	Gewinnermittlung zweite Stufe: Ebene der öffentlichen Hand	108
2.3	3. FALL: ZUSAMMENFASSUNG EINER VORÜBERGEHENDEN VERLUST- MIT EINER GEWINNTÄTIGKEIT....	109
2.3.1	Gewinnermittlung erste Stufe: Ebene der Personenhandelsgesellschaft.....	110
2.3.2	Gewinnermittlung zweite Stufe: Ebene der öffentlichen Hand	112
2.4	4. FALL: ZUSAMMENFASSUNG VON GEWINNTÄTIGKEITEN	113
2.4.1	Gewinnermittlung erste Stufe: Ebene der Personenhandelsgesellschaft.....	113
2.4.2	Gewinnermittlung zweite Stufe: Ebene der öffentlichen Hand	114
2.5	5. FALL: ZUSAMMENFASSUNG VON HOHEITLICHEN MIT WIRTSCHAFTLICHEN TÄTIGKEITEN	114
2.5.1	Gewinnermittlung erste Stufe: Ebene der Personenhandelsgesellschaft.....	115
2.5.2	Gewinnermittlung zweite Stufe: Ebene der öffentlichen Hand	116
2.6	6. FALL: ZUSAMMENFASSUNG VON VERMÖGENSVERWALTENDEN MIT WIRTSCHAFTLICHEN TÄTIGKEITEN	117
2.6.1	Gewinnermittlung erste Stufe: Ebene der Personenhandelsgesellschaft.....	117
2.6.2	Gewinnermittlung zweite Stufe: Ebene der öffentlichen Hand	119
2.7	7. FALL: MISCHKONSTELLATIONEN.....	122
2.7.1	Gewinnermittlung erste Stufe: Ebene der Personenhandelsgesellschaft.....	122
2.7.2	Gewinnermittlung zweite Stufe: Ebene der öffentlichen Hand	124
III.	TEIL.....	125
3.	ZUSAMMENFASSUNG UND ERGEBNIS	125
4.	AUSBLICK.....	127
	LITERATURVERZEICHNIS	128

Erklärung

Hiermit versichere ich, dass ich die vorliegende Dissertation selbständig und ohne unerlaubte Hilfe angefertigt und andere als die in der Dissertation angegebenen Hilfsmittel nicht benutzt habe. Alle Stellen, die wörtlich oder sinngemäß aus veröffentlichten oder unveröffentlichten Schriften entnommen sind, habe ich als solche kenntlich gemacht. Kein Teil dieser Arbeit ist in einem anderen Promotions- oder Habilitationsverfahren verwendet worden.

Erkelenz, im September 2010

(Stefan Johannes Lock)

Abkürzungsverzeichnis

a.A.	anderer Ansicht
Abb.	Abbildung
Abs.	Absatz
AEAO	Anwendungserlass zur Abgabenordnung
a.F.	alte Fassung
AfA	Absetzung für Abnutzung
AG	Aktiengesellschaft
AktG	Aktiengesetz
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
Art.	Artikel
Az.	Aktenzeichen
B	Beschluss
BaWü	Baden-Württemberg
BB	Der Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BewG	Bewertungsgesetz
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofes
BgA	Betrieb gewerblicher Art
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
BGHZ	Entscheidungen des Bundesgerichtshofs in Zivilsachen
BMF	Bundesministerium für Finanzen
BP	Betriebsprüfung
Bsp.	Beispiel
bspw.	beispielsweise
BStBl	Bundessteuerblatt

BtDrs	Bundestags-Drucksache
BverfG	Bundesverfassungsgericht
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
ders.	derselbe
Dgh	der gemeindehaushalt (Zeitschrift)
d.h.	das heißt
Diss.	Dissertation
DM	Deutsche Mark
DÖV	Die öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e.V.
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitschrift (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
e.G.	eingetragene Genossenschaft
EigBG	Eigenbetriebsgesetz
EigVO	Eigenbetriebsverordnung
Est	Einkommensteuer
EstG	Einkommensteuergesetz
EstR	Einkommensteuer-Richtlinien
et al.	et alii
etc.	et cetera
EU	Europäische Union
EuGH	Europäischer Gerichtshof
e.V.	eingetragener Verein
f.	folgende
ff.	fortfolgende
FG	Finanzgericht

FinMin	Finanzministerium
Fn.	Fußnote
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
FS	Festschrift
gem.	gemäß
GG	Grundgesetz
ggfs.	gegebenenfalls
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbH & Co. KG	Kommanditgesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHG	Gesetz betreffend Gesellschaften mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
GmbH-StB	GmbH-Steuerberater (Zeitschrift)
GO	Gemeindeordnung
GrS	Großer Senat
H	Hinweis
HFA	Hauptfachausschuss
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung
HGB	Handelsgesetzbuch
H/H/R	Hermann/Heuer/Raupach (Kommentar)
h.M.	herrschende Meinung
Hrsg.	Herausgeber
Hs.	Halbsatz
i.A.	im Allgemeinen
i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
IdW	Institut der Wirtschaftsprüfer
i.e.S.	im engeren Sinne
i.E.	im Ergebnis
i.H.v.	in Höhe von

INF	Die Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
insb.	insbesondere
InvZulG	Investitionszulagegesetz
i.S.	im Sinne
i.S.d.	im Sinne des
i.S.v.	im Sinne von/vom
i.V.m.	in Verbindung mit
i.w.S.	im weiteren Sinne
JbFSt	Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht
JpdöR	Juristische Person des öffentlichen Rechts
JStG	Jahressteuergesetz
KAE	Anordnung über die Zulässigkeit von Konzessionsabgaben der Unternehmen und Betriebe zur Versorgung mit Elektrizität, Gas und Wasser an Gemeinden und Gemeindeverbände
KapESt	Kapitalertragsteuer
KAV	Verordnung über die Konzessionsabgaben für Strom und Gas
KG	Kommanditgesellschaft
KommJur	Kommunaljurist (Zeitschrift)
krit.	kritisch
KSt	Körperschaftsteuer
KStDV	Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung
KStK	Körperschaftsteuer-Kartei
KStR	Körperschaftsteuer-Richtlinien
KStZ	Kommunale Steuerzeitschrift (Zeitschrift)
lit.	litera
m.E.	meines Erachtens
m.w.N.	mit weiteren Nachweisen
NJW	Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)

Nr.	Nummer
nrkr.	nicht rechtskräftig
Nrn.	Nummern
NRW	Nordrhein-Westfalen
NVwZ	Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (Zeitschrift)
NWB	Neue Wirtschaftsbriefe (Zeitschrift)
OFD	Oberfinanzdirektion
OHG	Offene Handelsgesellschaft
o.J.	ohne Jahr
o.T.	ohne Titel
o.V.	ohne Verfasser
R	Richtlinie
R (bei Urteilen)	Revision
RFH	Reichsfinanzhof
RGBI	Reichsgesetzblatt
rkr.	rechtskräftig
Rn.	Randnummer
Rnrn.	Randnummern
RStBl	Reichssteuerblatt
Rz.	Randziffer
Rzn.	Randziffern
s.	siehe
S.	Seite
sog.	sogenannte, sogenannter, sogenanntes
SolZ	Solidaritätszuschlag
Stbg	Die Steuerberatung (Zeitschrift)
StbJb	Steuerberater-Jahrbuch
StbKongRep	Steuerberaterkongress-Report
StBp	Die steuerliche Betriebsprüfung (Zeitschrift)

StSenkG	Steuersenkungsgesetz
StuSt	Steuer & Studium (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
Tz.	Textziffer
UmwStG	Umwandlungssteuergesetz
UR	Umsatzsteuerrundschau (Zeitschrift)
UstG	Umsatzsteuergesetz
UstR	Umsatzsteuerrichtlinie
v.	von, vom
vE	verdeckte Einlage
Verf.	Verfasser
vGA	verdeckte Gewinnausschüttung
vgl.	vergleiche
v.H.	vom Hundert
WPg	Die Wirtschaftsprüfung (Zeitschrift)
z.B.	zum Beispiel
ZFK	Zeitschrift für Kommunalfinanzen (Zeitschrift)

Abbildungsverzeichnis

Abbildung 1: Übersicht zu juristischen Personen des öffentlichen Rechts	11
Abbildung 2: Schema für die Qualifizierung von Tätigkeiten der öffentlichen Hand	29
Abbildung 3: Prüfschema für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art.....	37
Abbildung 4: Übersicht zur zweistufigen Gewinnermittlung bei Personengesellschaften	60

Tabellenverzeichnis

Tabelle 1: Zusammenspiel der Umsatzgrenzen der R 6 KStR.....	20
Tabelle 2: Auswirkungen der Steuerfreiheit der öffentlichen Hand.....	55
Tabelle 3: Segmenteinteilung.....	91
Tabelle 4: Gewinnermittlung erste Stufe Dauerverlusttätigkeit – Gewinn­ tätigkeit, Beispiel 1	108
Tabelle 5: Gewinnermittlung erste Stufe Dauerverlusttätigkeit – Gewinn­ tätigkeit, Beispiel 2	108
Tabelle 6: Gewinnermittlung zweite Stufe Dauerverlusttätigkeit – Gewinn­ tätigkeit ...	109
Tabelle 7: Gewinnermittlung erste Stufe vorübergehender Verlust – Gewinn­ tätigkeit nicht verrechenbar.....	111
Tabelle 8: Gewinnermittlung erste Stufe vorübergehender Verlust – Gewinn­ tätigkeit sind verrechenbar	111
Tabelle 9: Gewinnermittlung zweite Stufe vorübergehender Verlust – Gewinn­ tätigkeit nicht verrechenbar.....	112
Tabelle 10: Gewinnermittlung zweite Stufe vorübergehender Verlust – Gewinn­ tätigkeit, Saldierung bei nicht gegebener Verrechenbarkeit.....	112
Tabelle 11: Gewinnermittlung zweite Stufe vorübergehender Verlust – Gewinn­ tätigkeit verrechenbar.....	113
Tabelle 12: Gewinnermittlung zweite Stufe mehrere Gewinn­ tätigkeiten.....	114
Tabelle 13: Gewinnermittlung erste Stufe hoheitliche Tätigkeit – vorübergehender Verlust.....	115
Tabelle 14: Gewinnermittlung hoheitliche Tätigkeit – sonstige nicht dauerverlustige Tätigkeit.....	116
Tabelle 15: Gewinnermittlung hoheitliche Tätigkeit – sonstige nicht dauerverlustige Tätigkeit.....	116
Tabelle 16: Gewinnermittlung erste Stufe wirtschaftliche Tätigkeit - wettbewerbsrelevante Vermietung	118
Tabelle 17: Gewinnermittlung erste Stufe Gewinn­ tätigkeit – dauerverlustige Vermietung	119
Tabelle 18: Gewinnermittlung erste Stufe Gewinn­ tätigkeit – steuerfreie Vermögensverwaltung	119
Tabelle 19: Gewinnermittlung zweite Stufe wirtschaftliche Tätigkeit - vermögensverwaltende Tätigkeit mit Wettbewerbsrelevanz	120
Tabelle 20: Gewinnermittlung zweite Stufe wirtschaftliche Tätigkeit - vermögensverwaltende Tätigkeit mit Wettbewerbsrelevanz	120
Tabelle 21: Gewinnermittlung zweite Stufe Gewinn- und Verlusttätigkeit verrechenbar	121

Tabelle 22: Gewinnermittlung zweite Stufe Gewinnfähigkeit – dauerverlustige wettbewerbsrelevante Verpachtung	121
Tabelle 23: Gewinnermittlung zweite Stufe Gewinnfähigkeit – steuerfreie Vermögensverwaltung	121
Tabelle 24: Gewinnermittlung erste Stufe Mischkonstellation.....	123
Tabelle 25: Gewinnermittlung zweite Stufe Mischkonstellation.	124

Vorwort

Die vorliegende Arbeit wurde im Juli 2011 vom Fachbereich Wirtschaftswissenschaften der Universität Kassel als Dissertation angenommen. Tag der Disputation war der 13. Juli 2011.

An dieser Stelle möchte ich Herrn Prof. Dr. Reding für die Betreuung der Arbeit danken. Ein weiterer Dank gebührt Herrn Prof. Dr. Stöttner, der sich bereit erklärt hat, die Zweitkorrektur zu übernehmen.

Einen besonderen Dank möchte ich meiner Frau Susanne aussprechen, die nicht nur das mühselige Korrekturlesen übernommen hat, sondern auch dafür, dass sie mir während der Bearbeitung stets zur Seite stand und damit entscheidend zum Gelingen der Arbeit, die neben meiner beruflichen Tätigkeit angefertigt wurde, beigetragen hat. Danken möchte ich auch meinen Kindern, die während der Bearbeitung öfters auf ihren Vater verzichten mussten und dies ohne zu klagen akzeptiert haben.

Erkelenz im Juli 2011

I. Teil

1. Einleitung

1.1 Ausgangslage und Problemstellung

Die öffentliche Hand¹ tritt zunehmend in Konkurrenz zu privaten Unternehmen. Sie betätigt sich nicht mehr nur in dem ihnen eigentümlichen hoheitlichen, sondern auch im wirtschaftlichen Bereich. Damit stellt sich die Frage nach den ertragsteuerlichen Konsequenzen einer wirtschaftlichen Betätigung der öffentlichen Hand. Bedient sich die öffentliche Hand für ihre wirtschaftliche Tätigkeit der Rechtsform des privaten Rechts, dann ergeben sich, zumindest bei Kapitalgesellschaften, auf den ersten Blick keine besonderen Probleme². Die Kapitalgesellschaft unterliegt nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 Körperschaftsteuergesetz der Steuerpflicht, die Beteiligung der öffentlichen Hand als Anteilseigner dagegen ist steuerlich irrelevant³.

Die steuerlichen Probleme beginnen jedoch dort, wo es um die Besteuerung der öffentlichen Hand selbst geht⁴. Eines dieser Probleme ist die steuerliche Behandlung einer Beteiligung der öffentlichen Hand an einer Personenhandelsgesellschaft: Die Personenhandelsgesellschaft als solche ist weder Steuersubjekt der Einkommen- noch der Körperschaftsteuer⁵. Der Einkommensteuer unterliegen nach § 2 Abs. 1 Satz 1 Einkommensteuergesetz die Einkünfte, die der Steuerpflichtige erzielt, also der oder die Gesellschafter der Personenhandelsgesellschaft⁶. Ist dieser Gesellschafter eine natürliche Person, ergibt sich dessen Steuerpflicht aus § 1 Abs. 1 Satz 1 Einkommensteuergesetz, bei einer juristischen Person des privaten Rechts aus § 1 Abs. 1 und 2 Körperschaftsteuergesetz. Ist jedoch die öffentliche Hand Gesellschafter, ist die steuerliche Erfassung nicht ohne weiteres gegeben.

Das Problem resultiert aus dem Spannungsverhältnis von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 1. Halbsatz Einkommensteuergesetz zu § 4 Abs. 1 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz. Nach § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 1. Halbsatz gelten die Gewinnanteile der Gesellschafter an einer Offenen Handelsgesellschaft, einer Kommanditgesellschaft oder einer anderen Ge-

¹ Nachfolgend wird der Begriff „öffentliche Hand“ synonym zum Begriff jPdÖR gebraucht.

² Vgl. Hüttemann in: Ipsen, 11. Bad Iburger Gespräche, S. 77.

³ Ebenda.

⁴ Ebenda.

⁵ Vgl. Birk, Steuerrecht, S. 315.

⁶ Ebenda.

sellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer des Betriebs anzusehen sind, als Einkünfte aus Gewerbebetrieb, während die öffentliche Hand nach § 4 Abs. 1 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art steuerpflichtig ist. Stellt eine Betätigung der öffentlichen Hand keinen Betrieb gewerblicher Art dar, ist dieser Bereich demnach steuerlich nicht relevant⁷. Daraus folgt, dass die Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft, bei der die öffentliche Hand Mitunternehmerin ist, nur dann steuerlich relevant ist, wenn es sich hierbei um einen Betrieb gewerblicher Art handelt. Dieser Umstand wirft die Fragen auf, unter welchen Umständen solch eine Beteiligung einen Betrieb gewerblicher Art darstellt und wie in einem solchen Falle diese Beteiligung der öffentlichen Hand an einer Personenhandelsgesellschaft ertragsteuerlich zu behandeln ist.

Die **Rechtsprechung** hat sich bereits in den 20iger und 30iger Jahren des 20. Jahrhunderts mit dieser Thematik auseinandergesetzt. So hat beispielsweise der Reichsfinanzhof in seiner Entscheidung vom 8.11.1938, RStBl 1939, S. 301 entschieden, dass die Beteiligung der öffentlichen Hand an einer Offenen Handelsgesellschaft oder an einer anderen Gesellschaft, bei der die Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sind, einen Betrieb gewerblicher Art darstellt. Begründet wurde dies damit, dass die öffentliche Hand nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art der Körperschaftsteuer unterläge. Stellten die Einkünfte aus einer Personengesellschaft gewerbliche Einkünfte dar und seien nicht in einem Betrieb gewerblicher Art erfasst, wären sie bei der öffentlichen Hand steuerfrei. Dieser Zustand sei unhaltbar, da es zu einer Wettbewerbsverzerrung im Verhältnis zu juristischen Personen des privaten Rechts oder natürlichen Personen käme⁸.

Der Bundesfinanzhof hat sich der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes in seinen Entscheidungen vom 6.4.1973, BStBl II 1973, S. 616, vom 9.5.1984, BStBl II 1984, S. 726 und zuletzt vom 27.3.2001, BStBl II 2001, S. 449 im Tenor angeschlossen. Allerdings wird die Begründung auf formale steuersystematische Kriterien gestützt⁹. So ergebe sich bereits aus der gesetzlichen Definition, dass ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb - insoweit als Oberbegriff¹⁰ - jedenfalls durch die Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 Einkommensteuergesetz begründet werde. Dabei sei be-

⁷ Vgl. Augsten in: Augsten/Fabry, Handbuch Unternehmen der öffentlichen Hand, Teil 5 Rn. 10.

⁸ Vgl. RFH, Urteil v. 8.11.1938, RStBl 1939, S. 301.

⁹ Vgl. BFH, Urteil v. 27. 3. 2001, DStR 2001, S. 1071 ff. mit Verweis auf das Urteil v. 9.5.1984, DStR 1984, S. 601 ff.

¹⁰ Vgl. BFH, Urteil v. 27. 3. 2001, DStR 2001, S. 1071 ff.; v. 8.11.1971, BStBl II 1972, S. 63; v. 27.7.1988, BStBl II 1989, S. 134.

grifflich auch der Rahmen einer Vermögensverwaltung im Sinne des § 14 Satz 3 Abgabenordnung überschritten. Hieraus schließt der Bundesfinanzhof, dass für die Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft, bei der der Gesellschafter als Mitunternehmer anzusehen sei, nichts anderes gelten könne¹¹. Denn auch die daraus bezogenen Gewinnanteile würden Einkünfte des Gesellschafters aus Gewerbebetrieb im Sinne des § 15 Einkommensteuergesetz darstellen¹². Dies folge aus dem System der Besteuerung von Mitunternehmerschaften, das die einzelnen Mitunternehmer - unabhängig von ihrer Rechtsform - als Gewerbetreibende und Steuersubjekte behandelt, und gelte gleichermaßen für Kommanditbeteiligungen¹³.

Die **Finanzverwaltung** hat diese Sichtweise in R 6 Abs. 2 Satz 2 Körperschaftsteuer-Richtlinien 2004 und in der Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt vom 4.2.2002¹⁴ sowie in dem Schreiben des Bundesfinanzministeriums, das zum Jahressteuergesetz 2009¹⁵ ergangen ist, ohne weitere Erläuterung oder Begründung übernommen.

Bis 2009 findet man in der **Literatur** keine explizite Behandlung des Themas. In der Regel gibt es nur den Hinweis auf die Möglichkeit der öffentlichen Hand, sich als Mitunternehmerin zu betätigen mit Verweis auf die Rechtsprechung, dass es sich dabei um einen Betrieb gewerblicher Art handele, gleichgültig, welche Tätigkeit in der Personengesellschaft betrieben werde¹⁶. Dies hat sich im Wesentlichen in der danach erschienenen Literatur fortgesetzt¹⁷. Ausnahmen hierzu sind *Leippe*¹⁸ und *Kronawitter*¹⁹, letzterer ausführlich, die sich mit diesem Thema auseinandersetzen und nicht nur die Meinung der Finanzverwaltung übernommen haben²⁰.

¹¹ Vgl. BFH, Urteil v. 27. 3. 2001, DStR 2001, S. 1071 ff.; v. 9.5.1984, BStBl II 1984, S. 726; v. 22.1.1992, BStBl II 1992, S. 628.

¹² Vgl. BFH, Urteil v. 27. 3. 2001, DStR 2001, S. 1071 ff.

¹³ Ebenda.

¹⁴ Vgl. OFD Frankfurt, DB 2002, S. 764.

¹⁵ Vgl. BMF v. 12.11.2009, DB 2009, S. 2520 ff.

¹⁶ Vgl. Klein, NWB Fach 4, S. 4145; Watrin, NVwZ 2002, S. 143, der die Möglichkeit lediglich in einer Fußnote erwähnt; Himmelmann/Gloria, KStZ 2000, S. 129; Kessler/Fritz/Gastl, BB 2001, S. 963; Rooff, DB 1985, S. 1157 f.; Schick DB 1999, S. 1189; Klostermann, ZKF 2002, S. 79; Hidién, NVwZ 1985, S. 238; Kasper, KStZ 2005, S. 130; Häck, S. 203; Bott in: Ernst & Young, § 4 KStG Rn. 212; Meier/Semelka in: H/H/R, § 4 KStG Anm. 30; Augsten/Kaufmann in: Ade et al., Handbuch Kommunales Beteiligungsmanagement, S. 320 f. Etwas ausführlicher: Landwehr, S. 216 f. Aber auch er beschränkt sich auf die Frage, ob die Mitunternehmerschaft einen BgA darstellt oder nicht.

¹⁷ Vgl. hierzu Hütemann, DB 2009, S. 2629 ff.; Pinkos, DStZ 2010, S. 102 ff.; Meier/Semelka in: H/H/R, § 4 KStG Anm. 30.

¹⁸ Vgl. Leippe, DStZ 2010, S. 114 f.

¹⁹ Vgl. Kronawitter, DStZ 2010, S. 370 ff.

²⁰ So etwa Krämer in: Dötsch et al., § 4 KStG Rn. 46 ff.

Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Literatur ist gemein, dass sie sich nicht weiter mit den sich aus der Sichtweise des Bundesfinanzhofes ergebenden Problemen befassen.

Während sowohl die juristischen Personen des privaten Rechts als auch die natürlichen Personen nahezu ungehindert eine Ergebnisverrechnung bei gewerblichen Einkünften vornehmen können²¹, ist eine solche bei der öffentlichen Hand nicht ohne weiteres möglich. Sie kann eine steuerlich wirksame Ergebnisverrechnung nur bei gleichartigen Betrieben gewerblicher Art vornehmen, bei nichtgleichartigen sogar nur, wenn eine enge technische und wirtschaftliche Verflechtung vorliegt²². Eine Verrechnung zwischen Hoheitsbetrieben und Betrieben gewerblicher Art ist dagegen nicht möglich²³.

Um diese starke Einengung der Ergebnissaldierung zwischen verschiedenartigen Betrieben gewerblicher Art zu unterlaufen und eine den juristischen Personen des privaten Rechts annähernd vergleichbare Verrechnung von Ergebnissen, insbesondere von Gewinnen und Verlusten bei nichtgleichartigen Betrieben gewerblicher Art, zu erreichen, wurden in der Vergangenheit in der Praxis verschiedene Modelle entwickelt.

Eines davon war das so genannte Einlagemodell²⁴, bei dem Anteile an Kapitalgesellschaften, die gewinnbringend waren, als gewillkürtes Betriebsvermögen in einen dauerdefizitären Betrieb gewerblicher Art eingelegt wurden und der Ausgleich von Gewinnen und Verlusten zwischen den kommunalen Unternehmen durch Anrechnung der Körperschaftsteuer aus Gewinnausschüttungen des einen Unternehmens an das andere im Wege der Erstattung erfolgte.

Weitere Modelle waren die so genannte Mehrmütterorganschaft und das Teilwertabschreibungsmodell.

Bei der Mehrmütterorganschaft wurde zur Ergebnisverrechnung der Umstand genutzt, dass ein Organschaftsverhältnis nach Abschnitt 52 Abs. 6 Körperschaftsteuer-Richtlinien 1995 angenommen wurde, wenn sich mehrere gewerbliche Unternehmen

²¹ Eine Übersicht der Ausnahmen findet sich z.B. bei Steffen, S. 100 ff.

²² Vgl. R 7, H 7 KStR; Louis, S. 232. Eine Ausnahme bilden nichtgleichartige BgAs, die zusammengefasst werden und für sich genommen jeder BgA nur Gewinne oder nur Verluste hat. Die Zusammenfassungsmöglichkeit endet aber, sobald bei einem BgA das Ergebnis von den Ergebnissen der anderen BgAs abweicht. Dann gelten die Zusammenfassungskriterien der H 7 KStR; Storg/Vierbach, BB 2003, S. 2099.

²³ Vgl. H 7 KStR; BFH v. 10.7.1962, BStBl III 1962, S. 448; Kugel, S. 68.

²⁴ Vgl. Augsten in: Augsten/Fabry, Handbuch Unternehmen der öffentlichen Hand, Teil 5, Rnm. 94 u. 101.

der öffentlichen Hand lediglich zum Zweck der einheitlichen Willensbildung gegenüber einer Kapitalgesellschaft zu einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts (Innengesellschaft) zusammenschlossen, wenn daneben die in den Körperschaftsteuer-Richtlinien 1995 weiter aufgeführten Voraussetzungen erfüllt waren. Der Bundesfinanzhof rechnete, anders als in den in Abschnitt 49 Satz 6 und 52 Abs. 2 Körperschaftsteuer-Richtlinien 1995 genannten Fällen, sowohl die unmittelbaren Beteiligungen der in der Gesellschaft bürgerlichen Rechts zusammengeschlossenen Gesellschafter als auch deren mittelbaren Beteiligungen an der Organgesellschaft zusammen²⁵.

Beim Teilwertabschreibungsmodell wurde zur Ergebnisverrechnung die Möglichkeit von Teilwertabschreibungen auf Beteiligungen, die dauerverlustrig sind, genutzt²⁶.

Mit Inkrafttreten des Steuersenkungsgesetzes und des Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetzes wurde durch den Wegfall der dafür notwendigen gesetzlichen Grundlagen den oben genannten Modellen der Boden entzogen. Der letzte große Schnitt bei der Besteuerung der öffentlichen Hand erfolgte durch das Jahressteuergesetz 2009, in dem nach dem Willen des Gesetzgebers, die bis dahin geltende Rechtslage kodifiziert werden sollte²⁷.

Folglich stellt sich erneut die Frage, nach den nun noch verbliebenen Gestaltungsmöglichkeiten zur Wiederherstellung des Zustands vor Inkrafttreten des Steuersenkungsgesetzes und des Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetzes.

Eine Möglichkeit für die öffentliche Hand bestünde in einer wirtschaftlichen Betätigung in der Gestalt von Personenhandelsgesellschaften, um den steuerlichen Querverbund in seiner Form vor dem Steuersenkungsgesetzes und des Unternehmensteuerfortentwicklungsgesetzes zu erhalten²⁸. In der **Literatur** wird diese Möglichkeit zum Beispiel darin

²⁵ Vgl. BFH v. 8.10.1986, BFH/NV 1988, S. 190.

²⁶ Vgl. hierzu Winkeljohann/Grote in: Ipsen, 11. Bad Iburger Gespräche, S. 95 f.; Körner in: NWB Fach 4, S. 4457; Schorr/Schlär, DB 2000, S. 2554.

²⁷ Vgl. Änderungsantrag der Fraktionen CDU/CSU und SPD zum Entwurf für ein Jahressteuergesetz, Begründung zu Buchstabe b (Absatz 6); Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen an die Finanzpolitischen Sprecher der CDU/CSU und SPD Fraktionen im Deutschen Bundestag v. 28.10.2008.

²⁸ So OFD Münster, Arbeitshilfe, S. 171: „Um auch künftig eine körperschaftsteuerliche Verlustverrechnung zu ermöglichen wird zur Zeit von folgenden Gestaltungen vermehrt Gebrauch gemacht:

...

- Kapitalgesellschaften, deren Anteile von Verlust-BgA's gehalten werden, werden in Personengesellschaften umgewandelt.

... „

gesehen bestehende GmbHs in GmbH & Co. KGs umzuwandeln oder neu zu gründen²⁹. Damit gewinnt eine von der öffentlichen Hand bisher stiefmütterlich behandelte Rechtsform zusehends an Bedeutung³⁰.

Hierzu vertritt beispielsweise *Klostermann*³¹ die Auffassung, dass es keinen Unterschied zwischen einer GmbH & Co. KG und dem Einlagemodell gäbe. Er begründet dies damit, dass die wirtschaftlichen Tätigkeiten der GmbH & Co. KG und des defizitären Betriebes gewerblicher Art oder der defizitären GmbH in keiner Weise organisatorisch zusammengefasst, sondern nur Beteiligungserträge weitergeleitet würden³².

Die gegenteilige Meinung vertritt *Schiffers*³³. Seiner Meinung nach sind auf die Zusammenfassung der Beteiligung der öffentlichen Hand an einer Personenhandelsgesellschaft mit anderen steuerlich relevanten Tätigkeiten für eine wirksame Verrechnung von Gewinn- oder Verlustanteilen aus der Personenhandelsgesellschaft die Zusammenfassungskriterien der Finanzverwaltung³⁴ zu übertragen³⁵. Im Zweifel bedürfe es zwischen den Tätigkeiten einer engen technischen und wirtschaftlichen Verflechtung³⁶.

Die **Rechtsprechung**³⁷ hat sich innerhalb des Problemkreises Personenhandelsgesellschaft und öffentliche Hand bisher lediglich mit der Frage beschäftigt, ob eine solche Mitunternehmerschaft überhaupt eine Steuerpflicht auf Seiten der öffentlichen Hand auslöst.

Die **Finanzverwaltung** hat sich im Zuge der Neuregelung der Besteuerung der öffentlichen Hand durch das Jahressteuergesetz 2009 mit einem BMF-Schreiben zu dem Thema geäußert³⁸. Früher ließ sich lediglich aus R 7 Abs. 2 Satz 4 Körperschaftsteuer-Richtlinien 2004 entnehmen, dass die Zusammenfassungskriterien auch für Mitunternehmerschaften der öffentlichen Hand zu gelten haben³⁹. Mittlerweile finden sich Regelungen hierzu in dem oben genannten BMF-Schreiben. Allerdings stoßen diese in der

²⁹ Vgl. Krämer in: Dötsch et al., § 4 KStG Rn. 114; Augsten in: Augsten/Fabry, Handbuch Unternehmen der öffentlichen Hand, Teil 5, Rn. 102, Schorr/Schlär, DB 2000, S. 2556 f.; so auch OFD Münster, Arbeitshilfe, S. 173; Vogel, ZKF 2008, S. 57; Elicker, KommJur 2006, S. 408; a.A. Cronauge, S. 69.

³⁰ Vgl. Kugel, S. 63; Cronauge S. 69.

³¹ Vgl. Klostermann, ZKF 2002, S.79 ff.

³² Ebenda.

³³ Vgl. Schiffers, GmbH-StB 2001, S. 319 ff.

³⁴ Vgl. R 7 Abs. 2 KStR.

³⁵ Vgl. Schiffers, GmbH-StB 2001, S. 319.

³⁶ Ebenda.

³⁷ Nachweise vgl. oben Fn. 8 ff.

³⁸ Vgl. BMF v. 12.11.2009, BStBl I 2009, S. 1303 ff.

³⁹ In diesem Sinne vgl. OFD Münster, Arbeitshilfe, S. 173; R 7 Abs. 2 Satz 4 KStR.

Literatur zunehmend auf Ablehnung⁴⁰. Damit bleibt die Rechtslage nach wie vor uneinheitlich. Der Aufsatz von *Kronawitter*⁴¹ zeigt, dass dieses Thema -trotz des BMF-Schreibens und des Jahressteuergesetzes 2009- nach wie vor aktuell ist, da er sich ausschließlich mit der Beteiligung der öffentlichen Hand an einer GmbH & Co. KG beschäftigt. Die Aufarbeitung der Frage, inwieweit die Beteiligung der öffentlichen Hand an einer Personenhandelsgesellschaft einen Betrieb gewerblicher Art darstellt, ist somit notwendig. Die Zielsetzung der vorliegenden Arbeit besteht in einer Darstellung der derzeitigen ertragsteuerlichen Behandlung einer Beteiligung der öffentlichen Hand an einer Personenhandelsgesellschaft auf Basis von Rechtsprechung, Verwaltungsanweisungen/-richtlinien/-erlassen und Literatur. Hierbei soll aufgezeigt werden, ob die dort vertretenen Auffassungen einer kritischen Überprüfung standhalten oder ob es eines anderen Ansatzes bedarf.

1.2 Aufbau und Gang der Untersuchung

Im ersten Teil der Arbeit soll zunächst die einschlägige Rechtsprechung, Literatur, Verwaltungsanweisungen, -richtlinien und -erlasse der Finanzverwaltung dargestellt und anschließend ausgewertet werden. Danach soll dann deren Übertragbarkeit auf die öffentliche Hand geprüft werden. Soweit einschlägige Rechtsprechung, Literatur, Verwaltungsanweisungen -richtlinien und -erlasse der Finanzverwaltung zu einzelnen Fragestellungen nicht vorhanden sind, sollen selbige zu vergleichbaren Fallkonstellationen von Unternehmen, an denen nur natürliche Personen oder juristische Personen des privaten Rechts beteiligt sind, herangezogen und deren Übertragbarkeit auf die öffentliche Hand geprüft werden. Die Probleme der Besteuerung von Personenhandelsgesellschaften, die in der Rechtsform begründet sind, sind nicht Gegenstand der Arbeit, wie auch die Probleme der Besteuerung der öffentlichen Hand als solche, soweit sie nicht die Beteiligung derselben an einer Personenhandelsgesellschaft betreffen. Die Behandlung dieser Themenkreise würde den Rahmen der Arbeit sprengen. Die Arbeit beschränkt sich darüber hinaus auf Personenhandelsgesellschaften, da in der Regel nur diese, wegen der Restriktionen der Gemeindeordnungen der Länder, gegründet beziehungsweise gehalten werden dürfen⁴².

⁴⁰ So vgl. Leippe, DStZ 2010, S. 106 ff.

⁴¹ Vgl. DStZ 2010, S. 370 ff.

⁴² Vgl. beispielhaft GO NRW § 107 ff.

Der zweite Teil der Arbeit befasst sich mit der Überprüfung der im ersten Teil gefundenen Ergebnisse anhand von Fallgestaltungen.

Abschließend folgt im dritten Teil eine zusammenfassende Darstellung der gefundenen Ergebnisse.

2. Grundsätze der Besteuerung der öffentlichen Hand

2.1 Einleitung

Die einkommensteuerliche Behandlung von Einkünften einer Personenhandelsgesellschaft bereitet seit jeher Probleme⁴³, da diese weder im Körperschaftsteuer- noch im Einkommensteuergesetz als Steuersubjekt aufgeführt wird⁴⁴. Daraus resultieren zunächst zwei mögliche Steuersubjekte. Entweder die Personenhandelsgesellschaft als solche, die ihre Einkünfte analog einer Kapitalgesellschaft selber zu versteuern hätte. Oder die Gesellschafter selbst, indem die von der Gesellschaft erzielten Einkünfte ihnen unmittelbar zugerechnet und der Besteuerung unterworfen werden. In diesem Falle würde die Personenhandelsgesellschaft steuerlich ignoriert⁴⁵. Das deutsche Steuerrecht beschreitet jedoch keinen der beiden Wege, sondern geht vielmehr einen Mischweg⁴⁶. Auf der einen Seite hat die Personenhandelsgesellschaft keine Steuersubjekteigenschaft, ein Durchgriff durch die Personenhandelsgesellschaft auf die Gesellschafter erfolgt. Die von der Personenhandelsgesellschaft erzielten Einkünfte werden den Gesellschaftern anteilig als originäre Einkünfte zugerechnet und bei diesen der Steuer unterworfen⁴⁷. Auf der anderen Seite erlangt die Personenhandelsgesellschaft aber eine gewisse steuerrechtliche Teilrechtsfähigkeit, nämlich was die Art und Höhe der Einkünfte angeht⁴⁸. Dies führt dazu, dass die Personenhandelsgesellschaft einkommensteuerlich transparent wird⁴⁹. Im Ergebnis ist die Personenhandelsgesellschaft sowohl Subjekt von Einkünf-

⁴³ Vgl. Best, DStR 1991, S. 1545 und speziell für den Bereich der GmbH & Co. KG: vgl. Baldi in: Frot-scher Anh. 1 zu § 15 EStG Rn. 63.

⁴⁴ Vgl. Best, DStR 1991, S. 1545.

⁴⁵ So die bis Anfang der siebziger Jahre vorherrschende Bilanzbündeltheorie, vgl. Birk, Steuerrecht, S. 315; Niehaus/Wilke, Besteuerung, S. 24.

⁴⁶ Vgl. Birk, Steuerrecht, S. 315, der von einem „dualen Prinzip“ spricht.

⁴⁷ Sog. Transparenzprinzip, vgl. Niehaus/Wilke, Besteuerung, S. 25; Birk, Steuerrecht, S. 316; BFH v. 3.5.1993, BStBl II 1993, S. 621 ff.

⁴⁸ Vgl. BFH v. 3.7.1995, BStBl II, S. 621 ff., m.w.N.

⁴⁹ Vgl. Birk, Steuerrecht, S. 316.

teerzielung als auch der –ermittlung, nicht aber der Besteuerung. Damit kommen als Steuersubjekt nur natürliche oder juristische Personen in Betracht⁵⁰. Die öffentliche Hand wiederum ist gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 6 Körperschaftsteuergesetz, nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig.

Daraus ergibt sich die Frage, ob die Beteiligung der öffentlichen Hand an einer Personenhandelsgesellschaft einen Betrieb gewerblicher Art darstellt⁵¹, oder nicht. Letzteres hätte zur Folge dass die Beteiligung steuerlich irrelevant ist⁵².

Um diese Frage beantworten zu können, ist zunächst zu klären, unter welchen Voraussetzungen bei der öffentlichen Hand ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt.

2.2 Die Juristische Person des öffentlichen Rechts

Erster Anknüpfungspunkt für die Körperschaftsteuerpflicht der öffentlichen Hand ist der Begriff der juristischen Person des öffentlichen Rechts. Inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts sind unbeschränkt steuerpflichtig. Juristische Personen des öffentlichen Rechts, deren Sitz oder Geschäftsleitung im Ausland liegt, sind dagegen nur beschränkt steuerpflichtig, da § 4 Abs. 1 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz nur auf § 1 Abs. 1 Nr. 6 Körperschaftsteuergesetz verweist, nicht aber auf § 2 Körperschaftsteuergesetz⁵³. Der naheliegende Versuch der Klärung des Begriffs über einen Rückgriff auf Rechtsprechung, Finanzverwaltung oder Literatur scheidet, da in allen drei Bereichen eine allgemeingültige Definition des Begriffs nicht existiert⁵⁴. Vielmehr ist zur Bestimmung, ob es sich bei dem jeweiligen Rechtsgebilde um eine juristische Person des öffentlichen Rechts handelt, ein Rückgriff auf die Grundsätze des allgemeinen Staats- und Verwaltungsrechts nötig⁵⁵. Danach sind juristische Personen des öffentlichen Rechts Gebilde, die ihre Rechtsfähigkeit und ihre rechtliche Gestaltung aus dem öffentlichen Bundes- und Landesrecht (in Ausnahmefällen auch nach Reichs- oder sonstigem vorzei-

⁵⁰ So ständige Rechtsprechung seit BFH v. 25.2.1991, DStR 1991, S. 506 ff. Ursprünglich ging der RFH und anfangs auch der BFH davon aus, dass jeder Gesellschafter einer Personengesellschaft als eigener Unternehmer mit eigener Tätigkeit gilt (sog. Bilanzbündeltheorie), vgl. RFH v. 14.7.1937, RStBl 1937, S. 937 ff. und v. 24.9.1942, RStBl 1943, S. 6 ff.

⁵¹ So bereits RFH mit Urteil v. 8.11.1938, RStBl 1939, S. 301.

⁵² Vgl. Augsten in: Augsten/Fabry, Handbuch Unternehmen der öffentlichen Hand, Teil 5 Rn. 10.

⁵³ Vgl. Landwehr, S. 134.

⁵⁴ Vgl. Klein in: NWB Fach 4, S. 972; Landwehr, S. 132.

⁵⁵ Vgl. Lange DStZ 2000, S. 200; Landwehr, S. 132.

tigen Recht) herleiten⁵⁶ oder denen durch Rechtsakt⁵⁷, etwa durch Verleihung⁵⁸, teilweise aber auch nur aus bloßer Verwaltungsübung oder aus Gewohnheitsrecht⁵⁹ die Eigenschaft als juristische Person des öffentlichen Rechts verliehen wurde⁶⁰. Aus der Historie heraus zählen zu den juristischen Personen des öffentlichen Rechts der Bund, die Länder und Kommunen, die Regierungsbezirke sowie die Gemeinde- und Zweckverbände⁶¹. Hinzu kommen noch die Kirchen und Religionsgemeinschaften, die allerdings einen Sonderstatus einnehmen. Sie sind nach Maßgabe des Art. 140 Grundgesetz in Verbindung mit Art. 137 der Weimarer Reichsverfassung juristische Personen des öffentlichen Rechts, allerdings besonderer Art. Die Wahrnehmung ihrer öffentlichen Aufgabe ist keine staatliche und sie sind nicht Bestandteil der Gliederung des Staates⁶². Sie finden deshalb im Rahmen dieser Arbeit keine weitere Berücksichtigung. Demnach fallen folgende juristische Personen des öffentlichen Rechts unter den Anwendungsbereich des § 6 Abs. 1 Nr. 6 Körperschaftsteuergesetz⁶³:

⁵⁶ Vgl. BFH v. 13.3.1974, BStBl II 1974, S. 391; BFH v. 1.3.1951, BStBl III 1951, S. 120; Bott in: Ernst & Young, § 4 KStG Rn. 14; Meier/Semelka in: H/H/R, § 4 KStG Anm. 21.

⁵⁷ Vgl. König, S. 37.

⁵⁸ Vgl. Gastl, S. 10; Landwehr, S. 132.

⁵⁹ hierzu kritisch: vgl. Landwehr, S. 132.

⁶⁰ Vgl. Klein in: NWB Fach 4, S. 972.

⁶¹ Vgl. Landwehr, S. 134.

⁶² Vgl. BFH v. 16.5.1975, BStBl II 1975, S. 746 ff.

⁶³ Zur Zugehörigkeit der Zweckverbände zu den juristischen Personen des öffentlichen Rechts: vgl. Gastl, S. 10; Bott in: Ernst & Young, § 4 KStG Rn. 16.

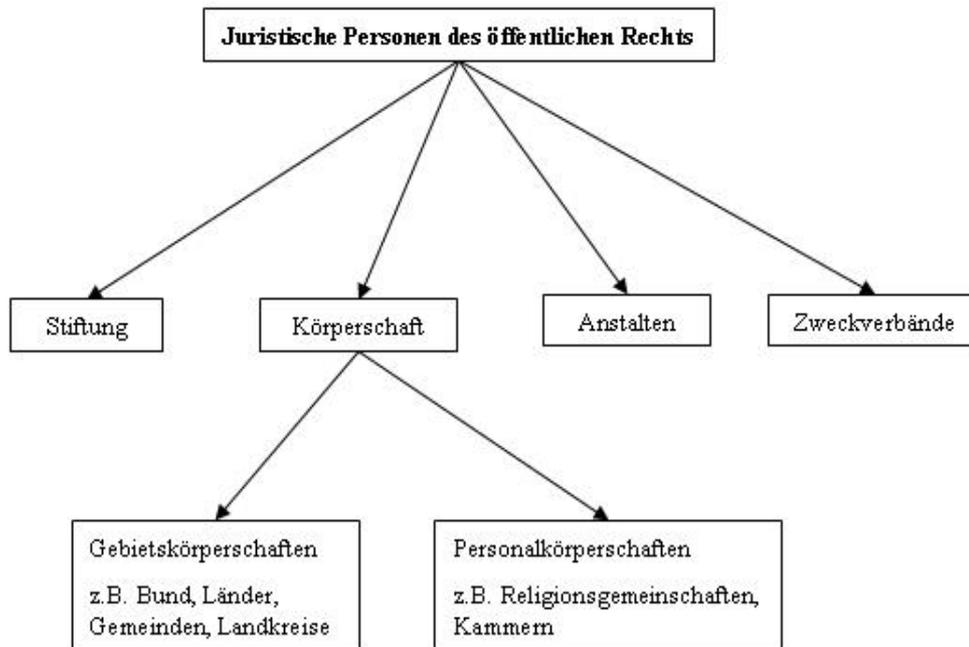


Abbildung 1: Übersicht zu juristischen Personen des öffentlichen Rechts⁶⁴

In der Praxis entscheidet die Finanzverwaltung bei Zweifeln über die Rechtsnatur des Rechtsgebildes nach allgemeinen Grundsätzen, ob es sich im betreffenden Fall um eine juristische Person des öffentlichen Rechts handelt⁶⁵. Maßgeblich für die Entscheidung der Finanzverwaltung ist letztendlich das tatsächliche Handeln des zu beurteilenden Rechtsgebildes⁶⁶.

2.3 Der Betrieb gewerblicher Art

Zweiter Anknüpfungspunkt für die Körperschaftsteuerpflicht der öffentlichen Hand ist der Begriff „Betrieb gewerblicher Art“, der zunächst in § 4 Abs.1 Körperschaftsteuergesetz

⁶⁴ In Anlehnung an die Arbeitshilfe der OFD Münster.

⁶⁵ So geschehen in R 6 Abs. 1 KStR, indem die Finanzverwaltung die jPdöR aufzählt, wobei diese aber nicht abschließend ist, wie das Wort „insbesondere“ in S. 1 zeigt; vgl. Landwehr, S. 133; Gastl, S. 13; Bött in: Ernst & Young, § 4 KStG Rn. 15; Krämer in: Dötsch et al., § 4 KStG Rn. 7.

⁶⁶ So bereits schon RFH v. 6.6.1928, RStBl 1928, S. 332; v. 8.10.1929, RStBl 1929, S. 594 f.; v. 7.5.1931, RStBl 1931, S. 392; BFH v. 1.3.1951, BStBl III 1951, S. 120 f.; Bött in: Ernst & Young, § 4 KStG Rn. 15.

setz legal definiert ist. Diese Definition wird zusätzlich in § 4 Abs. 2 bis 5 Körperschaftsteuergesetz ergänzt beziehungsweise klarstellend erläutert⁶⁷.

Die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art setzt nach § 4 Abs. 1 in Verbindung mit § 4 Abs. 2 bis 5 Körperschaftsteuergesetz voraus, dass es sich um:

1. eine **Einrichtung**,
2. die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person des öffentlichen Rechts **wirtschaftlich heraushebt**,
3. die der **Einnahmenerzielung** durch eine **nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit**,
4. die **nicht der Land- und Forstwirtschaft** dient, handelt und
5. **kein Hoheitsbetrieb** im Sinne des § 4 Abs. 5 Körperschaftsteuergesetz ist.

2.3.1 Betrieb gewerblicher Art: unbestimmter Rechtsbegriff oder Typusbegriff?

Uneinigkeit besteht in der **Literatur**, ob der Begriff des Betriebes gewerblicher Art einen unbestimmten Rechtsbegriff oder einen Typusbegriff darstellt. Die Bedeutung der Unterscheidung liegt in der Rechtsnatur der beiden Begriffe.

Während der Typusbegriff dadurch kennzeichnet ist, dass keine definierenden Merkmale festgelegt sind, sondern er nur durch beschreibende erklärt wird, verhält es sich beim unbestimmten Rechtsbegriff genau umgekehrt⁶⁸.

Handelt es sich um einen **Typusbegriff** liegt ein Betrieb gewerblicher Art auch dann vor, wenn nur einige wenige aber nicht alle der unter 2.3 genannten Merkmale vorhanden sind⁶⁹. Entscheidend ist demnach das Gesamtbild der Betrachtung⁷⁰.

Handelt es sich hingegen um einen **unbestimmten Rechtsbegriff**, liegt bei Fehlen auch nur eines der unter 2.3 genannten Merkmale kein Betrieb gewerblicher Art mehr vor, da

⁶⁷ Vgl. Bott in: Ernst & Young, § 4 KStG Rn. 27.

⁶⁸ Vgl. Larenz, S. 464 ff.

⁶⁹ Vgl. Landwehr, S. 135.

⁷⁰ Vgl. Larenz, S. 464 ff.

ein unbestimmter Rechtsbegriff für den Eintritt der Rechtsfolge das Vorhandensein aller Tatbestandsmerkmale erfordert⁷¹.

Namentlich *Seer*⁷² und, unter Berufung auf ihn, *Bader*⁷³ gehen davon aus, dass es sich um einen Typusbegriff handelt⁷⁴. Sie begründen dies damit, dass bei einer rein formallogischen Subsumption des § 15 Abs. 2 Einkommensteuergesetz auch die, nach ihrer Ansicht richtigerweise als steuerfrei zu behandelnde, Vermögensverwaltung als Betrieb gewerblicher Art und damit als steuerpflichtig anzusehen sei⁷⁵.

Anders als die Literatur problematisieren weder **Rechtsprechung** noch **Finanzverwaltung** diese beiden Ansätze.

2.3.2 Einrichtung

Grundvoraussetzung für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art nach § 4 Abs. 1 in Verbindung mit § 4 Abs. 2 bis 5 Körperschaftsteuergesetz ist das Vorliegen einer Einrichtung. Damit stellt sich die Frage, was unter einer „Einrichtung“ im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz zu verstehen ist.

Versucht man sich dem Begriff zu nähern, stellt man fest, dass seine Bedeutung aufgrund der Probleme und der Unschärfe des Begriffes umstritten ist. Ausgehend vom Wortlaut der Norm liegt zunächst der Gedanke nahe, dass hierunter eine mehr oder weniger weitgehende organisatorische Verselbständigung von Einnahmen erzielenden Tätigkeiten der öffentlichen Hand zu verstehen ist⁷⁶. Diese Sichtweise hätte aber zur Folge, dass die Steuerpflicht von der Organisation der wirtschaftlichen Tätigkeit der Trägerkörperschaft, also der öffentlichen Hand, abhinge und damit zu derer eigenen Disposition stünde. Eine solche Sichtweise ist mit dem Sinn und Zweck der Besteuerung der öffentlichen Hand jedoch nicht in Einklang zu bringen⁷⁷.

⁷¹ Vgl. Landwehr, S. 137.

⁷² Vgl. Seer, DStR 1992, S. 1751 f.

⁷³ Vgl. Bader, S. 82 ff.

⁷⁴ Vgl. Seer, DStR 1992, S. 1751 f.

⁷⁵ Ebenda.

⁷⁶ Vgl. Hüttemann, Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 44 f.; Häck, S. 102; Landwehr, S. 139 ff.

⁷⁷ Vgl. Hüttemann, Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 44 f.; Häck, S. 102.

Nach der gegenwärtigen **Rechtsprechung** des Bundesfinanzhofes erfordert das Tatbestandsmerkmal „Einrichtung“ keine verselbständigte organisatorische Einheit⁷⁸. Ein Betrieb gewerblicher Art kann demnach bereits dann vorliegen, wenn die öffentliche Hand Aufgaben innerhalb anderer Organisationsstrukturen miterledige. Konsequenterweise schließt nach Ansicht des Bundesfinanzhofes die Einbeziehung einer wirtschaftlichen Tätigkeit in eine mit hoheitlichen Aufgaben betraute Organisationsstruktur die gesonderte Beurteilung der wirtschaftlichen Tätigkeit nicht aus⁷⁹. Allerdings müsse die wirtschaftliche Tätigkeit eine funktionelle Einheit darstellen, damit sie sich von den anderen Tätigkeiten abgrenzen lasse⁸⁰. Dies sei dann der Fall, wenn sich die wirtschaftliche Tätigkeit als organisatorisch abgegrenzten Teilbereich darstelle⁸¹, der wirtschaftlich zusammenhängt⁸². Diese organisatorische Abgrenzung kann sich nach Ansicht des Bundesfinanzhofes insbesondere aus den getroffenen organisatorischen Vorkehrungen⁸³, wie etwa eigenständiges Personal⁸⁴, gesonderte Aufzeichnung von Entgelten⁸⁵ et cetera, ergeben. Nicht entscheidend sei, ob die Tätigkeit auch durch eine vermögensmäßige Trennung des ihr gewidmeten Vermögens von dem übrigen der öffentlichen Hand und in einer besonderen Buchführung äußerlich sichtbar geworden ist⁸⁶. Solche Maßnahmen allein sollen nach Ansicht des Bundesfinanzhofes weder stets zu einer Qualifikation als Betrieb gewerblicher Art führen, noch ihr Unterlassen eine solche Qualifikation schlechthin ausschließen⁸⁷.

Leitgedanke für diese Überlegungen des Bundesfinanzhofes war, dass die Steuerpflicht der öffentlichen Hand nicht allein vom Umfang der organisatorischen Vorkehrungen abhängen dürfe, da nicht die öffentliche Hand selbst Umfang der persönlichen Steuerpflicht bei den einzelnen wirtschaftlichen Betätigungen bestimme, sondern das Gesetz⁸⁸.

⁷⁸ Vgl. BFH v. 27.6.1990, BFH/NV 1991, S. 628.

⁷⁹ So schon BFH v. 14.4.1983, BStBl II 1983, S. 491ff. unter Hinweis auf die Urteile v. 26.5.1977, BStBl II 1977, S. 813 und v. 13.3.1974, BStBl II 1974, S. 391; vgl. BFH v. 27.6.1990, BFH/NV 1991, S. 628.

⁸⁰ BFH v. 14.4.1983, BStBl II 1983, S. 491 ff.

⁸¹ Vgl. Himmelmann/Gloria, S. 121, Fritz/Gastl, inputmagazin, www.inputmagazin.de/haupttrubriken1.php3?beitrag=223&rubrik=14.

⁸² Vgl. BFH v. 13.3.1974, BStBl II 1974, S. 394; Seer, DStR 1992, S. 1753.

⁸³ Vgl. BFH v. 11.1.1979, BStBl II 1979, S. 494; BFH v. 14.4.1983, BStBl II 1983, S. 494; Hüttemann, Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 46.

⁸⁴ Vgl. BFH v. 13.3.1974, BStBl II 1974, S. 391.

⁸⁵ Vgl. BFH v. 26.5.1977, BStBl II 1977, S. 813 ff.; BFH v. 2.3.1983, BStBl II 1983, S. 386.

⁸⁶ Vgl. BFH v. 13.3.1974, BStBl II 1974, S. 391 ff.

⁸⁷ Ebenda.

⁸⁸ Vgl. BFH v. 26.2.1957, BStBl III 1957, S. 146 f.

Diese Sichtweise geht auf die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes⁸⁹ zurück, der den Begriff der Einrichtung als einen „Inbegriff fortdauernder wirtschaftlicher Verrichtungen, die unter einem einheitlichen Willen auf ein bestimmtes sachliches Ziel gerichtet sind, dadurch wirtschaftlich in sich zusammenhängen und eine funktionale Einheit bilden, sich aber innerhalb der Gesamtbetätigung der Körperschaft des öffentlichen Rechts als etwas Besonderes herausheben“,⁹⁰ umschrieb.

Die **Finanzverwaltung** hat die Sichtweise von Reichs- und Bundesfinanzhof im Grundsatz übernommen. Ihrer Ansicht nach stellt „jede wirtschaftliche Tätigkeit“⁹¹, die sich innerhalb der Gesamtbetätigung als selbständige Betätigung abgrenzen lässt, eine Einrichtung dar. Die wirtschaftliche Selbständigkeit soll sich gemäß H 6 Körperschaftsteuer-Richtlinien 2004 sowohl aus organisatorisch-gegenständlichen als auch aus anderen Beweisanzeichen ergeben⁹². Organisatorisch-gegenständliche Beweisanzeichen für das Vorliegen einer selbständigen Tätigkeit sollen auch hier ein geschlossener Geschäftskreis oder eine besondere Leitung, eine Buchführung oder ein ähnliches auf eine Einheit hindeutendes Merkmal sein⁹³. Wenn Betriebsmittel, etwa Maschinen und dergleichen, oder Personal, sowohl im steuerlich relevanten als auch im nicht steuerbaren Bereich eingesetzt werden und eine zeitliche Abgrenzung des Einsatzes für den einen oder anderen Bereich nicht möglich ist, stellen diese nach der Finanzverwaltung andere Beweisanzeichen dar, aufgrund derer sie das Vorliegen einer Einrichtung annimmt⁹⁴. Ansonsten ist der von der Finanzverwaltung geforderte Grad der Verselbständigung äußerst gering⁹⁵. So ist nach R 6 Abs. 4 Satz 3 Körperschaftsteuer-Richtlinien 2004 eine eigene verselbständigte ‚Abteilung‘ nicht notwendig und selbst ein Miterledigen im Rahmen des allgemeinen Betriebes soll der Annahme einer Einrichtung nicht entgegenstehen⁹⁶.

Die Auffassung der Finanzverwaltung unterscheidet sich jedoch in einem Punkt von der der Rechtsprechung. Anders als die Rechtsprechung legt sie für die Annahme einer Einrichtung bestimmte Umsatzgrenzen fest⁹⁷, um ihrem Bedürfnis nach Rechtssicherheit und Praktikabilität nachzukommen. Sie nimmt eine Einrichtung ohne weitere Prüfung

⁸⁹ Vgl. RFH v. 22.10.1929, RStBl 1929, S. 666 und RFH v. 25.7.1933, RStBl 1933, S. 1060.

⁹⁰ Vgl. RFH v. 22.10.1929, RStBl 1929, S. 666; RFH v. 25.7.1933, RStBl 1933, S. 1060; Bott in: Ernst & Young, § 4 KStG Rn. 36.

⁹¹ BMF-Schreiben v. 5.8.1975, BStBl I 1975, S. 934; vgl. R 6 Abs. 2 Satz 1 KStR.

⁹² Ebenda.

⁹³ Vgl. FinMin Thüringen vom 26.10.1992, S 2706 A 09 2.06; H 6 KStR; Gastl, S. 20.

⁹⁴ Vgl. BFH v. 13.3.1974, BStBl II 1974, 391; A 5 Abs. 4 KStR; Gastl, S. 20.

⁹⁵ Vgl. Seer, DStR 1992, S. 1753; Hilgenstock, S. 61.

⁹⁶ Vgl. R 6 Abs. 4 KStR; Gastl, S. 19.

dann an, wenn der Jahresumsatz der wirtschaftlichen Tätigkeit den Betrag von 130.000 EUR⁹⁸ übersteigt. Allerdings handelt es sich hier um keine starre Grenze, sondern lediglich um ein Indiz, in welchem Falle eine Einrichtung angenommen werden kann. Letztendlich sollen im Grundsatz alle Einrichtungen der Körperschaftsteuer unterworfen werden, die das äußere Bild eines Gewerbebetriebs haben⁹⁹.

Innerhalb der **Literatur** ist eine einheitliche Begriffsbestimmung nicht auszumachen. Während der mehrheitliche Teil die Kriterien von Rechtsprechung und Finanzverwaltung kritiklos übernommen¹⁰⁰ hat, zeigt der Rest ein uneinheitliches Bild.

So verwendet ein Teil den Begriff „Einrichtung“ synonym mit dem Begriff „Betrieb“. Dabei werden beide Begriffe als bekannt vorausgesetzt und nicht weiter erläutert¹⁰¹. Dementsprechend findet man in diesem Teil des Schrifttums keine Definition des Begriffs „Einrichtung“. Funktionell dient diesem Teil der Literatur der Begriff der „Einrichtung“ als Abgrenzungsmerkmal zwischen steuerlich relevanter Betätigung und steuerlich irrelevanter Vermögensverwaltung sowie hoheitlicher Betätigung der öffentlichen Hand der Sache und des Umfangs nach¹⁰².

Bei dem verbleibenden Teil der Literatur sind, mit Ausnahme von *Schmid*, der für das Vorliegen einer Einrichtung „das äußere Bild eines Gewerbebetriebs“ fordert¹⁰³, im Wesentlichen drei Begriffsbestimmungen ausmachen¹⁰⁴, die sich allerdings nur in Nuancen voneinander unterscheiden.

Die erste Meinung geht davon aus, dass die Tatbestandsmerkmale „Einrichtung“ und „wirtschaftliches Herausheben“ miteinander verwoben und damit nicht voneinander trennbar sind¹⁰⁵. Begründet wird dies damit, dass die beiden Merkmale allein unter

⁹⁷ Ebenda.

⁹⁸ Vgl. R 6 Abs. 4 Satz 2 KStR; OFD Münster, Arbeitshilfe, S. 22.

⁹⁹ Vgl. H 6 KStR.

¹⁰⁰ Vornehmlich die Kommentarliteratur, vgl. statt aller: Hüttemann, Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 48 m.w.N.

¹⁰¹ Vgl. statt aller: Siegel, S. 63 m.w.N.

¹⁰² Vgl. Klein in: NWB Fach 4, S. 972, Gastl, S. 18, Hilgenstock, S. 59.

¹⁰³ Schmid, DSz 2000, S. 219; vgl. H 6 KStR.

¹⁰⁴ Vgl. Hüttemann, Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 48; Hilgenstock, S. 154 f.; Seer, DSz 1992, S. 1753 ff.; Bott in: Ernst & Young, § 4 KStG Rn. 43 ff. und 63 ff.; Landwehr, S. 139 ff.; Siegel, S. 64 ff. und 223 ff.; Häck, S. 115 f.

¹⁰⁵ Vgl. Bott in: Ernst & Young, § 4 KStG Rn. 64; Hüttemann, Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 44; Landwehr, S. 139 ff. und S. 157 ff.; Bader, S. 123 ff.; Seer, DSz 1992, S. 1753ff.; Loius, S. 79 ff.

Wettbewerbsgesichtspunkten auszulegen seien¹⁰⁶. Danach sei jede von der eigentlichen öffentlichen Aufgabe abtrennbare Tätigkeit eine wirtschaftlich herausgehobene Tätigkeit, wenn sie einen wettbewerbsrelevanten, privatwirtschaftlichen Charakter besitze¹⁰⁷. Entscheidend sei bei der Beurteilung der aktionsbezogene Ansatz¹⁰⁸. Damit folgt dieser Teil der Literatur im Grundsatz der Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes, der in seinem Urteil vom 22. November 1939 ausführt:

„Entscheidend für die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art ist die Feststellung, daß sich die Körperschaft durch ihre Einrichtung in den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr einschaltet und dabei eine Tätigkeit entfaltet, die sich ihrem Inhalt nach von der Tätigkeit eines privatgewerblichen Unternehmers nicht wesentlich unterscheidet.“¹⁰⁹

Landwehr als ein Vertreter dieser Begriffsbestimmung geht noch einen Schritt weiter, indem er § 4 Abs. 5 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz für entbehrlich hält, da durch den aktionsbezogenen Ansatz ein ‚atomisch‘ geprägtes Erscheinungsbild eines Betriebes gewerblicher Art entstehe, bei dem sich selbst die Frage des „Überwiegens“ nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz nicht mehr stelle¹¹⁰.

Bei der zweiten Meinung werden die beiden Tatbestandsmerkmale strikt voneinander getrennt¹¹¹. Sie verfolgt damit den genau entgegengesetzten Weg der ersten. Für *Siegel* beispielsweise liegt die Funktion des Merkmals der „Einrichtung“ in der Bildung des Zuordnungsobjektes für diejenigen Tätigkeiten, die der Besteuerung in Form eines Betriebes gewerblicher Art unterliegen sollen. Nach seiner Auffassung liefern weder das Merkmal der funktionellen Einheit noch die 130.000 €-Grenze¹¹² der Finanzverwaltung noch organisatorische Kriterien eine befriedigende Lösung der Bestimmung des Merkmals der Einrichtung. Am ehesten sei noch das Merkmal der wirtschaftlichen Einheit im Sinne des § 19 Abs. 2 Bewertungsgesetz hierfür geeignet. Angesichts dessen plädiert *Siegel* dafür, andere Kriterien aufzustellen, die die Funktion des Merkmals Einrichtung übernehmen können. Offen lässt er allerdings, welche dies sein könnten¹¹³. Dem Merkmal des „wirtschaftlichen Heraushebens“ hingegen legt er die Funktion bei, im Rahmen

¹⁰⁶ Vgl. *Landwehr*, S. 145; *Seer*, DStR 1992, S. 1754; *Bott* in: *Ernst & Young*, § 4 KStG Rn. 43 f.

¹⁰⁷ Vgl. *Hüttemann*, S. 44; *Seer*, DStR 1992, S. 1753 ff.

¹⁰⁸ Vgl. *Landwehr*, S. 157.

¹⁰⁹ RFH v. 24.03.1939, RStBl 1939, S. 478.

¹¹⁰ Vgl. *Landwehr*, S. 157.

¹¹¹ Vgl. *Siegel*, S. 59 ff. und 216 ff.

¹¹² Vgl. *Siegel*, S. 76, spricht noch von der „250.000 DM-Grenze“, da seine Arbeit vor der Währungsumstellung gefertigt wurde.

¹¹³ *Ebenda*.

eines Hoheitsbetriebes ausgeübte unselbständige Hilfs-/Nebentätigkeiten von wirtschaftlichen Tätigkeiten abzugrenzen¹¹⁴. Unbedeutende Tätigkeiten sollen von der Steuerpflicht ausgenommen werden, um einen ungerechtfertigt hohen Verwaltungsaufwand zu vermeiden¹¹⁵.

Am weitesten geht die dritte Meinung, die dem Tatbestandsmerkmal „Einrichtung“ wegen dessen Konturlosigkeit praktisch keine Bedeutung mehr beimessen möchte¹¹⁶. *Hilgenstock* beispielsweise begründet dies damit, dass aus Gründen der steuerlichen Gleichbehandlung öffentliche und private Unternehmen steuerlich gleichgestellt werden müssten. Seiner Auffassung nach würde damit ein positiver Beitrag zur Vermeidung von Rechtsunsicherheit bei der Besteuerung der öffentlichen Hand geliefert, da die Konturlosigkeit des Einrichtungsbegriffs und die damit verbundene Rechtsunsicherheit bei der Auslegung des Merkmals zu einer Durchbrechung des Grundsatzes der Praktikabilität der Besteuerung führen würde¹¹⁷. Zu dem gleichen Ergebnis kommen *Hüttemann*¹¹⁸ und *Häck*¹¹⁹.

2.3.3 Wirtschaftliches Herausheben der Einrichtung

Weitere Voraussetzung für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art ist gem. § 4 Abs. 1 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz, dass sich die Einrichtung innerhalb der öffentlichen Hand wirtschaftlich heraushebt.

Die **Rechtsprechung** hat von Anfang an bei der Auslegung des Merkmals des wirtschaftlichen Heraushebens auf die Wettbewerbsrelevanz abgestellt. So vertrat bereits der *Reichsfinanzhof* die Auffassung, dass die wirtschaftliche Betätigung von einigem Gewicht sein müsse¹²⁰. Dies sollte dann der Fall sein, wenn sie geeignet sei, einer einzelnen Person eine bescheidene Lebensgrundlage zu bieten¹²¹. Unerheblich seien die tatsächlich erwirtschafteten Gewinne, vielmehr komme es auf die Gewinne an, die durch die Tätigkeit erzielt werden könnten, wenn man die in der Privatwirtschaft übli-

¹¹⁴ Vgl. Siegel, S. 76; Bader, S. 124 f.; Schiffers, DStZ 2009, S. 820.

¹¹⁵ Vgl. Bader, S. 124.

¹¹⁶ Vgl. Hilgenstock, S. 154 f.; Hüttemann, S. 50; Häck, S. 115.

¹¹⁷ Vgl. Hilgenstock, S. 154 f.

¹¹⁸ Vgl. Hüttemann, S. 50.

¹¹⁹ Vgl. Häck, S. 115.

¹²⁰ Vgl. RFH v. 22.10.1929, RStBl 1929, S. 667; RFH v. 22.11.1938, RStBl 1939, S. 478 und RFH v. 20.1.1942, RStBl 1942, S. 405.

¹²¹ Vgl. RFH v. 9.12.1932, RStBl 1933, S. 53; RFH v. 7.2.1939, RStBl 1939, S. 449.

chen Gewinnaufschläge zugrundelegen würde¹²². Damit wollte der Reichsfinanzhof eine gegenüber der Privatwirtschaft ungebührliche Bevorzugung der öffentlichen Hand vermeiden¹²³.

Der Bundesfinanzhof ist diesem Ansatz vom Grundsatz her zwar gefolgt¹²⁴, indem er zunächst auf absolute Gewinn- bzw. Umsatzgrenzen abstellte¹²⁵, dieses Kriterium aber nachfolgend wieder dahingehend einschränkte, dass die Beurteilung der Tätigkeit nun im Verhältnis des Umfangs der wirtschaftlichen Tätigkeit zum Gesamthaushalt der öffentlichen Hand gesehen werden müsse¹²⁶. Diese Sichtweise hatte allerdings zur Folge, dass die Steuerpflicht der öffentlichen Hand entscheidend vom Umfang des Haushalts der Trägerkommune abhing. So konnten identische Tätigkeiten bei kleineren Kommunen tendenziell eher wirtschaftlich herausgehobene Tätigkeiten sein, als bei großen Kommunen¹²⁷. Diesen Mangel erkannte auch der Bundesfinanzhof und korrigierte konsequenterweise seine Rechtsprechung dahingehend, dass die absoluten Gewinn- bzw. Umsatzgrenzen keine geeigneten Kriterien seien, wirtschaftliche Betätigung zu bestimmen, sondern lediglich als Indizien gewertet werden können¹²⁸. Aber auch hiervon ist der Bundesfinanzhof in seiner weiteren Rechtsprechung sukzessive abgerückt¹²⁹. „Wirtschaftlich herausgehoben“ ist eine Einrichtung nach der derzeit bestehenden Rechtsprechung dann, wenn sie nach ihrem wirtschaftlichen Gewicht Wettbewerbsrelevanz erlangt¹³⁰.

Die **Finanzverwaltung** hat den Wandel der Rechtsprechung nicht vollständig mitvollzogen. Sie stellt nach wie vor auf Umsatzgrenzen ab. Danach hebt sich die Einrichtung wirtschaftlich dann hervor, wenn der Jahresumsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Umsatzsteuergesetz über 30.678 EUR liegt¹³¹. Die Finanzverwaltung ist der Rechtsprechung insoweit gefolgt, als die Umsatzgrenze nur ein Indiz für eine wirtschaftliche Herausgehobenheit der Einrichtung sein soll. Im Einzelfall kann also auch bei Unterschreiten der Grenze eine wirtschaftliche Bedeutsamkeit angenommen werden,

¹²² Vgl. RFH v. 7.2.1939, RStBl 1939, S. 449.

¹²³ Vgl. Gastl, S. 30.

¹²⁴ Vgl. BFH v. 26.2.1957, BStBl III 1957, S. 147; BFH v. 26.5.1977, BStBl II 1977, S. 813.

¹²⁵ Vgl. BFH v. 24.10.1961, BStBl III 1961, S. 552; BFH v. 26.5.1977, BStBl II 1977, S. 813.

¹²⁶ Vgl. BFH v. 11.9.1979, BStBl II 1979, S. 740.

¹²⁷ Vgl. Hilgenstock, S. 67, der dies am Beispiel einer vermieteten Gaststätte darstellt.

¹²⁸ Vgl. BFH v. 2.3.1983, BStBl II 1983, S. 389; BFH v. 25.10.1985, BStBl II 1990, S. 868.

¹²⁹ Ohne weitere Begründung in seinem Urteil v. 25.10.1989, BStBl II 1990, S. 871.

¹³⁰ So bereits BFH v. 11.1.1979, BStBl II 1979, S. 749; Vgl. BFH v. 25.10.1989, BStBl II 1990, S. 871.

¹³¹ Vgl. A 5 Abs. 5 Satz 1 KStR.

wenn besondere Gründe vorgetragen werden¹³². Eine solche wirtschaftliche Bedeutsamkeit soll z.B. eine bestehende Wettbewerbssituation zu Privatanbietern sein¹³³. Nach Ansicht der Finanzverwaltung ist in solchen Fällen, in denen die Umsatzgrenzen nicht überschritten sind, aber von der öffentlichen Hand eine wirtschaftliche Bedeutsamkeit geltend gemacht wird, zu prüfen, ob für die einschlägige Tätigkeit ein wettbewerbsrelevanter Markt überhaupt besteht. Mit Hinweis auf das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 27.3.2003¹³⁴ soll es neben dem tatsächlichen auch auf den potentiellen Wettbewerb ankommen¹³⁵. Ist ein solcher Markt, tatsächlich oder potenziell, vorhanden, so hebt die Einrichtung sich wirtschaftlich auch unter der oben genannten Grenze heraus, sofern die öffentliche Hand sich darauf beruft. Damit kommt der Grenze von 30.678 € die Bedeutung einer Nichtaufgriffsgrenze zu.

Streng zu unterscheiden ist die oben genannte Umsatzgrenze von der Umsatzgrenze in Höhe von 123.823 € die als Beweisanzeichen für wirtschaftliche Selbständigkeit im Umsatzsteuerrecht gilt¹³⁶.

Das Zusammenspiel der Grenzen sieht nach Ansicht der Finanzverwaltung wie folgt aus:

Jahresumsatz	Körperschaftsteuerliche Auswirkungen
Unter 30.678 €	Ein BgA liegt grundsätzlich nicht vor. In Ausnahmefällen kann ein BgA angenommen werden, sofern dem Finanzamt das Bestehen besonderer Gründe (Konkurrenzverhältnis) vorgetragen wird und die übrigen BgA-Tatbestandsmerkmale erfüllt sind.
Zwischen 30.678 € und 130.000 €	Ein BgA liegt vor, wenn die wirtschaftliche Selbständigkeit durch umsatzunabhängige Merkmale verdeutlicht ist.
Über 130.000 €	Ein BgA wird grundsätzlich angenommen; allerdings kann unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls ein BgA verneint werden.

Tabelle 1: Zusammenspiel der Umsatzgrenzen der R 6 KStR¹³⁷

¹³² Dies werden i.d.R. die Kommunen sein, denen daran gelegen ist, bestimmte Unternehmungen steuerpflichtig werden zu lassen, um z.B. den Vorsteuerabzug zu haben, vgl. OFD Münster, Arbeitshilfe, S. 24 unter Berufung auf das Urteil des FG Düsseldorf, UVR 2000, S. 262.

¹³³ Vgl. R 6 Abs. 5 Satz 5 KStR; OFD Münster, Arbeitshilfe, S. 24.

¹³⁴ Vgl. BFH/NV 2003, S. 1018 ff.

¹³⁵ Vgl. OFD Münster, Arbeitshilfe, S. 24.

¹³⁶ Vgl. Hilgenstock, S.68.

¹³⁷ Ebenda.

In der **Literatur** zeigt bezüglich des Begriffs der wirtschaftlichen Herausgehobenheit, wie auch oben beim Begriff der Einrichtung, ein uneinheitliches Bild.

Louis etwa verwendet die Merkmale „Einrichtung“ und „wirtschaftliches Herausheben“ synonym und zieht die Kriterien der Rechtsprechung zur Einrichtung heran, um das Merkmal „wirtschaftliches Herausheben“ zu definieren¹³⁸.

Hilgenstock dagegen lehnt die Anwendung der Nichtaufgriffsgrenze¹³⁹ der Finanzverwaltung für die öffentliche Hand mit dem Hinweis auf das Fehlen einer vergleichbaren Grenze bei privatwirtschaftlichen Unternehmungen ab. Die hierdurch der öffentlichen Hand eingeräumte Gestaltungsmöglichkeit widerspreche dem Grundsatz der Wettbewerbsneutralität des wirtschaftlichen Handelns der öffentlichen Hand. Privatwirtschaftlichen Steuersubjekten sei es im Gegensatz zur öffentlichen Hand nicht möglich, auf die steuerliche Erfassung gewinnbringender Tätigkeiten zu verzichten, während verlustbringende Betätigungen zum Zwecke der Steueroptimierung gezielt der Körperschaftsteuer unterworfen werden könnten¹⁴⁰.

Landwehr kommt zu dem Schluss,

„daß in der täglichen Anwendung das Merkmal der wirtschaftlichen Bedeutsamkeit letztlich völlig zu vernachlässigen ist und zudem zur Vermeidung von Irritationen vom Gesetzgeber aus der Formulierung des § 4 Abs. 1 S. 1 KStG herausgenommen werden“¹⁴¹

sollte. Zur gleichen Auffassung gelangen *Häck*¹⁴² und *Küffner*¹⁴³.

Ansonsten hat sich die Literatur¹⁴⁴ im Großen und Ganzen der Rechtsprechung und der Finanzverwaltung angeschlossen, indem sie das Merkmal ebenfalls im Sinne einer wirtschaftlichen Selbständigkeit auslegt¹⁴⁵. Auch hier steht der Grundgedanke der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen im Vordergrund¹⁴⁶.

¹³⁸ Vgl. *Louis*, S. 79 ff.

¹³⁹ Siehe oben.

¹⁴⁰ Vgl. *Hilgenstock*, S. 156 f.

¹⁴¹ Vgl. *Landwehr*, S. 164.

¹⁴² Vgl. *Häck*, S. 148.

¹⁴³ Vgl. *Küffner*, S. 98.

¹⁴⁴ Vornehmlich die Kommentarliteratur vgl. statt aller: *Hüttemann*, Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 48 mit weiteren Nachweisen.; vgl. i.E. *Kußmaul/Blasius*, INF 2003, S. 23; *Klein*, NWB Fach 4, S. 4146 f.

¹⁴⁵ Vgl. *Bott* in: *Ernst & Young*, § 4 KStG Rn. 63; *Kohorst*, S. 47; *König*, S. 62; *Kugel*, S. 16 ff.; *Siegel*, S. 216; *Landwehr*, S. 157; *Gastl*, S. 30.

¹⁴⁶ Vgl. *Gastl* S. 30.

2.3.4 Nachhaltige wirtschaftliche Betätigung mit Einnahmenerzielungsabsicht

Bezüglich der Begrifflichkeit des Merkmals „**Nachhaltigkeit**“, herrscht in **Rechtsprechung**, und **Literatur**¹⁴⁷ Einigkeit. Der Begriff ist nach den allgemeinen steuerrechtlichen Regeln zu bestimmen¹⁴⁸ und damit deckungsgleich mit dem Begriff der „nachhaltigen Tätigkeit“ des § 14 Abgabenordnung¹⁴⁹. Es reicht für die Nachhaltigkeit schon ein einmaliges Tätigwerden aus, wenn es mit dem Willen unternommen wird, es bei sich bietender Gelegenheit zu wiederholen¹⁵⁰. Dies gilt auch für den Fall, dass das Tätigwerden mangels Gelegenheit nicht erfolgen wird¹⁵¹. Nachhaltigkeit ist darüber hinaus gegeben, wenn die Durchführung zwar mehrerer Akte bedarf, aber auf einem einmaligen Beschluss beruht¹⁵². Sogar mehrere gleichartige Tätigkeiten, die in einem engen zeitlichen Zusammenhang zueinander stehen, sind nachhaltig, da die Wiederholung der Tätigkeiten und nicht die Einnahmen entscheidend sind¹⁵³. Es bedarf insoweit keiner Wiederholungsabsicht. Konsequenterweise liegt dann keine Nachhaltigkeit vor, wenn durch eine einmalige Tätigkeit ein Dauerzustand erreicht wird, der dazu führt, dass über einen längeren Zeitraum Vergütungen anfallen oder Tätigkeiten, die ohne Wiederholungsabsicht ausgeübt werden, sich über einen längeren Zeitraum erstrecken¹⁵⁴.

Die **Finanzverwaltung** dagegen nimmt eine nachhaltige Tätigkeit dann an, wenn der Jahresumsatz nachhaltig, da heißt über einen gewissen Zeitraum, über 30.687 € liegt¹⁵⁵.

Uneinigkeit herrscht hingegen hinsichtlich der Funktion des Merkmals „Nachhaltigkeit“. Abweichend von Rechtsprechung und Finanzverwaltung stellt die Mehrheit der **Literatur**¹⁵⁶ die Heranziehung des Kriteriums als Tatbestandsmerkmal für die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art in Frage. Letztendlich soll der Begriff nur als eine Art Bagatellgrenze fungieren, um unnötigen formalistischen Verwaltungsaufwand zu ver-

¹⁴⁷ Vgl. Bott in: Ernst & Young, § 4 KStG Rn. 62; Hüttemann, Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 58; Hilgenstock, S. 62; Kugel, S. 21; König, S. 61; Kohorst, S. 45; bei Siegel hingegen taucht interessanterweise der Begriff der „Nachhaltigkeit“ gar nicht auf. Er scheint ihm keine Bedeutung beizumessen.

¹⁴⁸ Vgl. Hüttemann, Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 58; Hilgenstock, S. 62.

¹⁴⁹ Vgl. Hüttemann, Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 58 m.w.N.; Bott in: Ernst & Young, § 4 KStG Rn. 62.

¹⁵⁰ Vgl. Hüttemann, Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 58; Bott in: Ernst & Young, § 4 KStG Rn. 62.

¹⁵¹ Vgl. Hilgenstock, S. 62.

¹⁵² Vgl. BFH v. 21.8.1985, BStBl II, S. 88 ff; Meier/Semelka in: H/H/R, § 4 KStG Anm. 23; Hilgenstock, S. 62.

¹⁵³ Vgl. Hilgenstock, S. 63.

¹⁵⁴ Vgl. BFH v. 21.8.1985, BStBl II, S. 88 ff.; Hilgenstock, S. 62.

¹⁵⁵ Vgl. R 6 Abs. 5 Satz 4 KStR.

¹⁵⁶ Vgl. Gastl, S. 22; König, S. 61; Kugel, S. 21 f.; Bader, S. 118 und 125; Landwehr, S. 225 f.

meiden, indem einmalige Tätigkeiten zu der Annahme eines Betriebes gewerblicher Art führen.

Auch das zweite Merkmal, die „**wirtschaftliche Tätigkeit**“, ist sowohl hinsichtlich des Begriffes als auch hinsichtlich der Funktion umstritten.

Während der Begriff der „wirtschaftlichen Tätigkeit“ **Rechtsprechung**¹⁵⁷ und **Finanzverwaltung** zur Abgrenzung der Betriebe gewerblicher Art von der steuerfreien Vermögensverwaltung dient, schließt sich die **Literatur**¹⁵⁸ dem nur zum Teil an.

Danach soll in Anlehnung an § 14 AO eine wirtschaftliche Betätigung vorliegen, wenn sie den Rahmen der bloßen Vermögensverwaltung übersteigt¹⁵⁹. Eine weitergehende Bedeutung wird dem Begriff wegen seiner mangelnden Eignung als Abgrenzungsmerkmal zwischen hoheitlicher und gewerblicher Tätigkeit sowie seiner weiten Auslegungsmöglichkeit allerdings nicht beigemessen¹⁶⁰.

Ein anderer Teil der Literatur¹⁶¹ misst dem Merkmal ebenfalls keine weitere Bedeutung zu, da „zwischen der Selbständigkeit einer Einrichtung und deren nachhaltigen Betätigung ... ein enger Zusammenhang [besteht], so daß die Zuordnung eines Sachverhalts zu dem einen oder anderen Bereich nicht einfach ist“¹⁶².

Den Gegenpol zu dieser Meinung vertreten *Kohorst*¹⁶³, *Siegel*¹⁶⁴ und *Hüttemann*¹⁶⁵. Für sie bildet der Begriff den systematischen Anknüpfungspunkt für die Abgrenzung von Betrieben gewerblicher Art gegenüber Hoheitsbetrieben. Nach ihrer Auffassung entsprach es dem Willen des historischen Gesetzgebers, all diejenigen Betriebe gewerblicher Art der Körperschaftsteuer zu unterwerfen, die äußerlich das Gesicht eines Gewerbetriebes haben¹⁶⁶.

¹⁵⁷ Vgl. BFH v. 30.06.1988, BStBl II 1986, S. 911: Danach liegt in Anlehnung an § 14 AO eine wirtschaftliche Betätigung vor, wenn sie den Rahmen der bloßen Vermögensverwaltung übersteigt.

¹⁵⁸ Vgl. Hilgenstock, S. 63.

¹⁵⁹ Vgl. oben.

¹⁶⁰ Vgl. Krämer in: Dötsch et al., § 4 Rn. 43; Seer, DStR 1992, S. 1753; Hilgenstock, S. 64; Kugel, S. 22; Hilgenstock, S. 64.

¹⁶¹ Vgl. Louis, S. 81; Kugel, S. 23; Bader, S. 118.

¹⁶² Louis, S. 81; vgl. i. E. auch König, S. 58, nach dessen Auffassung sich das Tatbestandsmerkmal einer genauen rechtlichen Begriffsbestimmung entzieht.

¹⁶³ Vgl. Kohorst, S. 45.

¹⁶⁴ Vgl. Siegel, S. 95 ff. und 121 ff., der den Begriff allerdings gegen den Begriff „Ausübung öffentlicher Gewalt“ abgrenzt, aber letztendlich das gleiche meint.

¹⁶⁵ Vgl. Hüttemann, Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 58.

¹⁶⁶ Ebenda.

Abschließend bleibt festzuhalten, dass es weder Rechtsprechung noch Finanzverwaltung noch Literatur gelungen ist, den unbestimmten Rechtsbegriff „wirtschaftliche Tätigkeit“ eindeutig zu konkretisieren¹⁶⁷.

2.3.4.1 *Abgrenzung Betrieb gewerblicher Art – Hoheitsbetrieb*

2.3.4.1.1 Historische Grundlagen

Im Körperschaftsteuergesetz von 1925 wurden alle Betriebe und Verwaltungen der öffentlichen Hand als steuerpflichtig erklärt und die Hoheitsverwaltungen durch Ausnahmenvorschriften für steuerfrei¹⁶⁸. Dies wurde im Körperschaftsteuergesetz von 1934 dann umgekehrt. Nunmehr war die öffentliche Hand steuerfrei und nur über den Ausnahmetatbestand „Betrieb gewerblicher Art“ steuerpflichtig. Damit war der Zustand hergestellt, der noch heute gilt. Begründet wurde die Umstellung damals damit, dass alle Betriebe der Besteuerung unterworfen werden sollten, die das äußere Bild eines Gewerbebetriebes haben. Damit bedurfte es, anders als noch im Körperschaftsteuergesetz von 1925, keiner Spezialregelungen mehr für die steuerfreie Betätigung der öffentlichen Hand, da die Ausübung der öffentlichen Gewalt nicht unter die Gruppe der Betriebe gewerblicher Art fiel. Deshalb hielt der Gesetzgeber eine ausdrückliche Steuerbefreiung für die Hoheitsverwaltung, also die Hoheitsbetriebe, im Körperschaftsteuergesetz von 1934 für entbehrlich¹⁶⁹.

2.3.4.1.2 Rechtsprechung

Das zur Abgrenzung der steuerfreien von der steuerpflichtigen Betätigung entscheidende Merkmal war nach Auffassung des Reichsfinanzhofes der Inhalt der Tätigkeit. Er führt hierzu in seinem Urteil vom 22.06.1937 aus:

„Es kommt somit für die Beurteilung der persönlichen Steuerpflicht darauf an, ob die entfaltete Tätigkeit sich nach dem Inhalt unter den gegebenen Verhältnissen **ü b e r w i e g e n d** als eine privatgeschäftliche Verkehrshandlung oder als bewußte Erfüllung einer hoheitlichen Aufgabe darstellt. Steht die Förderung des privatwirtschaftlichen Verkehrs im Vordergrund der Tätigkeit, so ist Steuerpflicht auch dann gegeben, wenn die Verwaltungsmaßnahmen der Gemeinde oder durch poli-

¹⁶⁷ Vgl. Kohorst, S. 45; Siegel, S. 121.

¹⁶⁸ Vgl. Siegel, S. 143 ff.

¹⁶⁹ Vgl. Hüttemann, Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 75 f. m.w.N.

zeiliche Anordnungen mit einem Annahmewang für die beteiligten Personenkreise umkleidet ist.“¹⁷⁰

Dementsprechend lehnte es der Reichsfinanzhof ab, einen tatsächlichen Wettbewerb für die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art zu fordern. Seiner Ansicht nach genüge es, wenn sich die öffentliche Hand privatwirtschaftlich betätigte, auch wenn die Tätigkeit außerhalb des Wettbewerbes stehen sollte. Aus demselben Grund reichte auch ein behördlicher Annahmewang nicht aus. Als Begründung führte er die öffentlichen Versorgungsbetriebe an, die in der Regel einen Monopolcharakter besaßen, gleichwohl aber einen Betrieb gewerblicher Art darstellten¹⁷¹.

Die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes wurde vom Obersten Finanzgerichtshof und dessen Nachfolger, dem Bundesfinanzhof, übernommen. Danach liegt ein Hoheitsbetrieb dann vor, wenn dieser überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dient. Ausübung öffentlicher Gewalt ist die Erfüllung öffentlicher Aufgaben¹⁷². Dies sind Tätigkeiten, die der öffentlichen Hand als Träger öffentlicher Gewalt „eigentümlich und vorbehalten“¹⁷³ sind. Der Ausübung von Zwangs- oder Monopolrechten bei der Wahrnehmung ihrer Tätigkeiten wird hierbei keine Bedeutung zugemessen¹⁷⁴. Entscheidend ist vielmehr, ob die Tätigkeit, die die öffentliche Hand ausübt, mit derjenigen von privaten Unternehmen vergleichbar ist. Neben diesen Kriterien hat der Bundesfinanzhof auch immer das Prinzip der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung herausgestellt¹⁷⁵. Dies führte jedoch dazu, dass er das Umfeld, in dem sich die öffentliche Hand steuerlich bewegte in die Beurteilung mit einbezog. Fehlte private Konkurrenz, war dies ein Indiz für die Annahme eines Hoheitsbetriebes¹⁷⁶. Konnte die Tätigkeit indessen auch von privaten Unternehmen ausgeübt werden oder tatsächlich ausgeübt, wurde ein Hoheitsbetrieb verneint¹⁷⁷. Eine tatsächliche Konkurrenzsituation musste indes nicht vorhanden sein, ein potentieller Wettbewerb reichte aus. Der Bundesfinanzhof begründete dies mit § 4 Abs. 5 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz, da nur so verhindert werden konnte, dass die Steuerpflicht der Betriebe gewerblicher Art durch Monopolbildung unterwandert

¹⁷⁰ RFH v. 22.6.1937, RStBl 1937, S. 983.

¹⁷¹ Vgl. hierzu Hüttemann, Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 80 f. mit ausführlichen Nachweisen zur Rechtsprechung des RFH.

¹⁷² Vgl. BFH v. 21.11.1967, BStBl II, S. 218; BFH v. 30.06.1988, BStBl II 1988, S. 910.

¹⁷³ I.d.S. schon RFH v. 10.9.1926, RStBl 1926, S. 335 und in der Folge dann BFH v. 12.12.1951, BStBl III 1952, S. 42 und zuletzt BFH v. 23.10.1996, BStBl II 1997, S. 139; vgl. Kessler/Fritz/Gastl, BB 2001, S. 961 m.w.N.; a.A. jedoch Lange, DStZ 2000, S. 201ff.

¹⁷⁴ Vgl. BFH v. 4.2.1976, BStBl II 1976, S. 356; BFH v. 30.06.1988, BStBl II 1988, S. 910.

¹⁷⁵ Vgl. Hüttemann, Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 83.

¹⁷⁶ Vgl. BFH v. 9.2.1953, BStBl III 1953, S. 86.

würde¹⁷⁸. Neben dem Wettbewerbsgedanken schließt nach Ansicht der Rechtsprechung auch ein durch die Tätigkeit der öffentlichen Hand gestörter Finanzausgleich die Annahme eines Hoheitsbetriebes aus¹⁷⁹.

Bis zu dem Urteil des Bundesfinanzhofes vom 29.10.2008¹⁸⁰ fehlten letztendlich aber eindeutige Kriterien, die festlegten, wann eine Tätigkeit der öffentlichen Hand eigentümlich und vorbehalten ist¹⁸¹. In seinem Urteil vom 29.10.2008 stellt der Bundesfinanzhof für die Annahme eines Hoheitsbetriebes darauf ab, ob zwischen dem beliebigen Unternehmen und der öffentlichen Hand ein Wettbewerb herrscht. Eine solcher sei seiner Ansicht nach dann anzunehmen, wenn der Leistungsempfänger bei Inanspruchnahme der Leistung zwischen öffentlicher Hand und beliehenem Unternehmer wählen könne. Dabei beschränkt der Bundesfinanzhof den relevanten Markt nicht nur auf das lokale Umfeld, sondern dehnt ihn auf das gesamte Bundesgebiet aus¹⁸². Eine Ausnahme solle aber dann gelten, wenn der Markt für die angebotene Leistung örtlich so eingegrenzt ist, dass eine Wettbewerbsbeeinträchtigung steuerpflichtiger Unternehmen bundes- oder europaweit ausgeschlossen ist¹⁸³. Ebenso läge eine solche Ausnahme vor, wenn etwaige Dritte nur als Erfüllungsgehilfen, so genannte Verwaltungshelfer, eingeschaltet würden¹⁸⁴.

2.3.4.1.3 Finanzverwaltung

Auch sie stellte zunächst abstrakt darauf ab, ob die Tätigkeit der öffentlichen Hand eigentümlich und vorbehalten ist. So führt die Arbeitshilfe der OFD Münster aus, das darauf abzustellen sei,

„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 eine Tätigkeit vorrangig ausgeübt, um Einnahmen zu erzielen, und dienen die Zwangs- oder Monopolrechte vorrangig auch dazu, die jPdöR vor

¹⁷⁷ Vgl. BFH v. 3.4.1961, BStBl III 1961, S. 298 f.

¹⁷⁸ Vgl. BFH v. 30.6.1988, BStBl II 1988, S. 910 ff.

¹⁷⁹ Vgl. BFH v. 21.9.1989, BStBl II 1990, S. 97 und v. 30.6.1988, BStBl II 1988, S. 912.

¹⁸⁰ DSStR 2008, S. 2470 ff.

¹⁸¹ Vgl. Siegel, S.123.

¹⁸² Vgl. BFH v. 29.10.2008, DSStR 2008, S. 2471 f.

¹⁸³ Vgl. Fiand, KStZ 2010, S. 62.

¹⁸⁴ Ebenda.

Konkurrenz zu schützen und ihr Einnahmen aus der Tätigkeit zu sichern, dient die Tätigkeit nicht mehr überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt“¹⁸⁵.

In dem im Zuge des Urteils des Bundesfinanzhofes vom 29.10.2008 ergangenen Schreiben des Bundesfinanzministeriums¹⁸⁶ hat die Finanzverwaltung dann die in diesem Urteil aufgestellten Grundsätze in Ergänzung der Ausführungen in R 9 und H 9 Körperschaftsteuer-Richtlinien 2004 übernommen. Eine Tätigkeit der öffentlichen Hand sei, sofern es sich nicht um eine Tätigkeit eines Betriebes im Sinne des § 4 Abs. 3 Körperschaftsteuergesetz handele, nur wirtschaftlich und damit unter den übrigen Voraussetzungen als Betrieb gewerblicher Art einzustufen, wenn sie ihr nicht eigentümlich und vorbehalten ist. Bei der Prüfung, ob eine der öffentlichen Hand eigentümliche und vorbehaltene Tätigkeit vorliege, sei demnach an erster Stelle zu prüfen, ob eine Aufgabenzuweisung an die öffentliche Hand vorliege. Dies sei grundsätzlich dann der Fall, soweit die öffentliche Hand die Aufgabe in Erfüllung einer ihr gesetzlich, zum Beispiel durch Bundesrecht, Landesrecht oder Landesrecht auf Grundlage von Bundesrecht, zugewiesenen Aufgabe ausübe. Entsprechendes gelte, soweit eine derart zugewiesene Aufgabe von der öffentlichen Hand auf einen Zweckverband oder eine Anstalt öffentlichen Rechts, das heißt eine andere öffentliche Hand, übertragen ist. Ist eine Tätigkeit in dem einen Bundesland der öffentlichen Hand vorbehalten **und** besteht hier ein öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang, bliebe die Tätigkeit ihr vorbehalten, auch wenn die gleiche Tätigkeit in einem anderen Bundesland der öffentlichen Hand nicht vorbehalten sei. Eine vorbehaltene Tätigkeit läge aber dann nicht vor, wenn die öffentliche Hand die Aufgaben auf private Dritte übertragen kann. Eine Übertragung einer Aufgabe auf einen Dritten sei allerdings dann nicht gegeben, wenn die öffentliche Hand bei der Durchführung dieser Aufgabe sich privater Dritter lediglich als Erfüllungsgehilfen bediene, was jedoch nicht uneingeschränkt gelten solle. Denn trotz einer Aufgabenzuweisung an die öffentliche Hand solle dann keine vorbehaltene Tätigkeit vorliegen, wenn kein öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang bestünde, so dass die Leistung auch bei einem Dritten nachgefragt werden könne, der keine in- oder ausländische öffentliche Hand sei. Dies habe aber wiederum keine Gültigkeit, wenn der Markt für die von der öffentlichen Hand ausgeübte Tätigkeit örtlich so eingeschränkt ist, dass eine Wettbewerbsbeeinträchtigung steuerpflichtiger Unternehmen im In- und Ausland ausgeschlossen werden kann.

¹⁸⁵ OFD Münster, Arbeitshilfe, S. 25.

¹⁸⁶ BMF v. 11.12.2009, DB 2010, S. 84 ff.

Wenn die der öffentlichen Hand zugewiesene Aufgabe auch auf einen privaten Dritten übertragen werden kann, solle es sich mangels einer der öffentlichen Hand vorbehaltenen Aufgabe um eine wirtschaftliche Tätigkeit handeln, die, soweit auch die übrigen Voraussetzungen erfüllt sind, zu einem Betrieb gewerblicher Art der öffentlichen Hand führe. Dies solle ausnahmsweise aber nicht gelten, wenn trotz der Möglichkeit, die der öffentlichen Hand zugewiesene Aufgabe auf einen privaten Dritten zu übertragen,

- die Übertragung auf den privaten Dritten nur im Wege der Beleihung möglich ist und
- ein öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang besteht, so dass die Leistung ausschließlich von jPdöR oder von Beliehenen erbracht werden kann.

In diesem Falle bliebe die Tätigkeit der öffentlichen Hand vorbehalten. Bestehe in einem Bundesland ein öffentlich-rechtlicher Benutzungszwang, solle die Tätigkeit der öffentlichen Hand in diesem Land eben jener vorbehalten und damit unter Berücksichtigung der übrigen Voraussetzungen des § 4 Körperschaftsteuergesetz hoheitlich sein, auch wenn dieses Vorbehalten in einem anderen Bundesland nicht vorliegt. Eine Beleihung in diesem Sinne setzt voraus, dass der private Dritte seine ihm übertragene Aufgabe nach Maßgabe öffentlich-rechtlicher Handlungsformen zu erfüllen habe¹⁸⁷.

¹⁸⁷ Ebenda.

Zusammengefasst in ein Prüfschema stellt sich dies grafisch wie folgt dar:

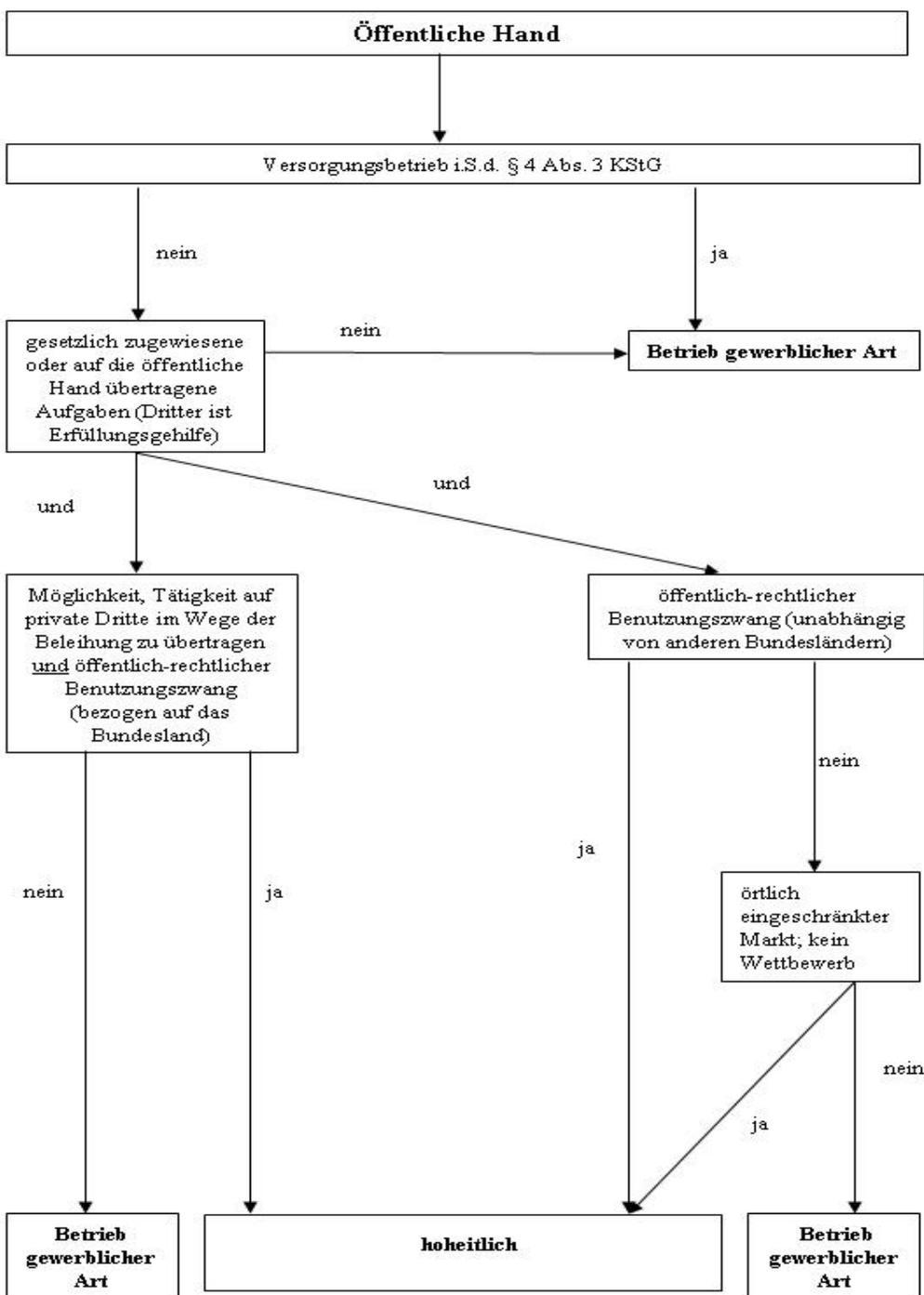


Abbildung 2: Schema für die Qualifizierung von Tätigkeiten der öffentlichen Hand¹⁸⁸

¹⁸⁸ Nach Fiand, KStZ 2010, S. 64.

2.3.4.1.4 Literatur

Meinungsstand bis zur Veröffentlichung des Erlasses des Bundesfinanzministeriums vom 11.12.2009

Die herrschende Meinung¹⁸⁹ in der **Literatur** hat sich der Meinung von Rechtsprechung und Finanzverwaltung angeschlossen. Bei dem Teil der Literatur, der sich nicht der Rechtsprechung angeschlossen hat, findet sich ein uneinheitliches Bild.

*Kohorst*¹⁹⁰, *Siegel*¹⁹¹ und *Hüttemann*¹⁹² grenzen Betriebe gewerblicher Art zu Hoheitsbetrieben anhand der wirtschaftlichen Tätigkeit der öffentlichen Hand ab. Ihrer Auffassung nach entsprach es dem Willen des historischen Gesetzgebers, alle diejenigen Betriebe gewerblicher Art der Körperschaftsteuer zu unterwerfen, die äußerlich das Gesicht eines Gewerbebetriebes haben¹⁹³.

Bott dagegen ist der Meinung, dass sich die Ausübung der hoheitlichen Tätigkeit als eine der juristischen Person des öffentlichen Rechts eigentümliche und vorbehaltene Aufgabenerfüllung für die steuerliche Qualifikation als Hoheitsbetrieb im Sinne des Steuerrechts selbst nicht in hoheitlicher Form vollziehen müsse, wenngleich die Verwendung einer privatrechtlichen Form ein Indiz für eine Tätigkeit außerhalb öffentlicher Gewalt sein könne und eine öffentlich-rechtliche Ausgestaltung ein beachtliches Anzeichen für einen Hoheitsbetrieb darstelle. Die öffentliche Hand könne sich hierbei im Rahmen einer als hoheitliche Verwaltungstätigkeit zu qualifizierenden Betätigung privatrechtlicher Mittel bedienen. Insoweit seien letztlich jedoch nicht die Form, sondern der Wesensgehalt des mit der Tätigkeit verfolgten Zwecks sowie der sich nach dem Gesamtbild darstellende Inhalt der Tätigkeit maßgebend¹⁹⁴.

Eine andere Meinung¹⁹⁵ ist der Auffassung, dass auf eine eigenständige steuerrechtliche Definition des Merkmals „Ausübung öffentlicher Gewalt“ ganz verzichtet werden und stattdessen eine Einschränkung der Steuerpflicht der öffentlichen Hand anhand der

¹⁸⁹ Vgl. Krämer in Dötsch et al., § 4 Rn. 120 ff.; Hüttemann, Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 86; Siegel, S. 132 m.w.N.

¹⁹⁰ Vgl. Kohorst, S. 45.

¹⁹¹ Vgl. Siegel, S. 95 ff. und 121 ff., der den Begriff allerdings gegen den Begriff „Ausübung öffentlicher Gewalt“ abgrenzt, aber letztendlich das gleiche meint.

¹⁹² Vgl. Hüttemann, Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 58.

¹⁹³ Siehe bereits oben, vgl. Hüttemann, Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 58.

¹⁹⁴ Vgl. Bott in: Ernst & Young, § 4 KStG Rn. 124.

¹⁹⁵ So insbesondere Selmer/Schulze-Osterloh, DÖV 1978, S. 381 ff.; Hilgenstock, S. 164; Seer/Wendt, DStR 2001, S. 827; Gastl, S. 214.

Wettbewerbsrelevanz¹⁹⁶ erfolgen solle, da Staatsaufgaben auch dann, wenn sie einem Träger öffentlicher Gewalt per Gesetz zugewiesen sind, zugleich wettbewerbsrelevante wirtschaftliche Tätigkeiten verkörpern können¹⁹⁷. Danach sei eine Tätigkeit der öffentlichen Hand dann nicht mehr ihr „eigentümlich“ und „vorbehalten“, wenn sie Aufgaben übernimmt, die auch von Personen des Privatrechts ausgeübt werden können und sie daher in realen oder potentiellen Wettbewerb zur privaten Wirtschaft tritt¹⁹⁸. *Baldauf* weiß ergänzend noch auf die Bedeutung einer fehlenden Wettbewerbsrelevanz hin. Als Grundgedanke steht hinter dieser Überlegung, dass der öffentlichen Hand bestimmte Aufgaben zugewiesen werden, die in keinerlei Beziehung zu privatwirtschaftlichen Aktivitäten stehen, sondern vielmehr in das Eigenleben der öffentlichen Hand fallen. „Eigentümlich“ und „vorbehalten“ seien darüber hinaus so auszulegen, dass eine der öffentlichen Hand zugewiesene Aufgabe durch oder aufgrund eines Gesetzes nicht bereits dann nicht mehr hoheitlich sei, wenn sie auf eine öffentlich bestellte (beliehene) Person des Privatrechts übertragen werden kann und diese in Ausübung der Tätigkeit ebenfalls hoheitlich tätig wird. Dies sei dann der Fall, wenn die öffentliche Hand die Tätigkeit im Rahmen einer eigens für sie geltenden rechtlichen Regelung ausübt. Der öffentlichen Hand werde damit ein rechtlich fundiertes Handeln eingeräumt, wie es einem privaten Dritten nicht möglich sei¹⁹⁹.

Ein anderer Teil der Literatur²⁰⁰ geht noch darüber hinaus. Dieser möchte selbst dann zu einer Besteuerung der öffentlichen Hand kommen, wenn der Wettbewerbsgedanke nicht anwendbar ist, und damit von einem potentiellen Wettbewerb keine Rede mehr sein kann, weil die betreffende Tätigkeit privaten Dritten von Rechts wegen untersagt ist²⁰¹. Begründet wird dies damit, dass die Besteuerung der öffentlichen Hand nicht nur zur Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen da sei, sondern auch zur Absicherung des Finanzausgleichs diene. Dieser Teil Literatur versteht den Finanzausgleich als abschließende Regelung zur Umverteilung des Steueraufkommens zwischen Bund, Ländern und Gemeinden. Die Steuerpflicht, und damit das Steueraufkommen, dürfe hiernach nicht durch die betroffenen Körperschaften, also auch die Kommunen, selbst beeinflusst wer-

¹⁹⁶ Vgl. Seer/Wendt, DStR 2001, S. 827; Hilgenstock S. 164.

¹⁹⁷ Vgl. Seer/Wendt, DStR 2001, S. 827.

¹⁹⁸ Ausführlich vgl. Siegel, S. 132 ff; Seer/Wendt, DStR 2001, S. 827; Gastl, S. 214.

¹⁹⁹ Vgl. Baldauf, DStZ 2008, S. 311 m.w.N.

²⁰⁰ Vgl. statt aller: Hüttemann, Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 91.

²⁰¹ Vgl. Bader S. 101; Hüttemann, Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 91.

den²⁰², das heißt die Steuerpflicht bzw. die Steuerfreiheit dürfe nicht von Organisationsregelungen der öffentlichen Hand abhängig sein.

Meinungsstand seit Veröffentlichung des Erlasses des Bundesfinanzministeriums vom 11.12.2009

Hierzu haben sich *Schiffers*²⁰³, *Fiand*²⁰⁴ und *Seer/Klemke*²⁰⁵ geäußert. Nach *Schiffers* ist ein zweistufiges Prüfschema für die Abgrenzung von hoheitlicher zu wirtschaftlicher Tätigkeit der öffentlichen Hand notwendig. Im ersten Schritt sei zu prüfen, ob die Tätigkeiten der öffentlichen Hand eigentümlich und vorbehalten sind. Hierzu stellt er auf folgende Indizien ab:

- Erfüllung spezifischer öffentlich-rechtlicher Aufgaben, die aus der Staatsgewalt abgeleitet sind und staatlichen Zwecken dienen.
- Zuweisung der Aufgabe an die öffentliche Hand per Landes- oder Bundesgesetz.
- Tätigwerden im Rahmen eigens geschaffener öffentlich-rechtlicher Regelungen.
- Annahme- beziehungsweise Benutzungszwang aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung.
- Einschaltung Dritter als Erfüllungsgehilfen.
- Ausübung der Tätigkeit in kommunaler Betätigungsform.

Im zweiten Schritt sei dann zu prüfen, ob es auf dem relevanten Markt eine Wettbewerbssituation gibt. Dagegen soll die Übertragung der Aufgabe mit pflichtbefreiender Wirkung auf private Wirtschaftsunternehmen oder die Ausübung der Tätigkeit in privatrechtlicher Form ein Indiz gegen das Vorliegen des ersten Punktes sein²⁰⁶.

Fiand hat die Meinung der Finanzverwaltung übernommen²⁰⁷. Er merkt lediglich kritisch an, dass immer noch das „Damoklesschwert des EuGH und der Kommission über

²⁰² Vgl. Hüttemann, Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 91.

²⁰³ Vgl. Schiffers, DStZ 2010, S. 125 ff.

²⁰⁴ Vgl. Fiand, KStZ 2010, S. 61 ff.

²⁰⁵ Vgl. Seer/Klemke, BB 2010, 2015 ff.

²⁰⁶ Vgl. Schiffers, DStZ 2010, S. 125.

²⁰⁷ Vgl. Fiand, KStZ 2010, S. 66.

allem²⁰⁸ schwebe und eine Zersplitterung der Verwaltungsauffassung in einen allgemeinen Bereich und in Sonderbereiche drohe²⁰⁹.

Seer/Klemke nehmen die Abgrenzung anhand der Wettbewerbsrelevanz vor. Eine Tätigkeit sei der öffentlichen Hand dann nicht mehr eigentümlich und vorbehalten, wenn sie Aufgaben übernehme, die auch von Personen des Privatrechts ausgeübt werden könnten und sie daher – ob gewollt oder ungewollt – in den realen oder potenziellen Wettbewerb zur privaten Wirtschaft tritt. In einem zweiten Schritt soll dann geprüft werden, ob diese Tätigkeit wettbewerbsrelevant ist. Hierzu greifen die Autoren auf die zum privaten Wettbewerb entwickelten Merkmale des Gesetzes gegen den unlauteren Wettbewerb (UWG) zurück. Allerdings sei ihrer Ansicht nach auch ein potenzielles Wettbewerbsverhältnis zu berücksichtigen, da nur dann die Wettbewerbsgleichheit gewahrt sei. Um eine uferlose Ausdehnung der Wettbewerbsrelevanz zu vermeiden, ist dieses einzuschränken. indem geprüft wird, ob es eine hinreichend konkrete Erwartung des Marktzutritts von Konkurrenten gibt. Hierbei handele es sich um eine Prognoseentscheidung, bei der alle „subjektiven und objektiven Momente“²¹⁰, die einen „Rückschluss auf eine Aktualisierung von Wettbewerb“²¹¹ zulassen, zu berücksichtigen sind²¹².

2.3.4.2 *Abgrenzung Betrieb gewerblicher Art – steuerfreie Vermögensverwaltung*

Anders als bei den Hoheitsbetrieben enthält § 4 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz keine ausdrückliche Regelung hinsichtlich der Vermögensverwaltung der öffentlichen Hand. Folglich lässt sich daraus nicht eindeutig entnehmen, ob die Vermögensverwaltung zu einem Betrieb gewerblicher Art führt oder nicht²¹³. Deshalb sollen zunächst die historische Entwicklung und der Rechtsfertigungsgrund der Steuerbefreiung dargestellt werden.

²⁰⁸ Fiand, KStZ 2010, S. 66.

²⁰⁹ Vgl. ebenda.

²¹⁰ Seer/Klemke, BB 2010, S. 2017.

²¹¹ Ebenda.

²¹² Vgl. Seer/Klemke, BB 2010, S. 2016 f.

²¹³ Vgl. Häck, S. 135.

2.3.4.2.1 Historische Entwicklung und Rechtfertigungsgrund

Wie bereits oben dargestellt, war die öffentliche Hand laut Körperschaftsteuergesetz von 1925 zunächst steuerpflichtig und wurde durch Ausnahmenvorschriften in Teilen wieder steuerfrei gestellt. Eine dieser Regelungen fand sich in § 11 Nr. 1 Körperschaftsteuergesetz. Dort wurden die Einkünfte aus Kapitalvermögen, Vermietung und Verpachtung von unbeweglichem Vermögen und aus land- und forstwirtschaftlichem Inventar steuerfrei gestellt. Mit der Umstellung des Körperschaftsteuergesetzes im Jahr 1935 auf die generelle Steuerfreiheit der öffentlichen Hand, erübrigte sich eine derartige Regelung. Diese wurde durch Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes ersetzt, der der Auffassung war, dass der Besitz oder die Verwaltung von Anteilen an Kapitalgesellschaften aufgrund fehlender Nachhaltigkeit und Einrichtung keine wirtschaftliche Einrichtung sein kann²¹⁴. Später stellte der Reichsfinanzhof nur noch fest, dass die bloße Vermögensverwaltung der öffentlichen Hand nicht als Betätigung eines Betriebes gewerblicher Art angesehen werden kann²¹⁵.

Während nachfolgend der Oberste Finanzgerichtshof die Steuerfreiheit der Vermögensverwaltung noch mit dem Hinweis auf die Gesetzesmaterialien zum Körperschaftsteuergesetz von 1935 begründet hatte²¹⁶, hat sich der Bundesfinanzhof dieser Rechtsprechung angeschlossen ohne jedoch eine eigenständige Begründung zu liefern²¹⁷.

2.3.4.2.2 Derzeitiger Meinungsstand in Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Literatur

Trotz – oder gerade weil – eine ausdrückliche Regelung zur Steuerfreistellung der Vermögensverwaltung fehlt, wird diese von **Rechtsprechung, Finanzverwaltung** und der Mehrheit der **Literatur**²¹⁸ als ungeschriebenes negatives Tatbestandsmerkmal von § 4 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz angenommen²¹⁹. Sie soll keinen Betrieb gewerblicher Art darstellen können. Begründet wird diese Auffassung mit dem argumentum e

²¹⁴ Vgl. RFH v. 29.3.1938, RStBl 1938, S.471.

²¹⁵ Vgl. RFH v. 14.10.1941, Mrozek-Kartei 74/§ 1 Ziff. 6.

²¹⁶ Vgl. OFH v. 17.7.1947, FR 1948, S. 132.

²¹⁷ Vgl. BFH v. 13.3.1974, BStBl II 1974, S. 391.

²¹⁸ Vgl. Küffner, S. 137 ff.; Hilgenstock, S. 95; Steffen, S. 43; Althoefner in: FS Schmidt, S. 679; Seer, DStR 1992, S. 1753; Heizmann/Heizmann/Schroeder in: NWB 2003, Beilage 12, S. 6 f.; Kußmaul/Blasius, INF 2003, S. 24; Gastl, DStZ 2003, S. 100; Strahl, FR 2002, S. 917; Strahl FR 1998, S. 761; Schönwald, SteuerStud 2002, S. 251; Kessler/Fritz/Gastl, BB 2001, S. 961; Himmelmann/Gloria, KStZ 2000, S. 122; Klein in: NBW Fach 4, S. 4149.

contrario aus § 4 Abs. 4 Körperschaftsteuergesetz. Dieser fingiert für den Fall, dass ein Betrieb gewerblicher Art verpachtet wird, einen „Verpachtungs-“ Betrieb gewerblicher Art, was dann überflüssig wäre, wenn die Vermögensverwaltung insgesamt steuerpflichtig wäre²²⁰. Als weiteres Argument gegen die Existenz eines Betriebes gewerblicher Art „Vermietung und Verpachtung“ wird angeführt, dass die Steuerfreiheit der Vermögensverwaltung an ihrer Ausklammerung aus der wörtlichen und strukturellen Nähe des § 4 Abs. 4 Körperschaftsteuergesetz zu § 14 Satz 1 Abgabenordnung²²¹ beziehungsweise zu § 15 Abs. 2 Einkommensteuergesetz²²² zu erkennen sei. Bei beiden Vorschriften stellt die Vermögensverwaltung keinen wirtschaftlichen Geschäfts- beziehungsweise Gewerbebetrieb dar²²³.

Sowohl die **Rechtsprechung**²²⁴ als auch die **Finanzverwaltung**²²⁵ und die Mehrheit der **Literatur**²²⁶ grenzen die steuerfreie Vermögensverwaltung der öffentlichen Hand von den steuerpflichtigen Betrieben gewerblicher Art nach den Grundsätzen der Abgrenzung Gewerbebetrieb - Vermögensverwaltung über den Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit ab²²⁷. Danach läge auch hier, in Anlehnung an § 14 Abgabenordnung²²⁸, eine wirtschaftliche Betätigung vor, wenn sie den Rahmen der bloßen Vermögensverwaltung übersteigt²²⁹. Dies sei dann nicht der Fall, wenn Vermögen genutzt, zum Beispiel Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet, wird²³⁰. Die Abgrenzung zu gewerblichen Einkünften geschieht unter Anwendung der Grundsätze zur Abgrenzung von Einkünften aus Gewerbebetrieb zu Einkünften aus Kapitalvermögen und denen aus Vermietung und Verpachtung. Demnach sei Vermögensverwaltung dann gegeben, wenn sich die Betätigung noch als Nutzen im

²¹⁹ Vgl. Häck, S. 135.

²²⁰ Vgl. Häck, S. 136; Küffner, S. 109 f; Hilgenstock, S. 95.

²²¹ Vgl. Küffner, S. 109 f.; Hüttemann in: Kommunalwirtschaft, S. 82.

²²² Vgl. Kußmaul/Blasius, INF 2002, S. 684; Seer, DStR 1992, S. 1752.

²²³ Vgl. Häck, S. 136 f.

²²⁴ So bereits RFH v. 23.8.1939, RStBl 1939, S. 1039, fortgesetzt v. OFH v. 17.7.1947, FR 1948, S. 132 und darauf basierend zuletzt BFH v. 9.5.1984, BStBl II 1984, S. 726.

²²⁵ Vgl. R 15.7 Abs. 1 EStR.

²²⁶ Vgl. Bott in: Ernst & Young, § 4 KStG Rn. 58; Reich/Helios, BB 2001, S. 1442 f.; vgl. Scholtz in: FS Schmidt, S. 715 f.; Steffen, DStR 2000, S. 2025; kritisch Landwehr, S. 188 ff.; a.A. Bader, S. 110.

²²⁷ Vgl. oben; Seer, DStR 1992, S. 1753; Hilgenstock, S. 64.

²²⁸ Wegen der Ähnlichkeit des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs mit dem Betrieb gewerblicher Art wird § 14 S. 3 AO auch zum Zwecke der Abgrenzung der Vermögensverwaltung zum Betrieb gewerblicher Art verwendet, vgl. hierzu Hey, StuW 2000, S. 469 m.w.N.; Kessler/Fritz/Gastl, BB 2001, Fn. 7.

²²⁹ Vgl. oben.

²³⁰ Vgl. Scholtz in: FS Schmidt, S. 715; Klein in: NWB Fach 4, S. 4149.

Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten darstellt und die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte nicht entscheidend in den Vordergrund tritt²³¹. Im Zweifel sei darauf abzustellen, ob die Tätigkeit dem entspricht, was nach allgemeiner Verkehrsauffassung eine private Vermögensverwaltung im Gegensatz zu einem Gewerbebetrieb ausmacht²³².

Andere Ansätze vertreten *Bader* und *Siegel*. *Bader* grenzt die Vermögensverwaltung nach dem Wettbewerbsprinzip vom Betrieb gewerblicher Art ab²³³. Ausgehend von einem weiten Vermögensverwaltungsbegriff soll grundsätzlich auf das Marktverhalten der öffentlichen Hand abgestellt und untersucht werden, ob und wie sich eine Steuervergünstigung am Markt auswirken würde. Wirken sich die Steuervorteile der öffentlichen Hand am Markt nicht aus, so sollen sie auch nicht der Steuer zu unterworfen werden und damit keinen Betrieb gewerblicher Art darstellen²³⁴. Er begründet seine Auffassung damit, dass die Einkünftequalifikation der klassischen Vermögensverwaltungseinkünfte auf der Quellentheorie beruhe. Hiernach sollen nur die Erträge und nicht die Quelle selbst steuerwürdige wirtschaftliche Leistungsfähigkeit indizieren. Die Erfassung von Veräußerungsgewinnen nach langer Besitzzeit soll unterbleiben, weil es sich angesichts kontinuierlicher Geldentwertung nur um Scheingewinne handele, die zudem wegen ihrer Nähe zum Konsumvermögen steuerlich schwer zu erfassen seien²³⁵.

Siegel hingegen ist der Auffassung, dass sich die Steuerfreiheit der Vermögensverwaltung weder aus dem Wesen des Staates noch aus finanzpolitischen Gründen noch aus unterschiedlichen Wettbewerbssituationen rechtfertigen lässt. Als Grund dafür nennt er, dass zum Beispiel im Bereich der Vermietung von Wohnungen, Gewerbe- sowie Werbeflächen typischerweise von einer privaten Konkurrenzsituation ausgegangen werden kann, so dass eine Steuerfreistellung in diesem Bereich mit einem Fehlen derselben nicht begründet werden könne²³⁶.

²³¹ Vgl. BFH v. 16.4.1991, BStBl II 1992, S. 693; BFH v. 26.2.1992, BStBl II 1992, S. 693; Scholtz in: FS Schmidt, S. 715 f.

²³² So z.B. wenn eine Betriebsaufspaltung vorliegt, vgl. Schönwald StuSt 2002, S. 251, oder wenn aufgrund der Vielzahl der Beteiligungen eine Holdingstruktur gegeben ist, vgl. Klein in: NWB Fach 4, S. 4149; BFH v. 7.2.1990, BFH/NV 1991, S. 693; Scholtz in: FS Ludwig, S. 715 f.; Himmelmann/Gloria, KStZ 2000, S. 123.

²³³ Vgl. Bader, S. 129.

²³⁴ Ebenda, S. 110, der dies am Beispiel der Beteiligung der öffentlichen Hand an einer GmbH verdeutlicht.

²³⁵ Ebenda, S. 108 f.

²³⁶ Vgl. Siegel, S. 243 ff.

Damit ergibt sich für **Rechtsprechung, Finanzverwaltung** und herrschende Meinung in der **Literatur** folgendes Prüfschema für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art:

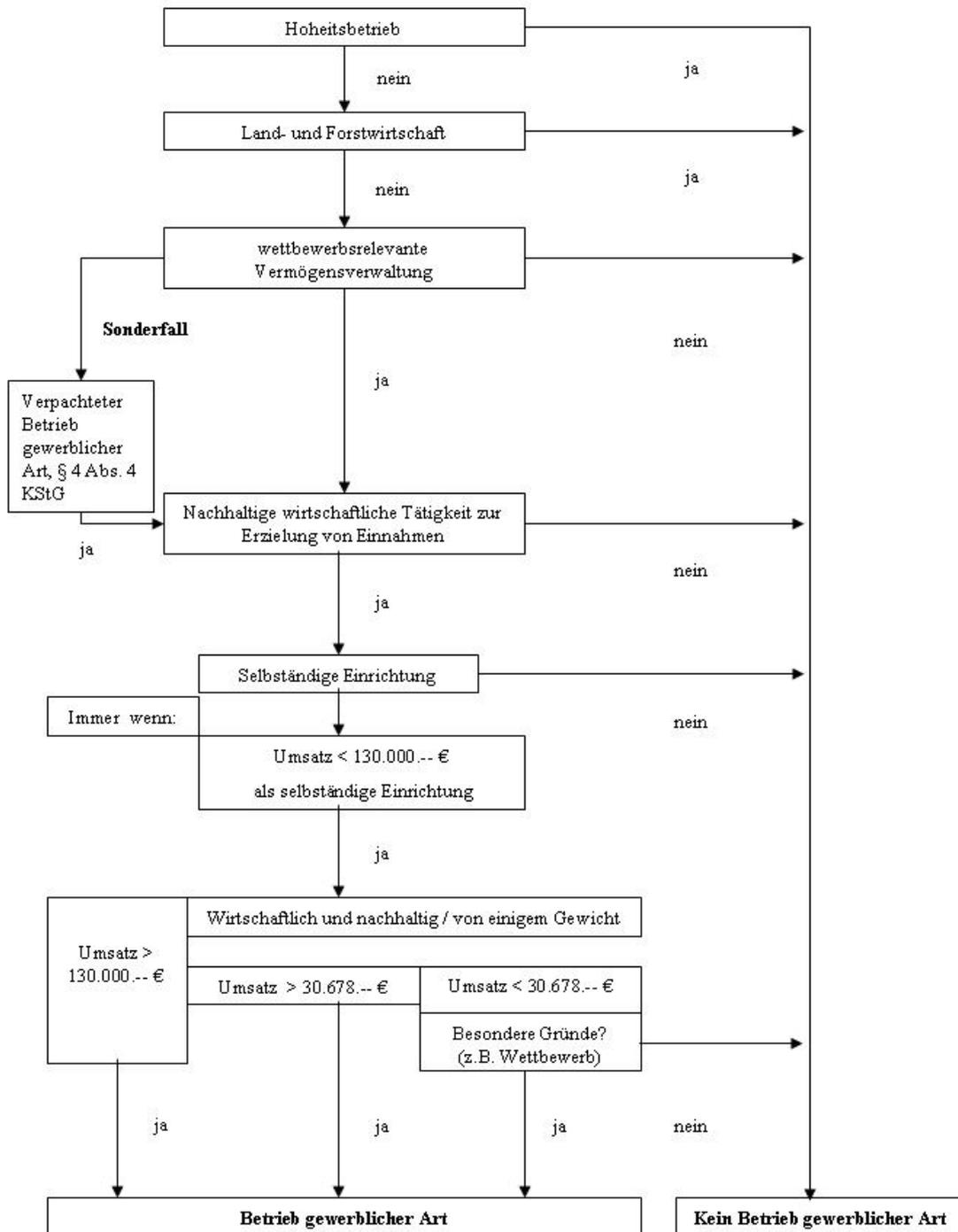


Abbildung 3: Prüfschema für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art

3. Die Beteiligung der öffentlichen Hand an einer Personenhandelsgesellschaft als Betrieb gewerblicher Art

3.1 Einleitung

Nachdem oben die Grundsätze der Besteuerung der öffentlichen Hand nach § 4 Abs. 1 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz dargestellt wurden, soll nun untersucht werden, unter welchen Voraussetzungen im Falle der Beteiligung der öffentlichen Hand an einer Personenhandelsgesellschaft ein Betrieb gewerblicher Art angenommen werden kann. Anders als bei einer Kapitalgesellschaft ist die Ertragsteuerpflicht bei einer Personenhandelsgesellschaft nicht automatisch durch die Rechtsform gegeben. Zudem unterliegt die öffentliche Hand mit ihrer hoheitlichen Betätigung und Vermögensverwaltung keiner Steuerpflicht²³⁷. Diese Konstellation führt zu der Frage, ob ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt, wenn die öffentliche Hand eine hoheitliche Tätigkeit in der Form einer Personenhandelsgesellschaft ausübt²³⁸ oder an einer Personenhandelsgesellschaft beteiligt ist, deren Tätigkeit auf Seiten der öffentlichen Hand Vermögensverwaltung darstellt.

3.2 Rechtsprechung

Bereits 1938 ging der Reichsfinanzhof in seinem Urteil vom 08.11. davon aus, dass dann ein Betrieb gewerblicher Art vorliegt, wenn die Tätigkeit der Personenhandelsgesellschaft von der öffentlichen Hand direkt ausgeübt wird, also ohne zwischengeschaltete Gesellschaft zu gewerblichen Einkünften der öffentlichen Hand führt²³⁹. Er begründete seine Entscheidung damit, dass die öffentliche Hand nur mit ihren Betrieben gewerblicher Art der Körperschaftsteuer unterliege. Würden die Einkünfte aus einer Personen(handels)gesellschaft, wenn sie gewerbliche Einkünfte darstellen, nicht als Betrieb gewerblicher Art erfasst, wären sie für die öffentliche Hand steuerfrei. Damit

²³⁷ Vgl. oben.

²³⁸ Vgl. Bader, S.129; Selmer/Schulz-Osterloh, DÖV 1978, S. 383; Roolf, DB 1985, S. 1156 f., der dies nur bei einer Mehrheitsbeteiligung annimmt; vgl. zur Einschränkung von § 15 Abs. Nr. 1 EStG: BFH, Urteil vom 6.10.2004, FR 2005, S. 144 und Prinz, Die Steuerberatung 2006, S. 52; Schick, DB 1999, S. 1189.

²³⁹ Vgl. RFH Urteil v. 8.11.1938, RStBl 1939, 301; Seer, DStR 1992, S. 1792.

käme es zu einer Wettbewerbsverzerrung im Verhältnis zu juristischen Personen des privaten Rechts oder natürlichen Personen. Demnach müssen diese Einkünfte gewerbliche Einkünfte der öffentlichen Hand darstellen, da sie nur mit diesen steuerpflichtig ist²⁴⁰. Der Bundesfinanzhof²⁴¹ hat diese Rechtsprechung übernommen²⁴², allerdings begründet er seine Entscheidung mit formal-steuersystematischen Kriterien, denn

„... auch die daraus bezogenen Gewinnanteile *stellen* Einkünfte des Gesellschafters aus Gewerbebetrieb dar (§ 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG). Dies folgt aus dem System der Besteuerung von Mitunternehmensformen, das die einzelnen Mitunternehmer - unabhängig von ihrer Rechtsform - als Gewerbetreibende und Steuersubjekt behandelt, und gilt gleichermaßen für Kommanditbeteiligungen und Beteiligungen an Publikumspersonengesellschaften. Beteiligungen an gewerblich tätigen Personengesellschaften stellen daher auch dann keine Vermögensverwaltung dar, wenn sie keinen Einfluss auf die Geschäftsleitung ermöglichen. Gleiches gilt für Unterbeteiligungen und Beteiligungen, die mit Zinsgarantie versehen sind. Die Tatsache, dass das Halten von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften im Regelfall zur Vermögensverwaltung gehört, liegt im besonderen System der Besteuerung juristischer Personen als Steuersubjekt begründet (vgl. etwa BFH v. 30.6.1971, I R 57/70, BFHE 103, 56, BStBl II 1971, 753, DStR 1971, 734). Ist eine Körperschaft an mehreren Personengesellschaften beteiligt, werden diese Beteiligungen gemäß § 64 Abs. 2 AO 1977 als ein (einheitlicher) wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt.“²⁴³

3.3 Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hat sich in R 6 Abs. 2 Satz 2 Körperschaftsteuer-Richtlinien 2004 und in der Verfügung der Oberfinanzdirektion Frankfurt vom 4.2.2002²⁴⁴ sowie in der nichtveröffentlichten Arbeitshilfe der OFD Münster grundsätzlich der Sichtweise des Bundesfinanzhofes angeschlossen, allerdings weicht sie in einem entscheidenden Punkt davon ab. Die Finanzverwaltung geht, anders als die Rechtsprechung, davon aus, dass die Beteiligung der öffentlichen Hand an einer Mitunternehmensform auch dann einen Betrieb gewerblicher Art begründe, wenn die Tätigkeit, falls von der öffentlichen Hand allein ausgeübt, als hoheitlich zu beurteilen ist²⁴⁵. Auch mit Einführung des Jahressteu-

²⁴⁰ Vgl. RFH Urteil v. 8.11.1938, RStBl 1939, 301.

²⁴¹ Vgl. BFH vom 6.4.1973, BStBl II 1973, S. 616; BFH vom 9.5.1984, BStBl II 1984, S. 726 und BFH vom 27.3.2001, BFH/NV 2001, S. 1060.

²⁴² Wie auch Teile der Finanzgerichte, vgl. etwa FG Schleswig-Holstein v. 30.9.1997, rkr, EFG 1998, S. 590.

²⁴³ Vgl. BFH, Urteil v. 27. 3. 2001, DStR 2001, S. 1071 ff. mit Verweis auf das Urteil v. 9.5.1984, DStR 1984, S. 601 ff.

²⁴⁴ Vgl. DB 2002, S. 764.

²⁴⁵ Vgl. R 6 Satz 4 KStR; OFD Frankfurt, DB 2002, S. 764; OFD Münster, Arbeitshilfe, S. 41, die zur Begründung auf R 6 Abs. 2 KStR verweist.

ergesetzes 2009 hat sich ihre Meinung nicht verändert, sondern in dem Anwendungserlass zum Jahressteuergesetz 2009 soll sogar die Beteiligung der öffentlichen Hand an einer Personengesellschaft mit Dauerverlustgeschäften einen Betrieb gewerblicher Art darstellen, obwohl die öffentliche Hand keine Mitunternehmerstellung hat. Insoweit soll R 6 Abs. 2 Satz 2 Körperschaftsteuer-Richtlinien 2004 nicht einschlägig sein²⁴⁶.

3.4 Literatur

In der Literatur, die vor dem Jahressteuergesetzes 2009 erschienen ist, findet man keine explizite Behandlung der Frage, unter welchen Voraussetzungen die Beteiligung der öffentlichen Hand an einer Personenhandelsgesellschaft einen Betrieb gewerblicher Art darstellt. In der Regel findet sich nur der Hinweis auf die Möglichkeit der öffentlichen Hand, sich als Mitunternehmerin zu betätigen²⁴⁷. Unter Bezugnahme auf die Rechtsprechung, wird immer ein Betrieb gewerblicher Art angenommen²⁴⁸. Sofern sich die Literatur etwas näher mit dem Thema befasst, zeigt sich ein uneinheitliches Bild.

Der überwiegende Teil der Literatur²⁴⁹ nimmt dann einen Betrieb gewerblicher Art an, wenn die Beteiligung an der Personenhandelsgesellschaft²⁵⁰ die Voraussetzungen einer Mitunternehmerschaft erfüllt. Ansonsten sei die Beteiligung an einer Offenen Handelsgesellschaft oder an einer Kommanditgesellschaft, die vermögensverwaltend tätig ist, als Vermögensverwaltung und damit als steuerfrei anzusehen²⁵¹. Begründet wird dies damit, dass der Gewinn der Personenhandelsgesellschaft bei ihren Gesellschaftern be-

²⁴⁶ Vgl. BMF v. 12.11.2009, DB 2009, S. 2520 ff., Rn. 60.

²⁴⁷ Beispielhaft vgl. Beinert in: Hoppe/Uechtritz § 11, Rn. 140 f.

²⁴⁸ Vgl. Klein in: NWB Fach 4, S. 4145; Krämer in: Dötsch et al., § 4 KStG, Rn. 46 ff.; Watrin, NVwZ 2002, S. 143, der die Möglichkeit lediglich in einer Fußnote erwähnt; Himmelmann/Gloria, KStZ 2000, S. 129; Kessler/Fritz/Gastl, BB 2001, S. 963; Roolf, DB 1985, S. 1157 f.; Schick, DB 1999, S. 1189; Klostermann, ZKF 2002, S. 79; Hidien, NVwZ 1985, S. 238; Kasper, KStZ 2005, S. 130; Heine/Kretz, KStZ 2009, S. 210; Häck, S. 203; Bott in: Ernst & Young, § 4 KStG Rn. 212; Augsten/Kaufmann in: Ade et al., Handbuch Kommunales Beteiligungsmanagement, S. 320 f. Etwas ausführlicher: Landwehr, S. 216 f. Aber auch er beschränkt sich auf die Frage, ob die Mitunternehmerschaft einen BgA darstellt oder nicht.

²⁴⁹ So bereits vgl. Asseyer, DStZ 1940, S. 415, unter Berufung auf den RFH; vgl. Scholtz in: FS Schmidt, S. 723; i.E. auch Hüttemann in: 11. Bad Iburger Steuergespräche, S. 83; ders., Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 70; Bott in: Ernst & Young, § 4 KStG Rn. 76; Kugel, S. 64; zur gleichen Problematik bei der Beteiligung einer gemeinnützigen Körperschaft an einer Personengesellschaft vgl. Herbert, S. 84 f.; Schick, DB 1999, S. 1189 ff. und Roolf, DB 1985, S. 1157 ff.

²⁵⁰ Es wird meist keine Unterscheidung zwischen Personen- und Personenhandelsgesellschaften getroffen. Erstere sollen hier aber nicht untersucht werden, da sie nach den meisten Gemeindeordnungen nicht zulässig und damit zu vernachlässigen sind; vgl. hierzu exemplarisch §§ 107 ff. der GO NRW.

²⁵¹ Vgl. Hüttemann, Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 70; Scholtz in: FS Schmidt, S. 723.

steuert wird²⁵². Daher sei eine Steuerpflicht des Anteilseigners geboten, um eine Einmalbesteuerung des Gewinns der Personenhandelsgesellschaft sicherzustellen²⁵³. Die Rechtslage sei steuerlich so zu beurteilen, wie wenn der einzelne Gesellschafter den Betrieb der Gesellschaft in dem seinem Anteil entsprechenden Umfang als eigenen Betrieb führen würde²⁵⁴.

Abweichende Meinungen werden von *Landwehr*²⁵⁵ und *Niemann*²⁵⁶ vertreten. *Landwehr* ist der Auffassung, dass eine Beteiligung an einer Personengesellschaft stets einen Betrieb gewerblicher Art darstellt. Insoweit gleicht sein Ansatz dem der Finanzverwaltung. Er begründet seine Auffassung allerdings damit, dass eine Besteuerung aller Beteiligungen, also auch der an einer Personengesellschaft, deshalb geboten sei, weil sich auch im Rahmen der Weitergabe eines Steuervorteils vom Gesellschafter an die Gesellschaft eine, wenn auch unter Umständen nur mittelbare, wettbewerbsverzerrende Wirkung Dritten gegenüber realisieren könnte. Aufgrund der unmittelbaren Zurechnung der von der Gesellschaft erzielten Einkünfte bei den Gesellschaftern bestünde ansonsten bei einer Steuerbefreiung auch nur eines Anteilseigners die Gefahr, dass die Gesellschafter daraus einen Wettbewerbsvorteil gegenüber Gesellschafter von anderen Personengesellschaften schöpfen könnten. *Landwehr* geht noch einen Schritt weiter und sieht Beteiligungen der öffentlichen Hand an Personengesellschaften auch über den Rahmen der Mitunternehmerschaft hinaus als Betriebe gewerblicher Art an, da es auch möglich sei, in Verpachtungsfällen einen Steuervorteil wettbewerbswirksam zu nutzen²⁵⁷. Zum einen durch den Steuervorteil, der sich durch die fehlende Steuerbelastung ergibt, der dann über den durch niedrigere Marktpreise ausgelösten Verdrängungswettbewerb wettbewerbsverzerrend wirke. Zum anderen durch eine Ausweitung des vermögensverwaltenden Stamms, was zu einer Erhöhung des Marktanteiles und somit zu einer Wettbewerbsverzerrung durch Verdrängung führe²⁵⁸.

Einen gänzlich anderen Ansatz verfolgt *Niemann*²⁵⁹. Sie stellt bereits in Frage, ob Gesellschafter von gewerblich tätigen Personengesellschaften, und damit von Personenhandelsgesellschaften, uneingeschränkt als Mitunternehmer qualifiziert werden können.

²⁵² Vgl. Kugel, S. 63 f.; Hüttemann, Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 70.

²⁵³ Vgl. Hüttemann, Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 70; Landwehr, S. 218 f.

²⁵⁴ Vgl. Hüttemann, Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 70.

²⁵⁵ Vgl. Landwehr, S. 196 ff.

²⁵⁶ Vgl. Niemann, S. 38 ff.

²⁵⁷ Vgl. Landwehr, S. 218 f.

²⁵⁸ Ebenda, S. 196.

Sie begründet dies damit, dass sich nach Abkehr von der Bilanzbündeltheorie Zweifel an der Eigenschaft der Gesellschafter als Mitunternehmer ergeben würde. Danach war die Bilanz der Personenhandelsgesellschaft nichts anderes als Bündelung der Bilanzen der einzelnen Gesellschafter²⁶⁰. Der einzelne Gesellschafter einer Personengesellschaft wurde einem Einzelunternehmer gleichgesetzt, da er nur als solcher eine Bilanz aufstellte. Nunmehr ist die Personengesellschaft als solche und nicht mehr der einzelne Gesellschafter Inhaber des Betriebes. *Niemann* zieht daraus den Schluss, dass bei einer Beteiligung der öffentlichen Hand an einer Kommanditgesellschaft nie ein Betrieb gewerblicher Art vorläge. Sie begründet dies mit der steuerrechtlichen Wertung von Personengesellschaften und deren Gesellschaftern, wonach die Gesellschaft als solche den Betrieb unterhält und nicht die einzelnen Gesellschafter. Als Konsequenz betätige sich lediglich die Personengesellschaft, an der die Beteiligung besteht, betrieblich und nicht der Gesellschafter. Das handelsgesetzliche Leitbild des Kommanditisten entspreche nicht den mitunternehmerischen Kriterien. Dementsprechend ergibt sich für *Niemann* auch bei der Beteiligung an einer Offenen Handelsgesellschaft eine andere Beurteilung als bei einer Beteiligung an einer Kommanditgesellschaft. Da hier der Gesellschafter, ähnlich einem Einzelunternehmer, unternehmerischen Einfluss ausübe, das Unternehmerrisiko trage und damit als Mitunternehmer anzusehen sei, stelle die Beteiligung der öffentlichen Hand an einer Offenen Handelsgesellschaft grundsätzlich einen Betrieb gewerblicher Art dar²⁶¹.

Seit in Kraft treten des Jahressteuergesetzes 2009 haben sich *Pinkos*²⁶², *Kronawitter*²⁶³ und *Leippe*²⁶⁴ zu dem Thema geäußert.

Pinkos hat sich der Auffassung der Finanzverwaltung angeschlossen. Unter Berufung auf das Urteil des Reichsfinanzhofes vom 8.11.1938, RStBl 1939, S. 310, reicht für ihn die bloße Einnahmenerzielungsabsicht aus, um einen Betrieb gewerblicher Art anzunehmen. Unbeachtlich sei, ob die öffentliche Hand eine Mitunternehmerposition ein-

²⁵⁹ Vgl. *Niemann*, S. 38 ff.

²⁶⁰ Vgl. hierzu: BFH v. 10.11.1980, BStBl II 1981, S. 164 ff., v. 25.06.1984, BStBl II 1984, S. 751 ff. und v. 25.02.1991, BStBl II 1991, S. 691 ff.

²⁶¹ Vgl. *Niemann*, S.41 ff.

²⁶² Vgl. *Pinkos*, DStZ 2010, S. 97 ff.

²⁶³ Vgl. *Kronawitter*, DStZ 2010, S. 370 ff., ders. ZKF, 2010, S. 102.

²⁶⁴ Vgl. *Leippe*, DStZ 2010, S. 106 ff.

nehme oder nicht. Folglich sind nach seiner Auffassung auch Einnahmen aus „Liebhabelei“ steuerlich zu erfassen²⁶⁵.

Kronawitter, hat sich bisher als einziger ausführlich mit der Beteiligung der öffentlichen Hand an einer Personenhandelsgesellschaft beschäftigt. Obwohl die Existenz derselbigen im Dauerverlustfalle eigentlich negierend, ist er - wie die Finanzverwaltung - der Auffassung, dass eine dauerdefizitäre Tätigkeit in einer Personengesellschaft stets einen Betrieb gewerblicher Art darstellt. Zur Begründung beruft er sich zum einen auf das Schreiben des Bundesfinanzministeriums vom 12.11.2009 und zum anderen auf die langjährige Rechtsprechung. Jede Tätigkeit begründet für ihn einen eigenen Betrieb gewerblicher Art, auf den dann auf Ebene der öffentlichen Hand § 8 Abs. 7 Körperschaftsteuergesetz Anwendung finden soll²⁶⁶. Handelt es sich um keine begünstigten Dauerverluste, sollen die Dauerverluste mit einem angemessenen Gewinnaufschlag eine verdeckte Gewinnausschüttung bei der öffentlichen Hand darstellen²⁶⁷. Unklar bleibt aber, wie *Kronawitter* eine hoheitliche Tätigkeit in einer Personengesellschaft behandeln möchte. Er führt lediglich aus, dass der Zusammenschluss von mindestens zwei Kommunen zur gemeinsamen Ausübung einer hoheitlichen Tätigkeit soll ausnahmsweise zu keinem Betrieb gewerblicher Art führen solle²⁶⁸. Auch dies entspricht der Auffassung der Finanzverwaltung.

Leippe dagegen geht davon aus, dass die hoheitliche Betätigung in Form einer Personengesellschaft keinen Betrieb gewerblicher Art begründet. Dies soll grundsätzlich auch für die vermögensverwaltende Tätigkeit gelten, allerdings nur solange diese keine Wettbewerbsrelevanz erlangt. Bei Dauerverlustgeschäften soll nach seiner Ansicht dann ein Betrieb gewerblicher Art entstehen, wenn diese aus einer Tätigkeit nach § 8 Abs. 7 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz resultieren. In diesem Falle sollen die Verluste steuerlich nutzbar sein. Andere Dauerverlustgeschäfte hingegen würden auf Ebene der Personengesellschaft Liebhaberei darstellen, die keiner Einkunftsart zuzuordnen und damit steuerlich irrelevant seien. Er begründet seine Auffassung mit der Gleichstellung der Betei-

²⁶⁵ Vgl. Pinkos, DStZ 2010, S. 103 f.

²⁶⁶ Vgl. Kronawitter, DStZ 2010, S. 374, ders. ZKF, 2010, S. 102.

²⁶⁷ Ebenda, S. 378.

²⁶⁸ Ebenda, S. 373 ff. Für sein abschließendes Beispiel wählt er dann auch konsequenterweise eine Fallkonstellation mit zwei Kommunen die an der Müllverbrennungsanlage beteiligt sind. Eine Begründung für sein Ergebnis bleibt er aber schuldig.

ligung der öffentlichen Hand an einer Personengesellschaft mit der an einer Kapitalgesellschaft²⁶⁹.

3.5 Stellungnahme

3.5.1 Einleitung

Nachdem oben dargestellt wurde, welche Tatbestandsmerkmale nach Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Literatur für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art bei der öffentlichen Hand vorhanden sein müssen, soll nachfolgend nun geprüft werden, ob diese geeignet sind, um die Beteiligung der öffentlichen Hand an einer Personenhandelsgesellschaft als Betrieb gewerblicher Art erfassen zu können oder ob es eines anderen Ansatzes bedarf.

Gemäß Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Mehrheit der Literatur ist das zentrale Merkmal für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art das Vorhandensein einer Einrichtung²⁷⁰. Demnach muss die Beteiligung der öffentlichen Hand an einer Personenhandelsgesellschaft eine Einrichtung bei der öffentlichen Hand darstellen. Interessanterweise wird das Vorliegen des Merkmals der Einrichtung im Zusammenhang mit der Beteiligung der öffentlichen Hand an einer Personenhandelsgesellschaft weder von der Rechtsprechung noch der Finanzverwaltung noch der Literatur weiter thematisiert, sondern wie selbstverständlich angenommen, was im Folgenden kritisch hinterfragt werden soll.

3.5.2 Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft als „Einrichtung“

Wie bereits ausgeführt, gehen **Rechtsprechung** und **Finanzverwaltung** wie selbstverständlich und ohne weitere Begründung davon aus, dass bei einer Beteiligung der öffentlichen Hand an einer Personenhandelsgesellschaft Tatbestandsmerkmal „Einrichtung“ erfüllt ist. Dementsprechend wird das Tatbestandsmerkmal „Einrichtung“ durch das Argument Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen ersetzt. So führt der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 9.5.1984 beispielhaft aus:

²⁶⁹ Vgl. Leippe, DStZ 2010, S. 114.

„Der Betrieb gewerblicher Art ist jedoch im weiten Sinne zu verstehen. Dies ergibt sich aus dem Sinn der Vorschrift, die der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen und der steuerlichen Gleichmäßigkeit dient. Soweit juristische Personen des öffentlichen Rechts sich privatwirtschaftlich betätigen, sollen sie steuerlich gesehen wie Personen des privaten Rechts behandelt werden. Deshalb muss der Begriff „Betrieb gewerblicher Art“ alle in § 15 EStG genannten Formen einer gewerblichen Betätigung umfassen...“²⁷¹

Die Mehrheit der **Literatur**²⁷² hat sich diese Auffassung von Rechtsprechung und Finanzverwaltung zu eigen gemacht hat. Auch hier wird das Vorliegen einer Einrichtung stillschweigend vorausgesetzt.

Diese Vorgehensweise verwundert nicht angesichts des Umstandes, dass der Versuch die Beteiligung der öffentlichen Hand an einer Personenhandelsgesellschaft unter das Merkmal der Einrichtung zu subsumieren auf erhebliche Probleme stößt. Die Probleme beginnen bereits damit, dass fraglich ist, ob diese Beteiligung eine funktionelle Einheit in Form eines organisatorisch abgrenzbaren (Teil)-Bereichs darstellt. Die Frage ergibt sich aus der Behandlung der Anteile in der Bilanz der öffentlichen Hand nach dem Neuen Kommunalen Finanzmanagement. So werden die Beteiligungen der öffentlichen Hand an Personenhandelsgesellschaften hiernach nicht selbständig, sondern vielmehr zusammen mit den Anteilen an Kapitalgesellschaften oder sonstigen juristischen Personen unter dem Bilanzposten „Anteile an verbundenen Unternehmen“, soweit die öffentliche Hand zu mehr als 50 v.H. an der Gesellschaft beteiligt ist, ausgewiesen. Ist die öffentliche Hand zu weniger als 50 v.H. beteiligt und übt einen beherrschenden Einfluss auf das Unternehmen aus, erfolgt der Ausweis unter dem gleichen Bilanzposten. In den restlichen Fällen erfolgt ebenfalls kein eigenständiger Ausweis, sondern sie werden unter dem Bilanzposten „Beteiligungen“ erfasst²⁷³. Dieser fehlende eigenständige Ausweis bedingt, dass weder organisatorische Vorkehrungen²⁷⁴ (z.B. eigenständiges Personal²⁷⁵) noch gesonderte Aufzeichnung von Entgelten²⁷⁶ et cetera für die Verwaltung dieser Beteiligung nötig oder vorhanden sind. Die Beteiligung der öffentlichen Hand an einer

²⁷⁰ Vgl. so auch Kußmaul/Blasius, INF 2003, S. 21.

²⁷¹ BStBl II, S. 726.

²⁷² Vgl. statt aller Landwehr, S. 196, der sich noch am ausführlichsten mit der Thematik auseinandersetzt.

²⁷³ Vgl. NKF in NRW, Handreichung für Kommunen, S. 208 f.

²⁷⁴ Vgl. BFH v. 11.1.1979, BStBl II 1979, S. 494; BFH v. 14.4.1983, BStBl II 1983, S. 494; Hüttemann, Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 46.

²⁷⁵ Vgl. BFH v. 13.3.1974, BStBl II 1974, S. 391.

Personenhandelsgesellschaft lässt sich damit nicht von anderen Beteiligungen der öffentlichen Hand oder reinen Finanzbeteiligungen abgrenzen. Deshalb kann es keinen wirtschaftlich zusammenhängenden²⁷⁷ organisatorisch abgegrenzten Teilbereich geben und somit fehlt es in der Folge auch an dem von **Rechtsprechung, Finanzverwaltung** und der Mehrheit der **Literatur** geforderten Merkmal einer funktionellen Einheit für die Annahme einer Einrichtung²⁷⁸. Folglich stellt die Beteiligung der öffentlichen Hand an einer Personenhandelsgesellschaft keine Einrichtung dar, womit die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art ausgeschlossen ist.

Wird der Begriff „Betrieb gewerblicher Art“ jedoch als Typusbegriff verstanden, könnte das Fehlen des Merkmals der Einrichtung unerheblich sein, sofern die restlichen Merkmale vorliegen. Für die Annahme eines Typusbegriffes spricht zunächst das Argument von *Seer* und *Bader*, dass die Vermögensverwaltung steuerfrei gestellt werden soll²⁷⁹. Gegen diese Argumentation spricht der Wortlaut des § 4 Körperschaftsteuergesetz mit der Formulierung des § 4 Körperschaftsteuergesetz „Betriebe gewerblicher Art ... **sind** ...“. Durch die Formulierung „sind“ bringt der Gesetzgeber zum Ausdruck, dass die Regelung verbindlich ist²⁸⁰. Diese verbindliche Regelung steht der Annahme, dass es sich bei „Betrieb gewerblicher Art“ um einen Typusbegriff handeln könnte, entgegen. Wegen des *argumentum e contrario* liegt ein unbestimmter Rechtsbegriff vor²⁸¹, so dass durch das Fehlen des Merkmals der Einrichtung kein Betrieb gewerblicher Art vorliegen kann.

Gegen *Finanzverwaltung* und Teile der *Literatur* spricht ferner, dass sie die Mitunternehmereigenschaft der öffentlichen Hand ignorieren. Dies führt zu dem Paradoxon, dass wegen der fehlenden Mitunternehmereigenschaft der öffentlichen Hand § 15 Einkommensteuergesetz nicht anwendbar wäre, gleichwohl aber gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 15 Einkommensteuergesetz über § 4 Körperschaftsteuergesetz vorlägen. *Kro-*

²⁷⁶ Vgl. BFH v. 26.5.1977, BStBl II 1977, S. 813 ff.; BFH v. 2.3.1983, BStBl II 1983, S. 386.

²⁷⁷ Vgl. BFH v. 13.3.1974, BStBl II 1974, S. 394; Seer, DStR 1992, S. 1753.

²⁷⁸ Dies hat bereits Everts im Jahre 1927 erkannt, indem er den gemischtwirtschaftlichen Betrieb in Form einer nichtsteuerpflichtigen Personenvereinigung für steuerfrei hält und den Gewinnanteil der öffentlichen Hand nur dann besteuern will, wenn ein besonderes Dezernat für die Verwaltung seiner Beteiligung eingerichtet ist, nur dann liege Verwaltung, d.h. also eine Einrichtung vor, zit. nach Sigloch, S. 203 Fn. 19.

²⁷⁹ Vgl. Seer, DStR 1992, S. 1752; Bader, S. 84 ff.

²⁸⁰ Vgl. Landwehr, S. 137; Häck, S. 111 f.

²⁸¹ So h.M., vgl. Bott in: Ernst & Young, § 4 KStG, Rn. 1; Hüttemann, Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 43; Landwehr, S. 135 ff.; Kirchof in: FS Offerhaus, S. 334; Heizmann/Heizmann/Schroeder in: NWB 2003, Beilage 12, S. 5; Häck, S. 111 m.w.N.; BFH v. 11.1.1979, BStBl II 1979, S. 749.

nawitter umgeht dieses Problem, indem er sein abschließendes Beispiel entsprechend konstruiert²⁸² und zu der Erkenntnis gelangt, dass die

„der Gemeinde aus einer Beteiligung an einer derartigen, d.h. dauerdefizitären (und somit eigentlich nicht existenten) Personengesellschaft zuzurechnende anteilige Tätigkeit der Gesellschaft ... trotzdem nach allgemeinen Grundsätzen des § 4 KStG einen BgA“²⁸³

darstellt.

Es bleibt damit bei dem Ergebnis, dass die Beteiligung der öffentlichen Hand an einer Personenhandelsgesellschaft zu keinem wirtschaftlich zusammenhängenden²⁸⁴ organisatorisch abgegrenzten Teilbereich führt und es somit auch an dem Merkmal einer funktionellen Einheit mangelt. Die Beteiligung der öffentlichen Hand an einer Personenhandelsgesellschaft stellt daher keine Einrichtung dar, so dass die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art ausgeschlossen ist.

Folglich ist auch der Ansatz der **Literatur**²⁸⁵, der die Kriterien von Rechtsprechung und Finanzverwaltung übernommen hat, ebenso wie der Ansatz von *Landwehr*, der sich im Ergebnis von dem der Rechtsprechung und Finanzverwaltung nicht unterscheidet, abzulehnen.

Dem Ansatz von *Niemann*, Gesellschafter von Personengesellschaften nur dann zu besteuern, wenn sie das volle unternehmerische Risiko tragen, stehen Bedenken entgegen, die sich nicht auf die Besteuerung der öffentlichen Hand als solche beschränken, sondern grundsätzlicher Natur sind. Würde man nämlich diesem Ansatz folgen, fielen die gesamten Kommanditbeteiligungen aus der Besteuerung heraus, was weder mit dem Gedanken des § 15 Einkommensteuergesetz, nachdem Gewinnanteile der Gesellschafter an Personenhandelsgesellschaften als Einkünfte aus Gewerbebetrieb anzusehen sind²⁸⁶ noch mit dem Grundgedanken der Besteuerung der öffentlichen Hand, der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrungen, vereinbar ist. Folgende Beispiele sollen dies veranschaulichen.

²⁸² Ebenda, S. 375 ff.

²⁸³ Kronawitter, DStZ 2010, S.374.

²⁸⁴ Vgl. BFH v. 13.3.1974, BStBl II 1974, S. 394; Seer DStR 1992, S. 1753.

²⁸⁵ Vgl. Hüttemann, Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 48 m.w.N.; Bott in: Ernst & Young, § 4 KStG Rn. 63; Kohorst, S. 47; König, S. 62; Kugel, S. 16 ff.; Siegel, S. 216; Landwehr, S. 157; Gastl, S. 30.

Beispiel 1:

An einer Stadtwerke GmbH & Co. KG sind die öffentliche Hand als Kommanditist und ein privater Energiekonzern als Komplementär beteiligt.

Beispiel 2:

An einer Stadtwerke OHG ist neben der öffentlichen Hand auch ein privater Energiekonzern beteiligt.

Folgt man bei Beispiel 1 dem Ansatz von *Niemann*, wäre die öffentliche Hand hier mangels unternehmerischem Risiko keine Mitunternehmerin, so dass kein Betrieb gewerblicher Art vorliegen würde. Die Gewinnanteile aus der Gesellschaft wären bei der öffentlichen Hand wie GmbH-Anteile Hoheitsvermögen, das keiner Besteuerung unterliegt. Das wettbewerbsrechtlich relevante Tätigwerden der Stadtwerke in Konkurrenz zu privaten Energieanbietern am Markt würde damit ignoriert. Eine nicht zu begründende Wettbewerbsverzerrung entstünde. Darüber hinaus spricht gegen den Ansatz von *Niemann*, dass sich die öffentliche Hand an einer Kommanditgesellschaft, die wettbewerbsrelevante Tätigkeiten ausübt, ohne ertragsteuerliche Konsequenzen beteiligen könnte. Bei Beispiel 2 dagegen sind die Beteiligungserträge der öffentlichen Hand in einem Betrieb gewerblicher Art zu versteuern. Sie ist hier, anders als in Beispiel 1, als Mitunternehmerin anzusehen, da es für sie als Gesellschafterin in einer offenen Handelsgesellschaft keine Haftungsbeschränkung gibt²⁸⁷. Hier kommt *Niemann* zu dem gleichen Ergebnis wie Rechtsprechung und Finanzverwaltung.

Gemäß der Finanzverwaltung soll eine Einrichtung auch dann vorliegen, wenn die von ihr entwickelten Merkmale „organisatorisch-gegenständlich“ oder „andere Beweisanzeichen“ vorliegen²⁸⁸. Organisatorisch-gegenständliche Beweisanzeichen sollen ein geschlossener Geschäftskreis, eine besondere Leitung, eine Buchführung oder ein ähnliches auf eine Einheit hindeutendes Merkmal sein²⁸⁹. Andere Beweisanzeichen sollen dann vorliegen, wenn Betriebsmittel (Maschinen und dergleichen, oder Personal) sowohl im steuerlich relevanten als auch im steuerlich nicht-relevanten Bereich eingesetzt

²⁸⁶ Vgl. Zimmermann et. al., S. 110.

²⁸⁷ Inwieweit so eine Konstruktion kommunalrechtlich zulässig ist, soll hier außer Betracht bleiben, da für die steuerliche Würdigung ohne Belang.

²⁸⁸ Vgl. Hilgenstock, S. 61.

²⁸⁹ Vgl. FinMin Thüringen vom 26.10.1992, S 2706 A 09 2.06; Gastl, S. 20.

werden und eine zeitliche Abgrenzung des Einsatzes für den einen oder anderen Bereich nicht möglich ist²⁹⁰. Da die Beteiligung der öffentlichen Hand an einer Personenhandelsgesellschaft, wie bereits oben ausgeführt, nichts von alledem erfordert, liegt auch hier keine Einrichtung vor. Ebenso wenig handelt es sich um ein Miterledigen im Sinne von R 6 Abs. 2 Satz 1 Körperschaftsteuer-Richtlinien 2004 des allgemeinen Betriebes²⁹¹, da ein Miterledigen nur unter den in diesem Absatz genannten Voraussetzungen in Betracht kommt. Somit führt die Anwendung dieser weiteren Merkmale der Finanzverwaltung zu keinem anderen Ergebnis als die der Rechtsprechung und Literatur²⁹². Es liegt dennoch keine Einrichtung und damit kein Betrieb gewerblicher Art vor.

3.5.3 Übrige Merkmale des Betriebes gewerblicher Art

3.5.3.1 *Wirtschaftliche Betätigung mit Einnahmeerzielungsabsicht*

Isoliert betrachtet erfüllt eine Personenhandelsgesellschaft das Merkmal „wirtschaftliche Betätigung mit Einnahmeerzielungsabsicht“ unzweifelhaft, da der originäre Zweck einer solchen Gesellschaft die wirtschaftliche Betätigung zur Erzielung von Einnahmen ist und sie qua Rechtsform ein Gewerbebetrieb ist und sie damit das äußere Gesicht eines Gewerbebetriebes hat.

Bei genauer Betrachtung stellt sich jedoch die Frage, ob dieses Merkmal als systematischer Anknüpfungspunkt zur Abgrenzung von Betrieben gewerblicher Art gegenüber den Hoheitsbetrieben tauglich ist²⁹³. Eine hoheitliche Betätigung, die in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft ausgeübt wird, erfüllt zunächst das Merkmal, da die Personenhandelsgesellschaft äußerlich das Gesicht eines Gewerbebetriebes hat und sie auch mit Einnahmeerzielungsabsicht betrieben wird, jedoch mit der Folge, sich eine hoheitliche Tätigkeit in einen Betrieb gewerblicher Art wandelt. Das ist nach § 4 Abs. 5 Körperschaftsteuergesetz ausgeschlossen.

Beispiel:

Würde die öffentliche Hand, z.B. die Tätigkeit „Stadtentwässerung“ in Rechtsform einer Stadtentwässerungs-GmbH & Co. KG betreiben, würde

²⁹⁰ Vgl. BFH v. 13.3.1974, BStBl II 1974, 391; A 5 Abs. 4 KStR; Gastl, S. 20.

²⁹¹ Vgl. auch Gastl, S. 19.

²⁹² Vgl. oben.

²⁹³ So Kohorst, S. 45; Siegel, S. 95 ff. und 121 ff.; Hüttemann, Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 58.

diese Beteiligung einen Betrieb gewerblicher Art darstellen obwohl es sich um eine hoheitliche Tätigkeit handelt.

Aus diesem Paradoxon wird ersichtlich, dass das genannte Merkmal nicht geeignet ist, einen Hoheitsbetrieb von einem Betrieb gewerblicher Art abzugrenzen, wenn die Betätigung der öffentlichen Hand in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft ausgeübt wird.

Dies gilt auch hinsichtlich der Tauglichkeit des Merkmals für die Abgrenzung zur Vermögensverwaltung²⁹⁴. Auch hier würde aus den eingangs erwähnten Gründen die in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft ausgeübte steuerfreie Vermögensverwaltung zu einem – steuerpflichtigen - Betrieb gewerblicher Art werden. Würde diese Tätigkeit aber der Steuer unterworfen, führte dies nicht zu einer Mehrung des Steueraufkommens, da die öffentliche Hand am Markt keine Steuervorteile weitergäbe und es damit zu keiner Wettbewerbsverzerrung käme. Im Gegenteil, das Steueraufkommen würde durch die entstehenden Erhebungskosten sogar verringert, da lediglich eine Verschiebung der Mittel zwischen verschiedenen staatlichen Körperschaften stattfände²⁹⁵.

3.5.3.2 *Wirtschaftliche Herausheben*

Geht man davon aus, dass die Merkmale „Einrichtung“ und „wirtschaftliches Herausheben“ miteinander verwoben²⁹⁶ oder gar synonym²⁹⁷ sind, könnten die von der **Finanzverwaltung** und Teilen der **Literatur**²⁹⁸ für die Annahme einer Einrichtung bestimmten Gewinn- und Umsatzgrenzen²⁹⁹, deren Überschreitung dazu führen, dass es sich dennoch um eine Einrichtung handelt, da durch die wirtschaftlich herausgehobene Tätigkeit eine Einrichtung indiziert wird. Hier stellt sich die Frage, auf welche Umsatzgrenzen abgestellt werden soll. Zum einen könnte auf die Umsatzgrenzen, die sich aus den Umsätzen des Betriebes gewerblicher Art „Mitunternehmerschaft“, die der öffentlichen Hand im Wege der gesonderten und gegebenenfalls einheitlichen Feststellung zugerech-

²⁹⁴ So Rechtsprechung, vgl. BFH v. 9.5.1984, BStBl II 1984, S. 726; Finanzverwaltung, R 15.7 Abs. 1 EStR; Bott in: Ernst & Young, § 4 KStG Rn. 58; Reich/Helios, BB 2001, S. 1442 f.; vgl. Scholtz in: FS Schmidt, S. 715 f.; Steffen, DStR 2000, S. 2025; kritisch Landwehr, S. 188 ff.

²⁹⁵ Vgl. Siegel, S. 23.

²⁹⁶ So Bott in: Ernst & Young, § 4 KStG Rn. 43 ff. und 63 ff.; Landwehr, S. 139 ff.; Siegel, S. 64 ff. und 223 ff.; Häck, S. 115 f.

²⁹⁷ Vgl. Louis, S. 79 ff.

²⁹⁸ Vgl. R 6 Abs. 2 Satz 2 KStR; Pinkos, DStZ 2010, S. 96 ff.; so wohl auch Kronawitter, DStZ 2010, S. 370 ff.; Häck, S. 115 f.

²⁹⁹ Vgl. R 6 Abs. 4 Satz 2 KStR; Gastl, S. 19.

net werden, abgestellt werden. Zum anderen auf die, die sich aus den Umsätzen, die die Personenhandelsgesellschaft als solches hat, ergeben.

Bei dem ersten Ansatz würde eine Einrichtung dann vorliegen, wenn der der öffentlichen Hand zuzurechnende steuerliche Umsatz der Personenhandelsgesellschaft diese Grenzen übersteigen. Damit spricht für diesen Ansatz, dass es eine klare Grenze gibt, ab der in jedem Falle eine Einrichtung vorliegt³⁰⁰. Dagegen ist einzuwenden, dass dadurch der öffentlichen Hand die Möglichkeit – bei unterschreiten der Grenzen - eröffnet wird, mit einer Personenhandelsgesellschaft am Markt tätig zu werden, ohne dass ihre erwirtschafteten Gewinne steuerlich erfasst werden. Dies würde zu der Situation führen, dass sie eine Tätigkeit, die bei ihr in der Form eines Regiebetriebes einen Betrieb gewerblicher Art darstellen würde, durch geschicktes Aufteilen (Splitten) der Steuerpflicht - trotz privatrechtlicher Organisationsform und Wettbewerbsrelevanz - entziehen könnte. Ein Betrieb gewerblicher Art könnte damit durch die Aufteilung der Tätigkeit auf verschiedene Personenhandelsgesellschaften so zerlegt werden, dass die vormalige Steuerpflicht erlöschen beziehungsweise erst gar nicht entstehen würde. Damit hätte die öffentliche Hand die Möglichkeit, vom Steuerrecht sanktioniert mit einer wettbewerbsrelevanten Tätigkeit steuerfrei am Markt tätig zu werden. Die öffentliche Hand muss lediglich auf Umsätze verzichten, um diesen Effekt zu erreichen. Damit ist es allein vom Willen der öffentlichen Hand abhängig, ob sie der Besteuerung unterliegen möchte oder nicht. Ein voluntatives Element der öffentlichen Hand, sich der Besteuerung zu entziehen ist dem Steuerrecht aber wesensfremd, da es den Sinn und Zweck der Besteuerung der öffentlichen Hand, die Wettbewerbsneutralität des wirtschaftlichen Handelns herzustellen³⁰¹, konterkarieren würde. Zusätzlich spricht gegen diesen Ansatz, dass die Übertragung der Umsatz- oder Gewinn Grenzen der Personenhandelsgesellschaft im Wege der Fiktion auf die Beteiligung das Tatbestandsmerkmal der Einrichtung ad absurdum, oder wie *Landwehr* es ausdrückt, zu einer völligen Konturlosigkeit, führen und es überflüssig machen würde³⁰².

Der zweite Ansatz hätte zur Folge, dass dann eine Einrichtung vorliegt, wenn der Umsatz/Gewinn der Personenhandelsgesellschaft - und damit letztendlich die mittelbare wirtschaftliche Tätigkeit der öffentlichen Hand - die Umsatzgrenze (130.000 €)³⁰³ oder

³⁰⁰ Vgl. im Ergebnis Heizmann/Heizmann/Schroeder in: NWB 2003, Beilage 12, S. 14 ff. m.w.N.

³⁰¹ Vgl. Hilgenstock, S. 156 f.

³⁰² Vgl. Landwehr S. 135 ff.

³⁰³ Vgl. OFD Münster, Arbeitshilfe, S. 14.

(30.678 €) übersteigt. Für diesen Ansatz spricht auch hier, dass es für die Annahme einer Einrichtung eine klare Grenze gibt. Gegen ihn spricht jedoch, dass das Abstellen auf die Umsatzgrenzen der Personenhandelsgesellschaft kein zuverlässiges Kriterium darstellt, ab wann eine Einrichtung vorliegt, da für die Betrachtung der Grenzen die Ergebnisse von etwaigen Sonderbetriebsvermögen außen vor bleiben. Diese sind zwar nicht im Ergebnis der Personenhandelsgesellschaft enthalten, da sie als rein steuerliche Größe nicht in deren handelsrechtliches Ergebnis einfließen, können aber beträchtliche Größen erreichen. Im übrigen sprechen die im vorigen Absatz geäußerten Bedenken, wie zum Beispiel das Splitten von Tätigkeiten, dagegen.

Gegen beide Ansätze spricht zudem, dass keiner von ihnen das Problem der fehlenden Einrichtungseigenschaft bei Unterschreiten der Grenzen löst. Nach beiden wäre bei einem Unterschreiten keine Einrichtung und damit kein Betrieb gewerblicher Art vorhanden.

Damit bildet auch die Festlegung von Umsatzgrenzen kein geeignetes Instrument, das fehlende Merkmal der Einrichtung zu ersetzen.

3.5.4 Zwischenergebnis

Mit den vorstehenden Ausführungen konnte gezeigt werden, dass es sich bei „Betrieb gewerblicher Art“ um einen unbestimmten Rechtsbegriff handelt. Die für seine Auslegung entwickelten Merkmale von **Rechtsprechung**, **Finanzverwaltung** und der Mehrheit der **Literatur** sind nicht geeignet, einen Betrieb gewerblicher Art für die Beteiligung der öffentlichen Hand an einer Personenhandelsgesellschaft zu begründen. Es gelingt nicht, das Kernproblem, das Fehlen einer Einrichtung, zu beseitigen. Die Beteiligung stellt keine eine Einrichtung begründende funktionelle Einheit dar. Da aber das für den unbestimmten Rechtsbegriff „Betrieb gewerblicher Art“ notwendige Tatbestandsmerkmal der Einrichtung nicht vorliegt, ist auch kein Betrieb gewerblicher Art „Mitunternehmerschaft“ gegeben.

Darüber hinaus bieten sie keine geeigneten Kriterien, um den Hoheitsbetrieb oder die Vermögensverwaltung von einem Betrieb gewerblicher Art abzugrenzen, wenn die Beteiligung der öffentlichen Hand in Form einer Personenhandelsgesellschaft erfolgt.

3.6 Lösungsansatz: Wettbewerbsrelevante Betätigung

Da der Ansatz der **Rechtsprechung**, **Finanzverwaltung** und der Mehrheit der **Literatur** nicht geeignet ist, die Steuerpflicht oder Steuerfreiheit einer Beteiligung der öffentlichen Hand an einer Personenhandelsgesellschaft zu begründen, bedarf es eines anderen Ansatzes. Es könnte auf mögliche wettbewerbsverzerrende Tätigkeiten am Markt abgestellt werden. Als Indikator für eine solche Tätigkeit der öffentlichen Hand in Form einer Personenhandelsgesellschaft kann das Merkmal des wirtschaftlichen Heraushebens herangezogen werden.³⁰⁴ Wird hierunter verstanden, dass sich die Tätigkeit der öffentlichen Hand dann wirtschaftlich heraushebt, wenn sie damit zu anderen Unternehmen unmittelbar in Wettbewerb tritt³⁰⁵, entspricht dies dem Sinn und Zweck der Besteuerung der öffentlichen Hand. Demnach darf es keine Wettbewerbsverzerrungen durch Weitergabe der wirtschaftlichen Vorteile aufgrund steuerfreier Tätigkeiten der öffentlichen Hand, die bei privaten Unternehmen aber steuerpflichtig sind, geben³⁰⁶. Eine Wettbewerbssituation liegt dann vor, wenn die Tätigkeit ohne weiteres von einem privaten Dritten ausgeübt werden könnte und bei der öffentlichen Hand keine hoheitliche ist. Entscheidend bleibt alleine der mit der Tätigkeit verfolgte Zweck sowie der sich nach dem Gesamtbild darstellende Inhalt der Tätigkeit³⁰⁷, oder wie *Küffner* es ausdrückt:

„ ‚Wettbewerb‘ setzt seinem Begriff nach typischerweise voraus, daß ein Unternehmer in Konkurrenz zu einem anderen Unternehmer Leistungen auf dem Markt anbietet, zwischen denen Nachfrager frei wählen können. Sind aufgrund öffentlichen Rechts (Gesetz, Rechtsverordnungen, Satzungen) ausschließlich juristische Personen des öffentlichen Rechts befugt, bestimmte Tätigkeiten auszuüben, ist ein Wettbewerbsverhältnis nicht gegeben. Die öffentliche Hand wird in diesem Fall als Monopolist tätig. Gründe für die Annahme eines weitergehenden Wettbewerbsverhältnisses sind nicht ersichtlich. Insbesondere würde eine Besteuerung der öffentlichen Hand nichts an dem Wettbewerbsnachteil Privater ändern.“³⁰⁸

Ein Wettbewerbsverhältnis liegt damit dann vor, wenn von einem zumindest teilweise übereinstimmenden Kreis von Abnehmern für die von der öffentlichen Hand und privaten Dritten angebotenen Waren oder Dienstleistungen ausgegangen werden kann³⁰⁹.

³⁰⁴ So der BFH v. 25.10.1989, BStBl II 1990, S. 871.

³⁰⁵ So BFH v. 25.10.1989, BStBl II 1990, S. 868 ff.; R 6 Abs. 5 Satz 5 KStR.

³⁰⁶ Seer/Klemke, BB 2010, S. 2016.

³⁰⁷ Vgl. Bott in: Ernst & Young, § 4 KStG Rn. 63.

³⁰⁸ Küffner, S. 70.

³⁰⁹ Vgl. Seer/Klemke, BB 2010, S. 2017.

Ein Wettbewerbsverhältnis besteht aber auch dann, wenn die öffentliche Hand mit Leistungen oder Waren am Markt tätig wird, ohne dass zu diesem Zeitpunkt ein privater Dritter mit denselben oder vergleichbaren Tätigkeiten am Markt tätig ist, dies aber theoretisch sein könnte. In diesem Falle kann die öffentliche Hand durch ihre Monopolstellung das Entstehen eines Wettbewerbes verhindern, was für die Annahme eines Wettbewerbsverhältnisses ausreichend ist. Um die Annahme von potentiellen Wettbewerbsverhältnissen allerdings nicht ausufern zu lassen, ist für die Prüfung, ob ein solches vorliegt, die Verkehrsauffassung entscheidend³¹⁰.

Liegt ein Wettbewerbsverhältnis vor, muss dieses in jedem Falle zu Wettbewerbsverzerrungen führen. Das heißt die Wettbewerbsverzerrung muss durch Nichterhebung von Steuern - und speziell der Körperschaftsteuer – verursacht sein. Nur in diesem Fall kann Wettbewerbsneutralität überhaupt hergestellt werden³¹¹. Steuern verzerren dann den Wettbewerb, wenn sie einen Einfluss auf den Wettbewerb haben, wenn sie also einen preisbildenden Faktor darstellen. Über den Preis wird der Wettbewerb am Markt gesteuert. Die öffentliche Hand wird ohne Besteuerung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit damit in Lage versetzt, ihre Leistung um diesen Faktor billiger anzubieten, sofern diese Steuern Einfluss auf die Kostenstruktur haben.

Es wird zunächst zwischen Gewinn- und Kostensteuern unterschieden. Letztere sind diejenigen Steuern, die einen unmittelbaren Einfluss auf die Kosten haben, namentlich indirekten Steuern und Realsteuern. Die Gewinnsteuern - die Steuern von Einkommen und Ertrag - beeinflussen dagegen die Kosten nicht. Begründet wird dies damit, dass die Gewinnsteuern lediglich den Gewinn beeinflussen und von diesem abhängen. Da der Gewinn kein Kostenbestandteil ist, können es auch die Gewinnsteuern nicht sein. Daher ist es systemwidrig, Gewinnsteuern auf die Preise abzuwälzen. Wenn Unternehmen diese dennoch systemwidrig auf ihre Kunden abwälzen ist dies keine Rechtfertigung dafür, auch die anderen Wettbewerber mit Ertragsteuern zu belasten, nur weil die fehlenden Steuern vom Einkommen und Ertrag diesen Wettbewerber in die Lage versetzen, günstigere Preise anzubieten³¹².

³¹⁰ Vgl. Sädler, S. 37; Seer/Wendt, DStR 2001, S. 828 f.; Seer/Klemke, BB 2010, S. 2017.

³¹¹ Vgl. Sädler, S. 29.

³¹² Vgl. Siegel, S. 173 ff.; Rietschl, S. 25 ff.

Damit ergeben sich folgende Wirkungsmöglichkeiten aus einer Besteuerung:

Betriebsart	Steuern werden voll/teilweise weitergegeben	Steuern werden nicht weitergegeben
Zuschussbetrieb	Kein weiterer Zuschussbedarf Folge: Der Preis steigt	Kein weiterer Zuschussbedarf Folge: Preis bleibt gleich
Gewinnbetrieb	Gewinn unverändert Folge: Preis steigt	Gewinn verringert sich Folge: Preis bleibt gleich

Tabelle 2: Auswirkungen der Steuerfreiheit der öffentlichen Hand³¹³

Es stellt sich die Frage, wie sowohl privatwirtschaftlichen als auch öffentlichen Unternehmen auf diese Auswirkungen einer Steuerpflicht reagieren können. Da die **Privatwirtschaft** gewinnorientiert ist, wird sie versuchen, die Steuern auf den Markt umzulegen, soweit er es zulässt, um ihre Gewinne zu optimieren. Gibt der Markt diese Maßnahme nicht her, wird sie als nächstes versuchen, die Kosten zu reduzieren. Ist dies ebenfalls nicht möglich, wird eine Verringerung der Gewinne zunächst in Kauf genommen. Erscheint die Tätigkeit trotz aller Maßnahmen irgendwann unrentabel, wird als ultima ratio die Betriebseinstellung erfolgen.

Auf Seiten der **öffentlichen Hand** dagegen werden die Reaktionen differenzierter ausfallen. Während sich zwischen Gewinnbetrieben der öffentlichen Hand und Privatwirtschaft kein wesentlicher Unterschied ergeben dürfte, sieht es bei Betrieben, die einem öffentlichen Zweck dienen und Zuschussbetrieben anders aus. Bei Betrieben, die einem öffentlichen Zweck dienen³¹⁴, kann – im Gegensatz zur privaten Wirtschaft - als ultima ratio nicht der Betrieb eingestellt werden, sondern es müssen notfalls weitere Zuschüsse gewährt werden, um ihn am Leben zu halten. Andernfalls würde die öffentliche Hand nicht den öffentlichen Zweck, die Grundversorgung der Bevölkerung, sicherstellen³¹⁵.

Wettbewerbsneutralität soll folglich für Chancengleichheit zwischen öffentlicher Hand und Privatwirtschaft sorgen und nicht etwa verhindern, dass die öffentliche Hand ihre Leistungen günstiger als die Privatwirtschaft anbieten kann oder soll. Es soll vielmehr vermieden werden, dass eine vergleichbare Tätigkeit nur deswegen anders besteuert

³¹³ nach Siegel, S. 174.

³¹⁴ z.B. Abwasserbetrieb.

³¹⁵ Vgl. Siegel, S. 176.

wird, weil sie das eine Mal durch die öffentliche Hand und das andere Mal durch die Privatwirtschaft ausgeübt wird³¹⁶. Daraus lässt sich das *argumentum e contrario* ableiten, dass hoheitliche Tätigkeiten steuerfrei gelassen werden sollen³¹⁷, weil hier keine äquivalente Tätigkeit der Privatwirtschaft zu der der öffentlichen Hand vorhanden ist und damit kein Bedürfnis nach der Herstellung einer Chancengleichheit besteht. Dem liegt der Gedanke zugrunde, dass eine Besteuerung des Staates durch sich selbst sinnwidrig ist, da auf diese Weise nicht etwa neue Mittel beschafft, um damit der Erfüllung seiner Aufgaben für das Gemeinwesen nachzukommen, sondern - im Gegenteil - Kosten durch die Steuererhebung sogar Kosten verursacht und staatliche Mittel verbraucht werden³¹⁸. Der Staat nimmt sich das Geld auf der einen Seite und führt es sich auf der anderen wieder zu³¹⁹. Insoweit geht auch der Ansatz von *Seer/Klemke* zu weit³²⁰. Sie würden zu einer Besteuerung der öffentlichen Hand kommen, falls eine Tätigkeit sowohl bei der öffentlichen Hand als auch bei einem privaten Dritten Liebhaberei darstellen würde und beide am Markt damit tätig wären. Während die Liebhaberei bei dem privaten Dritten steuerfrei wäre, würde sie hingegen bei der öffentlichen Hand zu einem Betrieb gewerblicher Art – und damit zu einer Steuerpflicht – führen, da nach ihrem Verständnis eine Konkurrenzsituation vorliegt, obwohl dies aus steuerlicher Sicht nicht der Fall ist. Unterwirft man die öffentliche Hand hier der Steuer, führt dies zu einem wie oben dargestellt - nicht zu rechtfertigendem Verbrauch von staatlichen Mitteln.³²¹. Aus diesem Grunde verbieten sich solche Besteuerungsmodelle.

Die Grenze ist allerdings da zu ziehen, wo die öffentliche Hand weder Steuerträger noch wirtschaftlich Belasteter aufgrund ihrer Steuerpflicht ist, wie etwa bei der Umsatzsteuer. In diesem Falle trägt nicht die öffentliche Hand, sondern ein anderer, etwa der Endverbraucher, die Steuerlast. Bei einer Steuerfreistellung der öffentlichen Hand auch in diesen Bereichen, führte dies zu einer ungerechtfertigten Steuerentlastung gegenüber privaten Unternehmen³²². Die öffentliche Hand könnte entweder die Leistung um diesen Betrag billiger anbieten oder hätte eine höhere Gewinnspanne, wodurch sie wiederum weniger Fremdkapital benötigte. Es kommt zu einer Wettbewerbsverzerrung, die es zu vermeiden gilt. Damit verbietet sich eine Besteuerung in Fällen, in denen es gar keine

³¹⁶ Ebenda.

³¹⁷ Vgl. Louis, S. 25.

³¹⁸ I. E. vgl. Bader, S. 101 f.; Küffner, S. 83 f.

³¹⁹ Vgl. Sädtler, S. 22.

³²⁰ Vgl. Seer/Klemke, BB 2010, S. 2016 ff.

³²¹ Ebenda, S. 23.

Wettbewerbsverzerrung gibt oder geben kann, wie etwa neben der bereits oben aufgeführten hoheitlichen Tätigkeit die Liebhaberei. Liebhaberei liegt dann vor, wenn eine Tätigkeit ohne Gewinnerzielungsabsicht, das heißt ohne Streben nach einem Totalgewinn, betrieben wird und nur aus im Bereich der Lebensführung liegenden persönlichen Gründen und Neigungen ausgeübt wird³²³. Persönliche Neigungen sind unter anderem das Streben nach Steuerersparnis durch die Möglichkeit des Verlustausgleiches durch Verrechnung mit anderen Einkünften³²⁴. Betreibt die öffentliche Hand eine Dauerverlusttätigkeit, fehlt es ihr an dem Streben nach Totalgewinn. Die Verrechnung der Verluste mit den steuerbaren und steuerpflichtigen Gewinnen mit den Dauerverlusten entspringt einzig und allein dem Gedanken, die Steuerlast der öffentlichen Hand zu verringern³²⁵. Die Entstehungsgeschichte des § 4 Körperschaftsteuergesetz spricht ebenfalls für dieses Verständnis, wonach Sinn und Zweck der Vorschrift darin besteht, eine wettbewerbsneutrale Besteuerung der öffentlichen Hand zu gewährleisten und damit die Wettbewerbsgleichheit zwischen öffentlichen und privatwirtschaftlichen Unternehmen sicher zu stellen³²⁶. Er besteht nicht darin, eine Wettbewerbsverzerrung zu Lasten der öffentlichen Hand zu rechtfertigen, die entsteht, indem die Liebhaberei der Steuer unterworfen wird. Im Falle der Liebhaberei würde nämlich auch kein Privater zur Steuer herangezogen. Gibt es keinen Wettbewerb, besteht –aus den oben genannten Gründen– auch hier kein Bedürfnis, die Tätigkeit der öffentlichen Hand der Steuer zu unterwerfen.

Damit gewinnt die Frage Bedeutung, ob der hier vertretene Ansatz der wettbewerbsrelevanten Betätigung dazu führt, dass die in Form einer Personenhandelsgesellschaft ausgeführte hoheitliche oder vermögensverwaltende und damit steuerfreie Tätigkeit zu einem Betrieb gewerblicher Art führt und damit zu einer körperschaftsteuerpflichtigen Tätigkeit im Sinne des § 4 Körperschaftsteuergesetz umqualifiziert wird. Im Kern geht es zunächst um die Frage, ob oder inwieweit § 15 Einkommensteuergesetz den § 4 Abs. 1 und § 8 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz überlagert. Dazu sollen zunächst die Grundzüge der Besteuerung einer Personenhandelsgesellschaft dargestellt werden.

³²² Vgl. Klein, *StuW* 1967, S. 659; Friedl, *VR* 1999, S. 151 f.

³²³ Vgl. Kalwarowskyj, *Kommunale Dauerverlustbetriebe*, S. 34 f.

³²⁴ Vgl. Weber-Grellet, *DStR* 1992, S. 565.

³²⁵ A.a. Beiser, *DB* 2005, S. 2603, der eine Liebhaberei dann ausschließt, wenn zum Wohle der Allgemeinheit auf ein Gewinnstreben verzichtet wird („*bonum commune*“).

³²⁶ Eine ausführliche Darstellung der historischen Entwicklung findet sich bei Küffner S. 14 ff.; vgl. Althofer in: *FS Schmidt*, S. 686.

3.7 Grundzüge der Besteuerung des laufenden Gewinns einer Personenhandelsgesellschaft

Die einkommensteuerliche Behandlung von Einkünften einer Personenhandelsgesellschaft bereitet seit deren Einführung durch das Handelsgesetzbuch Probleme, da sie weder im Körperschaft- noch im Einkommensteuergesetz als Steuersubjekt aufgeführt ist³²⁷. Durch das Schweigen des Gesetzes zur Steuersubjekteigenschaft von Personenhandelsgesellschaften, sind zwei mögliche Steuersubjekte denkbar. Einerseits kommt die Personenhandelsgesellschaft als Steuersubjekt in Frage, mit der Folge, dass sie ihre Einkünfte analog einer Kapitalgesellschaft selber zu versteuern hätte. Die Gewinnanteile in dem Betrieb gewerblicher Art wären somit analog einer Gewinnausschüttung einer GmbH zu behandeln. Andererseits könnten die von der Gesellschaft erzielten Einkünfte unmittelbar den Gesellschaftern zugerechnet und dort der Besteuerung unterworfen werden. Die Personenhandelsgesellschaft würde auf diese Weise steuerlich ignoriert³²⁸.

Das deutsche Steuerrecht geht bei der Besteuerung von Personenhandelsgesellschaften jedoch mit dem Transparenzprinzip einen Mischweg.³²⁹ Es besagt, dass ausschließlich die Mitunternehmer der Personenhandelsgesellschaft der Einkommen- bzw. Körperschaftsteuer unterliegen und damit die Gesellschaft selbst kein ertragsteuerliches Steuersubjekt darstellt³³⁰. Da die Personenhandelsgesellschaft keine Steuersubjekteigenschaft hat, erfolgt ein Durchgriff durch die Personenhandelsgesellschaft auf die Gesellschafter. Dies hat zur Folge, dass sich das steuerliche Betriebsvermögen einer solchen Mitunternehmerschaft zum Einen auf das Gesamthandsvermögen, das sich zivilrechtlich im Gesamthandseigentum der Gesellschafter befindet und zum Anderen auch auf das Sonderbetriebsvermögen erstreckt. Dieses umfasst Wirtschaftsgüter, die zwar zum zivilrechtlichen Eigentum der einzelnen Gesellschafter rechnen, jedoch von der Gesellschaft betrieblich genutzt werden oder in wirtschaftlichem Zusammenhang mit der Beteiligung an der Personen(handels)gesellschaft stehen. Daher sind auch Aufwendungen und Erträge, die bei den einzelnen Mitunternehmern im Zusammenhang mit

³²⁷ Vgl. Best, DStR 1991, S. 1545.

³²⁸ So die bis Anfang der siebziger Jahre vorherrschende Bilanzbündeltheorie, vgl. Birk, Steuerrecht, S. 315; Niehaus/Wilke, Besteuerung, S. 24.

³²⁹ Vgl. Birk, Steuerrecht, S. 315, der von einem „dualen Prinzip“ spricht.

³³⁰ Vgl. Kußmaul/Ruiner/Schappe DStR 2008, S. 904; Niehaus/Wilke, Besteuerung, S. 25; Birk, Steuerrecht, S. 315; vgl. BFH v. 3.5.1993, BStBl II 1993, S. 621 ff.

Wirtschaftsgütern des Sonderbetriebsvermögens entstehen, als sogenannte Sonderbetriebseinnahmen und -ausgaben bei der Gewinnermittlung der Mitunternehmerschaft zu berücksichtigen. Ebenso sind Vergütungen aus schuldrechtlichen Verträgen zwischen Gesellschaft und Mitunternehmer, insbesondere Gehälter und Vergütungen für die Kapitalüberlassung, die den Steuerbilanzgewinn auf Gesellschaftsebene zunächst gemindert haben, diesem als sogenannte Sondervergütungen außerbilanziell wieder hinzuzurechnen, um zum Gewinn der Mitunternehmerschaft zu gelangen.³³¹ Die von der Personenhandelsgesellschaft erzielten Einkünfte werden den Gesellschaftern anteilig als originäre Einkünfte zugerechnet und bei diesen der Steuer unterworfen³³².

Was Art und Höhe der Einkünfte angeht, erlangt die Personenhandelsgesellschaft dennoch eine gewisse steuerrechtliche Teilrechtsfähigkeit, trotz fehlender Steuersubjektseigenschaft³³³, wodurch sie einkommensteuerlich transparent wird³³⁴. Im Ergebnis ist die Personenhandelsgesellschaft Subjekt der Einkünfteerzielung und –ermittlung nicht aber der Besteuerung³³⁵. Als Steuersubjekt kommen nur natürliche oder juristische Personen in Betracht³³⁶.

³³¹ Vgl. Kußmaul/Ruiner/Schappe DStR 2008, S. 904.

³³² Vgl. Niehaus/Wilke, Besteuerung, S. 25; vgl. Birk, Steuerrecht, S. 316; vgl. BFH v. 3.5.1993, BStBl II 1993, S. 621 ff.

³³³ Vgl. BFH v. 3.7.1995, BStBl II, S. 621 ff., m.w.N.

³³⁴ Vgl. Birk, Steuerrecht, S. 316; Reiß in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff § 15 EStG Rnrr. E 25 ff. und E 38.

³³⁵ Vgl. Hiller/Rogall, StuSt 2001, S. 479.

³³⁶ So ständige Rechtsprechung seit BFH v. 25.2.1991, DStR 1991, S. 506 ff. Ursprünglich ging der RFH und Anfangs auch der BFH davon aus, dass jeder Gesellschafter einer Personengesellschaft als eigener Unternehmer mit eigener Tätigkeit gilt (sog. Bilanzbündeltheorie), vgl. RFH v. 14.7.1937, RStBl 1937, S. 937 ff.; v. 24.9.1942 und RStBl 1943, S. 6 ff.

Aus diesen Überlegungen heraus ergibt sich für Personenhandelsgesellschaften folgendes zweistufige Gewinnermittlungsschema:

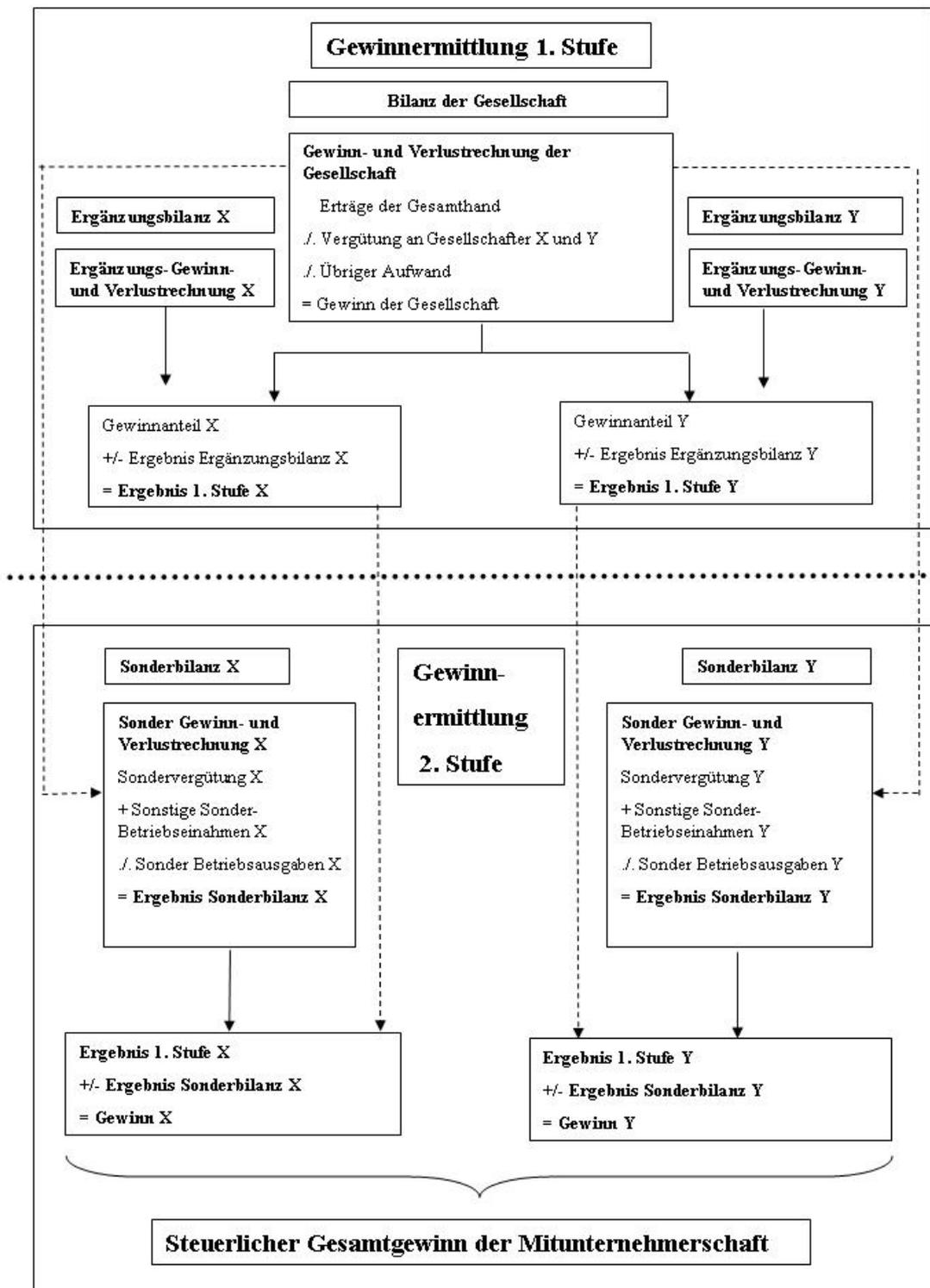


Abbildung 4: Übersicht zur zweistufigen Gewinnermittlung bei Personengesellschaften³³⁷

³³⁷ Vgl. Niehus/Wilke, Besteuerung der Personengesellschaften, S.70.

3.7.1 Erster Problemkreis: Einkünftequalifikation

Aus der durch das Transparenzprinzip verursachten Besonderheit der zweistufigen Gewinnermittlung ergeben sich die mehrere Problemkreise.

Der erste Problemkreis betrifft die Einkünftequalifikation. § 8 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz umschreibt den Einkommensbegriff des Körperschaftsteuerrechts zwar allgemein, indem er hinsichtlich des Begriffs und der Ermittlung auf die Vorschriften des Einkommensteuerrechts verweist³³⁸, definiert jedoch nicht, was unter Einkommen konkret zu verstehen ist. Es findet sich im Körperschaftsteuerrecht somit kein eigenständiger, vom Einkommensteuerrecht unabhängiger Einkommensbegriff³³⁹. Soweit besondere Regelungen im Körperschaftsteuergesetz vorhanden sind, wie § 8 Abs. 2 bis § 22 Körperschaftsteuergesetz, gehen diese dem Einkommensteuergesetz vor, so dass es zu zahlreichen Abweichungen zwischen körperschaft- und einkommensteuerlichem Einkommensbegriff kommt³⁴⁰.

Ausgangspunkt der Besteuerung im Körperschaftsteuerrecht ist § 7 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz. Danach ist das zu versteuernde Einkommen, das Einkommen vermindert um die Freibeträge der §§ 24, 25 Körperschaftsteuergesetz. Dieses ist Ausgangspunkt der Besteuerung im Körperschaftsteuerrecht. Das Fehlen eines eigenständigen Einkommensbegriffes im Körperschaftsteuerrecht ist grundsätzlich auch folgerichtig, da die Körperschaftsteuer als Ertragsteuer der nichtnatürlichen Personen hinsichtlich der Größe „Einkommen“ den gleichen Steuergegenstand hat wie die Einkommensteuer, die das „Einkommen“ bei den natürlichen Personen besteuert. Es ist Ziel der Verweisung in § 8 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz, sicherzustellen, dass die Bemessungsgrundlagen im Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerrecht weitgehend identisch sind, um natürliche und nichtnatürliche Steuersubjekte ertragsteuerlich mit größtmöglicher Gleichheit zu behandeln³⁴¹.

Eine völlige Gleichstellung kann allerdings nicht erreicht werden, da die Steuersubjekte von Einkommensteuer- und Körperschaftsteuerrecht unterschiedlicher Natur sind. Wäh-

³³⁸ Vgl. Lang in: Ernst & Young, § 8 KStG Rn. 1 ff.; Hüttemann, Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 140; Steffen, S. 120 ff.

³³⁹ So i.E. auch Buge in: H/H/R, § 15 Anm. 1103.

³⁴⁰ Vgl. Lang in: Ernst & Young, § 8 KStG Rn. 1 ff.

³⁴¹ Ebenda.

rend es sich auf der einen Seite um nichtnatürliche Rechtsträger handelt, sind es auf der anderen natürlichen Personen. In der Folge scheidet deshalb eine Anwendung all derjenigen Vorschriften des Einkommensteuergesetzes bei der Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Einkommens aus, die ihrem Inhalt nach nur für natürliche Personen in Betracht kommen, ohne dass es hierfür einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung bedarf³⁴². Das bedeutet für die Anwendung des § 15 Einkommensteuergesetz auf die öffentliche Hand, dass dieser von der Verweisung in § 8 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz erfasst wird, da § 15 Einkommensteuergesetz seinem Regelungsinhalt nach nicht nur speziell bei natürlichen Personen Anwendung findet, sondern die Erfassung gewerblicher Einkünfte generell regelt. Für hoheitliche Tätigkeiten, die von einer Personenhandels-gesellschaft ausgeübt werden, zum Beispiel in Form einer GmbH & Co. KG, hat das zunächst die Umqualifizierung ihrer Einkünfte durch § 15 Einkommensteuergesetz in gewerbliche Einkünfte zur Folge.

3.7.2 Zweiter Problemkreis: Verhältnis § 15 EStG zu § 4 Abs. 5 KStG

Diese Umqualifizierung könnte dazu führen, dass ein Betrieb gewerblicher Art begründet wird, wenn die Tätigkeit wettbewerbsrechtlich relevant ist. Die Tätigkeit erhält ihre wettbewerbsrechtliche Relevanz, indem sie durch die Anwendung des § 15 Einkommensteuergesetz in eine gewerbliche Einkunftsart umqualifiziert wird. Damit hat die öffentliche Hand wie ein privater Dritter gewerbliche Einkünfte, die aus Gründen der Chancengleichheit der Besteuerung unterworfen werden, um einen Wettbewerbsvorteil der öffentlichen Hand durch Steuerfreistellung zu verhindern. Eine Besteuerung käme allerdings nicht in Frage, wenn eine Tätigkeit durch § 4 Abs. 5 Körperschaftsteuergesetz steuerfrei gestellt ist und dieser als *lex specialis* dem § 15 Einkommensteuergesetz vorgeht. In diesem Falle würde kein der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht unterliegender Betrieb gewerblicher Art vorliegen, da die Tätigkeit der öffentlichen Hand ausschließlich oder überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dient und damit einen Hoheitsbetrieb im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz darstellt und

³⁴² Ebenda.

damit von einem privaten Dritten gar nicht ausgeübt werden kann. Es fehlt dieser Tätigkeit damit an der Wettbewerbsrelevanz³⁴³.

Die Regelung des § 4 Abs. 5 Körperschaftsteuergesetz ist im Zusammenhang rechtsgeschichtlicher Entwicklung der körperschaftsteuerlichen Erfassung der öffentlichen Hand zu sehen. Sie unterstreicht eine, im Körperschaftsteuergesetz von 1925 noch ausdrücklich geregelte, Ausnahme in der Besteuerung des hoheitlichen Bereichs nach dem Körperschaftsteuergesetz. Die öffentliche Hand wird nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 Körperschaftsteuergesetz lediglich mit den von ihr unterhaltenen Betrieben gewerblicher Art zur Körperschaftsteuer herangezogen³⁴⁴. Eine hoheitliche Betätigung der öffentlichen Hand führt damit nicht zu ihrer Steuersubjektfähigkeit. Sie unterliegt folglich nicht der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 in Verbindung mit § 4 Körperschaftsteuergesetz. Eine entsprechende Abgrenzung der wirtschaftlichen Betätigung von der Ausübung öffentlicher Gewalt der öffentlichen Hand, also dem Hoheitsbetrieb, ergibt sich bereits aus der Regelung des § 1 Abs. 1 Nr. 6 Körperschaftsteuergesetz, die durch § 4 Abs. 1 desselben näher definiert wird. Aus dem Zusammenspiel der beiden Regelungen wird deutlich, dass sich die Begriffe "Betrieb gewerblicher Art" und "Hoheitsbetrieb" wesensmäßig gegenseitig ausschließen³⁴⁵. Durch die beiden Regelungen ist eine ergänzende und die hoheitliche Betätigung der öffentlichen Hand ausdrücklich ausnehmende Regelung - wie in § 2 Nr. 3 Körperschaftsteuergesetz von 1925 noch vorhanden -, seit der Einführung des Begriffs "Betrieb gewerblicher Art" zur Abgrenzung steuerpflichtiger Tätigkeiten gegenüber hoheitlichen nicht mehr notwendig³⁴⁶.

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Körperschaftsteuergesetz liegt auch dann ein Hoheitsbetrieb vor, wenn eine Betätigung der öffentlichen Hand sowohl Elemente einer hoheitlichen als auch einer wirtschaftlichen Betätigung beinhaltet, die hoheitliche Zweckbestimmung jedoch überwiegt³⁴⁷. Die im Rahmen der Körperschaftsteuerreform 1977 aus § 4 Satz 1 Körperschaftsteuerdurchführungsverordnung 1968 (entspricht § 4 Abs. 1 Satz 1 Körperschaftsteuerdurchführungsverordnung von 1935) in das Körperschaftsteuergesetz übernommene Regelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 soll eine entsprechende Abgrenzung in den Fällen sicherstellen, in denen Einrichtungen von juristischen Personen des öffentlichen

³⁴³ A.A. Gern, KStZ 1997, S. 169, der immer dann einen BgA annehmen möchte, wenn ein wirtschaftlicher Wettbewerb vorliegt.

³⁴⁴ Vgl. Bott in: Ernst & Young, § 4 KStG, Rn. 12 ff.

³⁴⁵ Vgl. Piltz, FR 1980, S. 34.

³⁴⁶ Vgl. Boetius, DB 1996, Beilage 17/96, S. 4 f.; Bott in: Ernst & Young, § 4 KStG Rn. 12 ff.

³⁴⁷ Vgl. Piltz, FR 1980, S. 34.

Rechts nur teilweise der Ausübung öffentlicher Gewalt und im Übrigen wirtschaftlichen Tätigkeiten dienen³⁴⁸. Konsequenterweise fehlt eine Verweisung von § 8 Abs. 2 Körperschaftsteuergesetz auf § 1 Abs. 1 Nr. 6 Körperschaftsteuergesetz. So spricht der Wortlaut des § 4 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz nicht von „gewerblichen Einkünften“, sondern nur von einer „... nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit, zur Erzielung von Einnahmen ...“.

Betrachtet man das Merkmal der Einnahmen nun unter diesem Blickwinkel, findet keine Umqualifizierung der Einnahmen, nicht einmal bei gemischter, überwiegend hoheitlicher Betätigung durch § 15 Einkommensteuergesetz statt. Der Gesetzgeber hat sich bewusst gegen eine Besteuerung der hoheitlichen Betätigung der öffentlichen Hand entschieden, da in diesem Falle weder tatsächlich noch potentiell ein Wettbewerb zu privaten Anbietern stattfindet³⁴⁹. Die Erzielung von Einnahmen ist kein Grund der die subjektive Körperschaftsteuerpflicht der öffentlichen Hand rechtfertigt, da sie sich auf diese Weise selbst besteuern würde³⁵⁰ und die reine Selbstbesteuerung sich verbietet³⁵¹. Aus der in Artikel 28 Grundgesetz verfassungsrechtlich normierten Selbstverwaltungsgarantie heraus muss es der Kommune überlassen bleiben, in welcher Organisationsform sie ihre Aufgaben erfüllt. Das Steuerrecht hat nicht die Aufgabe, die Organisationsform, in der die öffentliche Hand tätig wird, zu regulieren³⁵², sondern es dient nur dazu, mögliche Wettbewerbsverzerrungen unabhängig von der Rechtsform zu vermeiden. Die Ausübung der hoheitlichen Tätigkeit muss sich für die steuerliche Qualifikation als Hoheitsbetrieb selbst nicht unbedingt in einer hoheitlichen Form ausgeübt werden. Die öffentliche Hand kann sich steuerlich unschädlich insoweit auch privatrechtlicher Mittel bedienen³⁵³.

Das des öfteren in diesem Zusammenhang vorgebrachte Argument, auch eine in privater Rechtsform ausgeübte hoheitliche Tätigkeiten müssten besteuert werden, da es sonst zu einer Verschiebung im Finanzausgleich komme³⁵⁴, greift nicht. Eine steuerpflichtige

³⁴⁸ Vgl. Antwort der Bundesregierung auf die kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. Waffenschmidt et al., BtDrs 8/2449 v. 29.12.1978, Antwort zu Frage 2, Lit. b.

³⁴⁹ Vgl. Sädtler, S. 62.

³⁵⁰ Vgl. in diesem Sinne Sädtler, S. 23.

³⁵¹ Vgl. so i.E. auch Buciek, DStZ 1985, S. 117 f., der die Pachteinnahmen bei einem verpachteten Hoheitsbetrieb wegen § 4 Abs. 5 KStG nicht der Besteuerung unterwerfen will und zuletzt auch noch Baldauf, DStZ 2010, S. 527.

³⁵² Vgl. Küffner, S. 70 ff.

³⁵³ In diesem Sinne auch Eversberg/Baldauf, DStZ 2010, S. 359, dass es bei der steuerlichen Betrachtung nicht auf die Organisationsform ankommen kann.

³⁵⁴ Vgl. Bader, S. 100 ff; Steffen 69 ff.

Betätigung in eine steuerfreie oder vice versa contra legem umzumünzen, alleine mit dem Argument der Verschiebung des Finanzausgleiches, ist nicht statthaft. Damit stellt § 4 Abs. 5 Körperschaftsteuergesetz das speziellere Gesetz zu § 15 Einkommensteuergesetz dar und geht diesem damit vor. Dementsprechend taugt auch das Abgrenzungskriterium von Teilen der Literatur³⁵⁵, die eine wirtschaftliche und damit keine hoheitliche Tätigkeit der öffentlichen Hand annimmt, wenn der Hoheitsbetrieb äußerlich das Gesicht eines Gewerbebetriebes hat, nicht. Dieser Ansatz läuft dem Telos der Besteuerung der öffentlichen Hand, Wettbewerbsverzerrungen zwischen öffentlicher Hand und Privatwirtschaft zu vermeiden, zuwider.

Im Übrigen können zur Abgrenzung des Betriebes gewerblicher Art vom Hoheitsbetrieb die bisherigen Kriterien von **Rechtsprechung**, **Finanzverwaltung** und **Literatur** verwendet werden. Die damit zusammenhängenden Probleme sind keine speziellen Probleme der Besteuerung eines Anteils der öffentlichen Hand an einer Personenhandelsgesellschaft. Sie sind vielmehr genereller Natur und bedürfen daher hier keiner gesonderten Untersuchung.

3.7.2.1 Verhältnis § 15 EStG zu § 4 Abs. 5 KStG bei Einschaltung von Dritten (Verwaltungshelfer und Beliehene)

Während die hoheitliche Betätigung der öffentlichen Hand in Form einer Personenhandelsgesellschaft nicht zu einer Umqualifizierung der Einkünfte führt, könnte diese Personenhandelsgesellschaft als „privater Dritter“ angesehen werden und ein Indiz dafür sein, dass die Leistung wegen der Übertragung auf diesen „privaten Dritten“ nicht oder nicht mehr hoheitlich ist, da die öffentliche Hand hier in einer privaten Rechtsform tätig wird. Damit wäre aber § 4 Abs. 5 Körperschaftsteuergesetz nicht anwendbar.

Das Übertragen oder die Übertragbarkeit einer hoheitlichen Tätigkeit indiziert allerdings noch nicht, dass sie damit ihren hoheitlichen Charakter verliert³⁵⁶. Entscheidend bleibt vielmehr die Ausgestaltung der öffentlich-rechtlichen Vorschriften aufgrund derer die öffentliche Hand tätig wird³⁵⁷. Schaltet die öffentliche Hand bei der Verrichtung einer hoheitlichen Tätigkeit einen Verwaltungshelfer oder Beliehenen ein, so unterliegt

³⁵⁵ Vgl. Kohorst, S. 45; Siegel, S. 95 ff.; Hüttemann, Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 58.

³⁵⁶ Vgl. Küffner, S. 81.

³⁵⁷ Vgl. BFH v. 11.06.1997, BFHE 183, S. 288; Küffner, S. 81.

er seiner persönlichen Steuerpflicht³⁵⁸. Die Pflicht zur Erfüllung der hoheitlichen Aufgaben verbleibt bei der öffentlichen Hand, so dass sie nach wie vor keiner Steuerpflicht unterliegt³⁵⁹. Bedient sich die öffentliche Hand einer Personenhandelsgesellschaft als Verwaltungshelferin oder Beliehene für die Erfüllung der hoheitlichen Aufgabe, bleibt sie nach wie vor hoheitlich tätig, da auch hier die Pflicht zur Erfüllung der hoheitlichen Aufgaben bei ihr verbleibt. Die Gebühren, die für die im Rahmen der Beleihung ausgeübte Tätigkeit erhoben werden, stehen der öffentlichen Hand zu und sind damit als durchlaufender Posten für die steuerliche Gewinnermittlung ohne Belang. Der Verzicht auf die Besteuerung der „Dienstleistung“, die eine Personenhandelsgesellschaft an der die öffentliche Hand beteiligt ist, ihr gegenüber im Rahmen der hoheitlichen Aufgabenerfüllung erbringt, stellt hier keine Wettbewerbsverzerrung dar, da es sich nicht um eine Dienstleistung handelt, wie ein privater Dritter sie erbringen würde. Es handelt sich vielmehr um eine originäre Leistung der öffentlichen Hand im Zusammenhang mit der hoheitlichen Tätigkeit, die auch anfallen würde, übe die öffentliche Hand die hoheitliche Tätigkeit selber aus. Diese Dienstleistung ist ein Annex der hoheitlichen Tätigkeit, da es der öffentlichen Hand auf die Erfüllung ihrer hoheitlichen Aufgabe ankommt und nicht auf die damit zusammenhängende Dienstleistung. Damit überwiegt die hoheitliche Tätigkeit und überlagert die Dienstleistung. Privaten Dritten dagegen komme es gerade auf diese Dienstleistung an, die sie für die öffentliche Hand erbringen. Sie unterliegen damit der Besteuerung, da sie keine hoheitliche Tätigkeit erbringen können, die ihre Dienstleistungen überlagern könnte. Ihre Dienstleistungen sind nicht mit denen der öffentlichen Hand kongruent. In diesem Bereich kann es in Ermangelung eines Marktes keinen Wettbewerb geben³⁶⁰. Weil kein Wettbewerb vorliegt, bleibt die Tätigkeit eine hoheitliche, die wegen § 4 Abs. 5 Körperschaftsteuergesetz nicht im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art erfasst wird. Geht man davon aus, dass § 4 Abs. 5 Körperschaftsteuergesetz Anwendung findet, vermeidet man im Bereich der hoheitlichen Tätigkeiten auch einen Wertungswiderspruch zwischen der Besteuerung von Personenhandelsgesellschaften und Kapitalgesellschaften, an der die öffentliche Hand Alleingesellschafterin ist.

³⁵⁸ Vgl. Schärlich, KStZ 1995, S. 97.

³⁵⁹ In diesem Sinne auch das BMF-Schreiben v. 11.12.2009, DB 2010, S. 84.

³⁶⁰ So i. E. auch die Finanzverwaltung, vgl. hierzu die Anmerkung von Fiand, KStZ 2010, S. 63.

Folgt man der Auffassung der Finanzverwaltung³⁶¹, entsteht bei der Ausübung der Tätigkeit durch eine Personenhandelsgesellschaft ein Betrieb gewerblicher Art „Mitunternehmerschaft“, so dass die Tätigkeit der Steuerpflicht unterliegt, obwohl sie eine an und für sich steuerfreie hoheitliche Tätigkeit wäre. Wird diese Tätigkeit hingegen durch eine Kapitalgesellschaft ausgeübt, ist diese steuerfrei. In der Konsequenz wird eine Tätigkeit der öffentlichen Hand besteuert, obwohl hierfür kein Besteuerungsgrund, wie etwa eine Wettbewerbsverzerrung, existiert. Eine solche Besteuerung verbietet sich.

Eine Besteuerung der Personenhandelsgesellschaft selbst findet wegen des Transparenzprinzips nicht statt, da die öffentliche Hand Steuersubjekt ist und nicht die Personenhandelsgesellschaft. Damit spricht das Argument, dass Dritte, die als Verwaltungshelfer oder beliehene Unternehmer eingeschaltet sind, benachteiligt werden, nicht gegen den hier vertretenen Ansatz.

3.7.2.2 Einschaltung von Dritten als Monopolrechte i.S.d.

§ 4 Abs. 5 Satz 2 Alt. 2 KStG im Verhältnis zu § 15 EStG

Weiterhin ist zu prüfen, ob die bis hierher angestellten Überlegungen wegen der Einschaltung „privater Dritter“ mit § 4 Abs. 5 Satz 2 Alt. 2 Körperschaftsteuergesetz kompatibel sind. Die Einschaltung einer Personenhandelsgesellschaft durch die öffentliche Hand als Verwaltungshelfer oder Beliehener könnte als Monopolrecht im Sinne der vorgenannten Vorschrift zu verstehen sein und zu einer Kollision mit der Regelung des § 4 Abs. 5 Satz 2 Alt. 2 Körperschaftsteuergesetz führen. Dies würde voraussetzen, dass die von der öffentlichen Hand ausgeführten Tätigkeiten, auch von einem „privaten Dritten“ ausgeführt werden könnten und dieser nur durch das Monopolrecht daran gehindert wird. In diesem Falle würde das Nichteinschalten des Dritten zu einer Wettbewerbsverzerrung führen, da er die Tätigkeit grundsätzlich ausüben könnte, die öffentliche Hand ihn aber daran hindert indem sie den Wettbewerb nicht freigibt. Damit hätte das Nichttätigwerden der öffentlichen Hand am Markt wettbewerbsverzerrende Wirkung³⁶².

³⁶¹ Wobei die Finanzverwaltung der Auffassung ist, dass dann kein Betrieb gewerblicher Art entsteht, wenn an der Personengesellschaft mehrere Kommunen beteiligt sind. Begründet wird dies mit der Organisationshoheit der Kommunen, die durch das Steuerrecht nicht behindert werden darf. Warum dies aber nicht bei einer Personengesellschaft gelten soll, an der nur eine Kommune beteiligt ist, bleibt rätselhaft.

³⁶² So i. E. vgl. BFH vom 8.1.1998, BStBl II 1998, S. 410 ff.

Zwei Fallkonstellationen sind diesbezüglich zu unterscheiden. Zum einen der Fall, dass die öffentliche Hand eine nicht-hoheitliche Tätigkeit in Form einer Personenhandels-gesellschaft ausübt. Hier tritt die öffentliche Hand in Wettbewerb zu „privaten Dritten“. Sie unterliegt deshalb nach den oben dargestellten Grundsätzen der Besteuerung, womit ein Rückgriff auf das Institut der Monopolrechte ausscheidet. Zum anderen der Fall, dass eine hoheitliche Tätigkeit in Form einer Personenhandels-gesellschaft ausgeübt wird.. Hier ist zwischen hoheitlichen Tätigkeit und Monopolrechten zu unterscheiden. Bei Ausübung von Monopolrechten hindert die öffentliche Hand den privaten Dritten an der Teilnahme am freien Wettbewerb, indem sie den Wettbewerb nicht freigibt, während sie mit ihrer hoheitlichen Tätigkeit in keinem Wettbewerbsverhältnis steht. Sie kann aufgrund des öffentlichen Rechts darüber entscheiden kann, ob sie eine bestimmte Tä-tigkeit selbst ausüben oder einen Verwaltungshelfer oder beliebigen Unternehmer damit betrauen möchte³⁶³. Auch hier gilt, dass sich eine Besteuerung solcher Fälle verbietet. Es ist nicht zulässig, dass der Staat die finanziellen Mittel, die er zur Erfüllung seiner Aufgaben benötigt, bei sich selbst beschafft, indem er sich selber besteuert. Stattdessen werden auch hier staatliche Mittel im Rahmen der Steuererhebung verbraucht³⁶⁴.

Für hoheitliche Tätigkeiten auf Bundesebene gilt ein Besteuerungsverbot uneinge-schränkt. Zu untersuchen bleibt, wie es sich bei Tätigkeiten verhält, die im Kompetenz-bereich der einzelnen Bundesländer liegen, wie zum Beispiel dem Bestattungswesen, da die Entscheidung über die Freigabe dem einzelnen Bundesland obliegt³⁶⁵. In den Bun-desländern, in denen der Wettbewerb nicht freigegeben ist, stellt die Tätigkeit nach wie vor eine hoheitliche dar, weil private Dritte nicht tätig werden können und sich so keine Wettbewerbssituation ergeben kann. In Bundesländern in denen der Wettbewerb hinge-gen freigegeben ist, liegt eine Wettbewerbssituation vor. Die Tätigkeit stellt keine ho-heitliche mehr dar, sondern eine wirtschaftliche, die der Besteuerung zu unterwerfen ist.

³⁶³ Vgl. Küffner, S. 84.

³⁶⁴ I. E. Bader, S. 101 f.; Küffner, S. 83 f.

³⁶⁵ Vgl. Fiand, KStZ 2010, S. 62 ff.

Die Besteuerung einer an sich hoheitlichen Tätigkeit kann nicht mit dem Argument gerechtfertigt werden, dass ein Teil der Bundesländer den Wettbewerb freigibt³⁶⁶. Die Tatsache, dass ein Teil der Bundesländer den Wettbewerb eröffnet, rechtfertigt es nicht die Freigabe des Wettbewerbs bei den restlichen Bundesländern zu fingieren. Ließe man dies zu, würde die Finanzverwaltung in unzulässiger Weise in die in Länderkompetenzen eingreifen, indem durch die Steuerverwaltung eine nach Landesrecht hoheitliche Tätigkeit in eine wirtschaftliche umqualifiziert wird und damit den Grundsatz der Gewaltenteilung verletzen. Wenn das Steuerrecht in Bezug auf hoheitliche Tätigkeiten an Landesrecht anknüpft, dann muss es dieses auch respektieren und nicht ignorieren. Darüber hinaus bleibt der in diesem Bundesland ansässigen Gebietskörperschaft, der Wettbewerb nach wie vor verschlossen, auch wenn private Unternehmer in anderen Ländern die Tätigkeit anbieten oder anbieten können³⁶⁷. Somit kann für die öffentliche Hand nach wie vor kein Wettbewerb vorliegen³⁶⁸. Die Vorschrift des § 4 Abs. 5 Satz 2 Alt. 2 Körperschaftsteuergesetz ist auch in diesen Fällen nicht anwendbar.

Im Gegensatz dazu sind Monopolrechte Marktzutrittsbeschränkungen, durch die ein - an sich vorhandener - Wettbewerb verhindert wird. Insoweit ist die Auffassung der Finanzverwaltung nicht zutreffend, eine hoheitliche Tätigkeit auch dann annehmen möchte, wenn der Markt für die Tätigkeit örtlich so eingeschränkt ist, dass eine Wettbewerbsbeeinträchtigung ausgeschlossen werden kann³⁶⁹. Durch die Steuerfreistellung wird dieser örtlich beschränkte Markt auch in Zukunft von der Konkurrenz privater Dritter abgeschottet bleiben. Solche Marktzutrittsbeschränkungen dürfen aber steuerlich weder errichtet noch gestützt werden. In diesem Sinne ist auch die Formulierung des § 4 Abs. 5 Satz 2 Alt. 2 Körperschaftsteuergesetz zu verstehen, die eine Monopolstellung für die Annahme eines Hoheitsbetriebes als nicht ausreichend betrachtet. In diesem Falle ist

³⁶⁶ A.A. Fiand, KStZ 2010, S. 63 ff., nach dessen Meinung es fraglich ist, „ob derartige Kleinstaaterei ... zeitgemäß ist, in einer Welt in der die Märkte zusammenwachen und die Menschen einen weit größeren Aktionsradius haben als vor hundert Jahren“. So sehr Fiand dem Grunde nach auch Recht hat, verkennt er doch, dass der öffentlichen Hand dieser Aktionsradius mitnichten eingeräumt wird, sondern sie sich kommunalrechtlich noch immer in der „Kleinstaaterei“ bewegen muss. Um nicht eine Wettbewerbsverzerrung zu Lasten der öffentlichen Hand auszulösen, ist es geboten, auf den lokalen Wettbewerb abzustellen.

³⁶⁷ Dies übersieht Fiand, wenn er anmerkt, dass „die Verwaltung offensichtlich davon ausgeht, dass eine Wettbewerbssituation zwischen der juristischen Person des öffentlichen Rechts und dem Beliehenen nicht gesehen wird, sondern lediglich ein ‚interner Markt‘ angenommen wird. Auch wird die Kurzzeitigkeit offensichtlich, es wird in diesem Falle nur der Wettbewerb innerhalb eines Bundeslandes betrachtet. Die Märkte machen aber nicht vor den teilweise sehr engen Landesgrenzen halt.“, KStZ 2010, S. 63.

³⁶⁸ So auch BMF-Schreiben v. 11.12.2009, DB 2010, S. 84 unter I. 1 c) Rückausnahme.

³⁶⁹ Vgl. Fiand, KStZ 2010, S. 63 f.

eine Besteuerung der öffentlichen Hand nach den oben dargelegten Grundsätzen vorzunehmen.

3.7.3 Dritter Problemkreis: Verhältnis § 15 EStG zur Vermögensverwaltung

Die Beurteilung einer vermögensverwaltenden Tätigkeit der öffentlichen Hand, zum Beispiel in Form einer GmbH & Co. KG, gestaltet sich problematischer, da es an einer dem § 4 Abs. 5 Körperschaftsteuergesetz vergleichbaren Regelung zur Freistellung der Vermögensverwaltung fehlt. Gleichzeitig bedeutet dies aber auch, dass es keinen Grund gibt, die vermögensverwaltende Tätigkeit nicht in den Anwendungsbereich des § 4 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz fallen zu lassen³⁷⁰. Das entscheidende Abgrenzungskriterium ist auch hier die wettbewerbsverzerrende Wirkung der Nichtbesteuerung³⁷¹. Vermögensverwaltung³⁷² liegt in der Regel dann vor, wenn Vermögen genutzt wird, wenn z.B. Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet, wird³⁷³. Nach den Grundsätzen der Abgrenzung von Einkünften aus Gewerbebetrieb von denen aus Kapitalvermögen sowie denen aus Vermietung und Verpachtung ist Vermögensverwaltung dann gegeben, wenn sich die Betätigung noch als Nutzen im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten darstellt und die Ausnutzung substantieller Vermögenswerte nicht entscheidend in den Vordergrund tritt³⁷⁴.

Im Zweifel ist darauf abzustellen, ob die Tätigkeit nach allgemeiner Verkehrsauffassung einer privaten Vermögensverwaltung bei einer Privatperson, das heißt es liegen Einkünfte aus Kapitalvermögen oder Vermietung und Verpachtung vor, oder einem Gewerbebetrieb entspricht³⁷⁵. Diese Sicht der Dinge kollidiert jedoch mit der Regelung des § 15 Abs. 3 Nr. 2 Einkommensteuergesetz. Eine Steuerfreistellung der Vermögensverwaltung der öffentlichen Hand käme nur in Frage, wenn es hierfür einen oder mehrere besondere

³⁷⁰ Vgl. Landwehr, S. 190 ff.; Häck, S. 139.

³⁷¹ So auch Häck, S. 139.

³⁷² Wegen der Ähnlichkeit des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs mit dem Betrieb gewerblicher Art wird § 14 S.3 AO auch bei der Abgrenzung der Vermögensverwaltung zum Betrieb gewerblicher Art verwendet, vgl. hierzu Hey, StuW 2000, S. 469 m.w.N.; Kessler/Fritz/Gastl, BB 2001, Fn. 7.

³⁷³ Vgl. Scholtz in: FS Schmidt, S. 715; Klein in: NWB Fach 4, S. 4149.

³⁷⁴ Vgl. BFH v. 16.4.1991, BStBl. II 1992, S. 693; BFH v. 26.2.1992, BStBl. II 1992, S. 693; Scholtz in: FS Schmidt, S. 715; Buge in: H/H/R, § 15 Anm. 1100.

³⁷⁵ So z.B. wenn eine Betriebsaufspaltung vorliegt, vgl. Schönwald StuSt 2002, S. 251, oder wenn aufgrund der Vielzahl der Beteiligungen eine Holdingstruktur gegeben ist, vgl. Klein in: NWB Fach 4,

Rechtfertigungsgründe gäbe. Als Rechtfertigungsgrund gilt, dass im Bereich von Vermietung und Verpachtung typischerweise ein geringer Anreiz besteht, eine steuerliche Vergünstigung an den Markt weiterzugeben und damit wettbewerbsrelevant werden zu lassen³⁷⁶. Dies trifft aber auf die öffentliche Hand nicht ohne weiteres zu, da jeder Steuervorteil spätestens dann relevant wird, wenn das Angebot die Nachfrage übersteigt und es über die Preisgestaltung zu einem Verdrängungswettbewerb kommt³⁷⁷.

Wie oben dargestellt entspricht es dem Willen des Gesetzgebers, dass die Besteuerung der öffentlichen Hand Wettbewerbsverzerrungen verhindern soll. Dies hat zur Folge, dass § 15 Abs. 3 Nr. 2 Einkommensteuergesetz die steuerfreie Vermögensverwaltung der öffentlichen Hand dann verdrängt, wenn sich eine Nichtbesteuerung der vermögensverwaltenden Tätigkeit am Markt sich wettbewerbsverzerrend auswirken würde³⁷⁸. Private Mitunternehmer von Personenhandelsgesellschaften sind im Rahmen des § 15 Abs. 3 Nr. 2 Einkommensteuergesetz mit jedem Vermögenszuwachs steuerpflichtig, sie können sich also der Besteuerung nicht entziehen. Würde die öffentliche Hand in diesem Falle nicht mit der Körperschaftsteuer belastet, hätte sie über die Personenhandelsgesellschaft, an der sie beteiligt ist, aufgrund der Steuerersparnis einen wirtschaftlichen Vorteil. Im Falle eines Nachfragemangels kann sie diesen an ihre Kunden weitergeben und die gleichen Leistungen zu günstigeren Konditionen anbieten³⁷⁹. Dies wiederum hätte zur Folge, dass der Steuervorteil von der Personenhandelsgesellschaft - und damit mittelbar auch von der öffentlichen Hand – wettbewerbswirksam am Markt eingesetzt und private Dritte verdrängt werden könnten³⁸⁰. Der Steuervorteil der öffentlichen Hand wirkt sich am Markt wettbewerbsverzerrend aus³⁸¹. Mit dem *argumentum e contrario* heißt dies, dass es in den Fällen, in denen die öffentliche Hand den Steuervorteil nicht wettbewerbswirksam am Markt einsetzt, § 15 Abs. 3 Nr. 2 Einkommensteuergesetz nicht greift und es zu keiner Überlagerung der steuerfreien Vermögensverwaltung durch Umqualifizierung der Einkünfte kommt. Die Beteiligung ist hier dann als steuerfreie

S. 4149; BFH v. 7.2.1990, BFH/NV 1991, S. 693; Scholtz in: FS Ludwig, S. 715; Himmelmann/Gloria, KStZ 2000, S 123.

³⁷⁶ Vgl. Steffen, S. 123.

³⁷⁷ Vgl. Landwehr, S. 196; Küffner, S. 109.

³⁷⁸ Vgl. Meier/Semelka in: H/H/R, § 4 KStG Anm. 27 f.

³⁷⁹ Vgl. Städtler, S. 23 m.w.N.

³⁸⁰ Vgl. Häck, S. 140.

³⁸¹ Vgl. in diesem Sinne, wenn auch mit einer anderen Begründung, Bader, S. 100 ff.

Vermögensverwaltung anzusehen, wenn und solange die Gesellschaft den Steuervorteil nicht weitergibt³⁸².

3.7.4 Vierter Problemkreis: Dauerdefizitäre Betätigung

3.7.4.1 *Einleitung*

In der Vergangenheit war umstritten, ob eine strukturell dauerdefizitäre Tätigkeit eines Betriebes gewerblicher Art zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führt oder eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei ist, die keinen Betrieb gewerblicher Art darstellt. Getragen wurde die Diskussion von dem Gedanken, eine unbeschränkte Verlustverrechnung bei der öffentlichen Hand, verbunden mit den dadurch entstehenden nicht unerheblichen Steuerausfällen, auf der einen Seite zu vermeiden, auf der anderen aber den steuerlichen Querverbund, das heißt die Verrechnung von Gewinnen mit Verlusten, die durch die wirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hand entstehen, nicht zu zerstören. Beides zusammen, so waren die Befürchtungen, würde zu einem Kollaps der öffentlichen Finanzen führen. Daraus resultierte konsequenterweise die Frage nach der Behandlung von strukturell dauerdefizitären Tätigkeiten einer Eigengesellschaft der öffentlichen Hand³⁸³.

3.7.4.2 *Anwendung des § 8 Abs. 7 Körperschaftsteuergesetz auf eine Personenhandelsgesellschaft*

3.7.4.2.1 Anwendung auf der ersten Stufe der Gewinnermittlung

Während die steuerlich wirksame Zusammenfassung und damit auch Ergebnisverrechnung von verschiedenen Tätigkeiten bei natürlichen oder juristischen Personen des privaten Rechts grundsätzlich von Finanzverwaltung und Rechtsprechung anerkannt ist, ist diese bei der öffentlichen Hand nicht unumstritten. Hintergrund der Diskussion ist die Überlegung des Fiskus, dass bei einer unbeschränkt möglichen und steuerlich wirksamen Zusammenfassung verschiedener Tätigkeiten der öffentlichen Hand in einer Personenhandelsgesellschaft, die öffentliche Hand die Möglichkeit hätte, alleine durch orga-

³⁸² In diesem Sinne auch Häck, S. 140; a.A. dagegen Hüttemann, Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 70.

³⁸³ Vgl. Krämer in: Ernst & Young, § 4 KStG Rn. 226.

nisatorische Maßnahmen, Gewinne aus einem Bereich mit Verlusten aus einem anderen Bereich oder womöglich sogar mit Verlusten aus dem Hoheitsbereich oder Vermögensverwaltung zu verrechnen. Als Folge davon würde sie steuerpflichtige Gewinne der Besteuerung entziehen, was dem der Besteuerung der öffentlichen Hand zugrunde liegenden Gedanken der Vermeidung von Wettbewerbsverzerrung diametral zuwider laufen würde³⁸⁴.

Einen vorläufigen Schlusspunkt unter die über Jahrzehnte dauernde Auseinandersetzung setzt die Neuregelung in den Absätzen 7 bis 9 des § 8 Körperschaftsteuergesetz.

Ausgangspunkt für diese Neuregelung war das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 22.8.2007³⁸⁵, mit dem er der bis dahin von der Finanzverwaltung geübten Praxis des steuerlichen Querverbundes den Boden entzog, indem er bei strukturell dauerdefizitären Tätigkeiten der öffentlichen Hand eine verdeckte Gewinnausschüttung annahm. Auf dieses Urteil reagierte der Gesetzgeber mit den oben genannten Neuregelungen, mit denen er die alte Rechtslage wiederherstellen wollte³⁸⁶, was ihm in Bezug auf die Personengesellschaften allerdings nicht gelungen ist, da § 8 Abs. 7 Körperschaftsteuergesetz seinem Wortlaut nach auf diese nicht anwendbar ist. Die Personenhandelsgesellschaften fallen weder unter die Nummer 1 noch unter die Nummer 2. Dass sie nicht ohne weiteres von § 8 Abs. 7 Nr. 1 Körperschaftsteuergesetz erfasst werden, liegt in der Besonderheit der zweistufigen Gewinnermittlung bei Personen(handels)gesellschaften begründet. Die Gewinnermittlung der ersten Stufe setzt auf Ebene der Personenhandelsgesellschaft, die Gewinnermittlung der zweiten Stufe auf Ebene des Gesellschafters, hier der öffentlichen Hand, an. Nur wenn die Beteiligung an einer Personenhandelsgesellschaft auch einen Betrieb gewerblicher Art darstellt, ist dieser, und nur dieser, vom Wortlaut des § 8 Abs. 7 Nr. 1 Körperschaftsteuergesetz erfasst. § 8 Abs. 7 Nr. 2 Körperschaftsteuergesetz findet keine Anwendung, weil er vom Wortlaut her nur Kapitalgesellschaften erfasst. Da eine direkte Anwendung von § 8 Abs. 7 Nrn. 1 und 2 Körperschaftsteuergesetz ausgeschlossen ist, stellt sich die Frage, ob der dem § 8 Abs. 7 Körperschaftsteuergesetz innewohnende Rechtsgedanke, bestimmte Tätigkeiten der öffentlichen Hand steuerlich zu privilegieren, nicht auch über seinen Wortlaut hinaus auf Personenhandelsgesellschaften anzuwenden ist. Notwendig ist deshalb, zu untersu-

³⁸⁴ Vgl. Landwehr, S. 239 f.

³⁸⁵ Vgl. BStBl II 2007, S. 961.

³⁸⁶ Vgl. Entwurf BMF-Schreiben, IV C 7-S 2706/08/10004, S. 3.

chen, wie dauerdefizitäre Tätigkeiten bei Personenhandelsgesellschaften steuerlich behandelt werden.

3.7.4.2.1.1 Steuerliche Behandlung von dauerdefizitären Tätigkeiten bei Personenhandelsgesellschaften

Bei Kapitalgesellschaften führen dauerdefizitäre Tätigkeiten seit den so genannten „Segeljachturteilen“ zu einer verdeckte Gewinnausschüttung, da die damit verursachten Gewinnminderungen in der außerbetrieblichen Sphäre begründet sind³⁸⁷. Bei Personenhandelsgesellschaften hingegen wird im gleichen Fall eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei angenommen. Zurückzuführen ist dies auf das von der **Rechtsprechung** entwickelte Rechtsinstitut der Segmentierung. Wegweisend ist hier das Urteil des Bundesfinanzhofes vom 25.6.1996, in dem er ausführt, dass an sich gemischte Tätigkeiten insgesamt zunächst als gewerbliche Einkünfte – er spricht in diesem Zusammenhang von einer „Färbung“³⁸⁸ der Tätigkeiten- zu behandeln seien, da bei einer Personenhandelsgesellschaft von einem einheitlichen Gewerbebetrieb ausgegangen werden kann. Im Anschluss daran erfolgt die Prüfung, ob für die jeweiligen Tätigkeiten eine Gewinnerzielungsabsicht vorliegt. Ist das nicht der Fall, werden die Tätigkeiten segmentiert. Er begründet die Segmentierung damit, dass die Art der Ermittlung der Einkünfte nach § 2 Abs. 2 Einkommensteuergesetz sich erst dann vornehmen ließe, nachdem eine Tätigkeit einer bestimmten Einkunftsart zugeordnet worden ist. Erst dann könne die Einkünfteerzielungsabsicht in der für die jeweilige Einkunftsart geltenden Form als Überschuss- oder Gewinnerzielungsabsicht geprüft und endgültig über die Zuordnung der Tätigkeit zu einer steuerbaren Einkunftsart entschieden werden. Nach Ansicht des Bundesfinanzhofes entspricht dies dem Wortlaut der Vorschrift des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Einkommensteuergesetz³⁸⁹. Er stellt zwar fest, dass der Wortlaut nicht eindeutig und damit auslegungsbedürftig ist, dieser aber aus systematischen Erwägungen einschränkend auszulegen sei. Für das Ergebnis dieser systematischen Auslegung spricht nach seiner Ansicht zudem auch die Entstehungsgeschichte des § 15 Abs. 3 Einkommensteuergesetz³⁹⁰. Soweit und solange eine Totalgewinnabsicht vorliegt, betreibt die Personenhandelsgesellschaft einen einheitlich zu beurteilenden Gewerbebetrieb. Bei Tä-

³⁸⁷ Vgl. BFH v. 10.5.2001, DStRE 2001, S. 1076 ff. und v. 7.2.2007, NJW 2007, S. 2879 ff.

³⁸⁸ BFH v. 25.6.1996; DB 1996, S. 2590.

³⁸⁹ Vgl. BFH v. 25.6.1996, BStBl II 1997, S. 202 ff.

tigkeiten aber die ohne Gewinnerzielungsabsicht verfolgt werden und mithin nicht betrieblich veranlasst sind, sieht es der Bundesfinanzhof für zulässig und geboten an, sie steuerrechtlich nicht in die Gewinnermittlung der Personengesellschaft einzubeziehen. Handelt es sich dabei um selbständige Tätigkeitsbereiche, die nicht lediglich im Verhältnis bloßer Hilfs- oder Nebentätigkeiten zu einer dem Gewerbebetrieb dienenden Haupttätigkeit stehen, sei ihre jeweilige betriebliche Veranlassung gesondert zu untersuchen. Abzugrenzen sei nach dem Förderungs- und Sachzusammenhang, in dem die jeweiligen Einzeltätigkeiten zu der betrieblichen Haupttätigkeit oder der privat veranlassten Tätigkeit stehen. Zugleich schließe es der Förderungs- und Sachzusammenhang aus, durch eine weitreichende Segmentierung etwa eine Vielzahl isoliert betrachtet verlustbringender Tätigkeiten aus dem einkünfterrelevanten Bereich auszuschneiden. Gegen die tätigkeitsbezogene Prüfung kann nicht eingewendet werden, dass damit die einheitliche Gewinnermittlung für die Personengesellschaft als - partiellem - Steuerrechtssubjekt durchbrochen werde, da eine Personengesellschaft nur hinsichtlich der ihrem Unternehmen dienenden Tätigkeit Steuerrechtssubjekt sei³⁹¹.

Lässt sich also wegen einer fehlenden Gewinnerzielungsabsicht für die jeweils unterschiedlichen Tätigkeiten nach den oben genannten Kriterien kein einheitlicher Gewerbebetrieb erkennen, werden die Tätigkeiten in einzelne Segmente zerlegt und den einzelnen Einkunftsarten zugeordnet oder als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei (bei fehlender Gewinnerzielungsabsicht) qualifiziert³⁹².

Die **Finanzverwaltung**³⁹³ hat sich dieser Vorgehensweise angeschlossen, wie auch die Mehrheit der **Literatur**³⁹⁴. Ein Teil der Literatur lehnt die Segmentierung ab und zieht als Begründung dazu das vorgenannte Argument der Rechtsprechung heran, wonach gerade die gewerbliche Personengesellschaft als solche als Subjekt der Gewinnermitt-

³⁹⁰ Vgl. Henkel/Jakobs, FR 1995, S. 145 ff.

³⁹¹ Vgl. BFH v. 25.6.1996, BStBl II 1997, S. 202 ff.

³⁹² Vgl. BFH v. 25.6.1996, BStBl II 1997, S. 202 ff.; v. 18. 5. 1995, BStBl II 1995, S. 718; v. 15.12.1992, BFH/NV 1993, S. 686 m.w.N.; v. 27.11.1984, BFH/NV 1986, S. 79 m.w.N.

³⁹³ Vgl. H 15.8 (5) EStR.

³⁹⁴ Vgl. zur neueren Literatur: Grützner in: Lange, Personengesellschaften, Rn. 781 f.; Friedrich in: Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, § 6 Rn. 4 und BFH v. 25.6.1996, BStBl II 1997, S. 204 mit ausführlichen Nachweisen zur älteren Literatur; Kalwarowskyj, Kommunale Dauerverlustbetriebe, S. 32; Bitz in: Littmann/Bitz/Pust, § 15 EStG Rn. 125 f.; Markl/Zeidler in: Lademann, § 15 EStG Rn. 19 f.

lung gelte, weshalb es nur darauf ankomme, dass die Personengesellschaft insgesamt mit Gewinnerzielungsabsicht handele³⁹⁵.

3.7.4.2.1.2 Stellungnahme

Dem Teil der Literatur, der die Anwendung der Segmentierung ablehnt, ist nicht zu folgen. Von ihm wird verkannt, dass nicht die Personengesellschaft als solche Subjekt der Gewinnermittlung ist, sondern der Ausdruck „Gewinnermittlungssubjekt“ technischer Natur für eine bestimmte Methode der Gewinnermittlung ist, mit der der Gewinn von bestimmten Bereichen oder Tätigkeiten eines oder mehrerer Besteuerungssubjekte einheitlich und gesondert von den übrigen Tätigkeiten und Bereichen ermittelt wird. Es ist damit aber noch keine Entscheidung getroffen, welcher Aufwand oder Ertrag im Einzelnen in die Gewinnermittlung einzubeziehen ist. Auch der Wortlaut des § 15 Abs. 3 Einkommensteuergesetz steht dem nicht entgegen, da nicht die gesamte Tätigkeiten einer Personenhandelsgesellschaft als Gewerbebetrieb gewertet werden soll, sondern die von ihr erzielten nicht gewerblichen Einkünfte sollen, soweit nötig, in gewerbliche umqualifiziert werden. Damit wird aber auch deutlich, dass es sich begrifflich um Einkünfte handeln muss, damit diese umqualifiziert werden können. Anders bei der Liebhaberei, die keiner der Einkunftsarten des § 2 Einkommensteuergesetz zuordenbar ist. Sie ist deshalb aus der Gewinnermittlung der Personengesellschaft zu separieren, was nur mithilfe der Segmentierung erfolgen kann. Damit sind die Grundsätze der Segmentierung bei Personenhandelsgesellschaften anzuwenden³⁹⁶.

3.7.4.2.1.3 Übertragbarkeit der Grundsätze des § 8 KStG auf eine Personenhandelsgesellschaft der öffentliche Hand

Was bedeutet die oben gefundenen Ergebnisse für die Anwendbarkeit des § 8 Körperschaftsteuergesetz auf Personenhandelsgesellschaften, an denen die öffentliche Hand beteiligt ist?

Um diese Frage beantworten zu können, ist zunächst zu klären, ob eine Übertragung der Segmentierungsgrundsätze und die damit verbundenen Folgen auf die Personenhan-

³⁹⁵ Vgl. BFH v. 25.06.1996, BStBl II 1997, S. 202 ff.; Herzig/Kessler, DStR 1986, S. 452; Christoffel/Dankmeyer, DB 1986, S. 351; Bitz, in: Littmann/Bitz/Pust, § 15 EStG Rn. 123ff., 125a und 173; Kauffmann in: Frotcher, § 15 EStG Rn. 181 oder erst nach der Umqualifizierung: Wacker in: Schmidt, EStG, § 15 Rn. 192 und 225; ausführlich Henkel/Jakobs, FR 1995, S. 145 f., m.w.N.

³⁹⁶ Vgl. Siegel, S. 88..

delsgesellschaft der öffentliche Hand, möglich ist. Ausgangspunkt der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes zur Segmentierung war der Gedanke, steuerlich irrelevante Liebhaberei von steuerlich relevanten Einkünften zu separieren. In diesem Zusammenhang ist die Frage zu beantworten, ob es Liebhaberei auch bei der öffentlichen Hand geben kann. Gäbe es eine solche nicht, wären die Gründe für die Anwendung der Segmentierung nicht gegeben. Zweifel auf die Anwendung der Liebhabereigrundsätze bei der öffentlichen Hand ergeben sich aus § 4 Abs. 1 Satz 2 und § 8 Abs. 1 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz, wonach eine Gewinnerzielungsabsicht nicht vorhanden sein muss. Zu Lösen ist das Problem, indem man auf die Funktion der Regelung abstellt. Durch sie soll verhindert werden, dass die öffentliche Hand sich auf das Argument der fehlenden Gewinnerzielungsabsicht berufen kann, um die Entstehung eines Gewinne erwirtschaftenden Betriebes gewerblicher Art zu verhindern, damit sie nicht der Besteuerung unterworfen werden. Damit kann aber dem Merkmal Gewinnerzielungsabsicht nicht die Bedeutung beigemessen werden, eine reine Rechtfertigung für die Zusammenfassung von Verlust- und Gewinnbetrieben zu sein³⁹⁷. Folglich wird auch eine Personenhandels-gesellschaft an der die öffentliche Hand beteiligt ist, in ihre einzelnen Tätigkeiten segmentiert und Dauerverlusttätigkeiten als Liebhaberei qualifiziert. Für die Anwendung der Segmentierung auf Personenhandelsgesellschaften, an denen die öffentliche Hand beteiligt ist, spricht darüber hinaus, dass der Bundesfinanzhof in seinem Urteil vom 25.06.1996 die Segmentierung immer dann anwendet, wenn die Tätigkeiten in der Gesellschaft so unterschiedlich sind, dass von einem einheitlichen Bild eines Gewerbebetriebes nicht mehr gesprochen werden kann³⁹⁸. Dies entspricht aber genau den Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 Körperschaftsteuergesetz, unter denen die öffentliche Hand Tätigkeiten zusammenfassen kann. Zusammenfassbar sind die Tätigkeiten unter anderem dann, wenn eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung gegeben ist. Sie sind sozusagen als „untrennbar“ anzusehen und stellen damit einen einheitlichen wirtschaftlichen Betrieb dar, also zeigen sie das äußere Bild eines Gewerbebetriebes und deshalb bedarf es hier keiner Segmentierung. Mit dem argumentum e contrario heißt das nicht anderes, als dass die Tätigkeiten, wenn sie nicht-zusammenfassbar sind, so verschieden sind, dass kein einheitlichen Betrieb vorhanden sein kann. Damit liegen hier die Voraussetzungen der Segmentierung vor.

³⁹⁷ Vgl. Siegel, S. 89; Kugel, S. 24; König, S. 62.

³⁹⁸ Vgl. BFH v. 25.06.1996, DStR 1996, S. 1888.

3.7.4.2.2 Anwendung auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung

Mit dem Jahressteuergesetz 2009 wurde der § 8 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz um einen Satz 2 erweitert. Demnach sind bei einem Betrieb gewerblicher Art im Sinne des § 4 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz die Gewinnerzielungsabsicht und eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht erforderlich. Da der Gesetzgeber in seiner Gesetzesbegründung ausführt, dass durch die Hinzufügung des Satzes 2 lediglich die bestehende Rechtslage umgesetzt werden soll, sind zum Verständnis der neuen Regelung auch die Auffassungen zur bisherigen Rechtslage zu berücksichtigen³⁹⁹.

3.7.4.2.2.1 Meinungsstand zur Rechtslage bis zum JStG 2009

Rechtsprechung⁴⁰⁰, **Finanzverwaltung**⁴⁰¹ sowie die herrschende Meinung in der **Literatur**⁴⁰² lehnten die Anwendung der Liebhabereigrundsätze bei der öffentlichen Hand bis zu dem im Jahr 2009 in Kraft getretenen Jahressteuergesetz 2009 ab. Begründet wurde dies damit, dass die Einkünfte eines Betriebes gewerblicher Art stets Einkünfte aus Gewerbebetrieb nach § 15 Einkommensteuergesetz darstellen⁴⁰³. Ein Betrieb gewerblicher Art lag demnach auch dann vor, wenn die wirtschaftliche Betätigung dauerdefizitär war, also ohne Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt wurde. Auch gelegentliche Gewinne der öffentlichen Hand sollten besteuert werden und darüber hinaus sei ihre Gewinnerzielungsabsicht oftmals nur schwer nachzuweisen⁴⁰⁴. Zusätzlich wurde angeführt, dass eine Erweiterung der Steuerpflicht letztlich nicht zu einer unterschiedlichen Behandlung von Betrieben gewerblicher Art und privaten Unternehmen geführt hätte,

³⁹⁹ Vgl. BMF-Schreiben vom 12.09.2009, DB 2009, S. 2520 f.

⁴⁰⁰ Vgl. BFH v. 28.10.1970, BStBl II 1971, S. 247; FG Ba.-Wü. V. 14.5.1981, EFG 1981, S. 515; FG Nds., EFG 1982, S. 421.

⁴⁰¹ Vgl. H 33 KStR Fn. 2, indem in diesem auf das BMF-Schreiben v. 12.11.2009 verwiesen wird.

⁴⁰² Vgl. Bader, S. 119 ff.; Bott in: Ernst & Young, § 4 KStG Rn. 293; Hilgenstock, S. 106; Landwehr, S. 239; Pott, StuW 1979, S. 328 f.; Beiser, DB 2005, S. 2598; Kalwarowskyj, DB 2005, S. 2260; Hölzer, DB 2003, S. 2091; differenziert: Becker/Kretschmann, DStR 2007, S. 1423, die zwar einen BgA annehmen, aber eine vGA ablehnen.

⁴⁰³ Vgl. Lang in: Dötsch et al., § 8 Abs. 2 KStG Rn. 24; Frotscher in: Frotscher/Maas, § 8 KStG Rn. 30; Hüttemann, Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 138.

⁴⁰⁴ Vgl. Gastl, S. 29; Landwehr, S. 234; König, S. 62; Kugel, S. 24; Siegel, S. 100.

da die der Liebhaberei entsprechenden Tätigkeiten im hoheitlichen Bereich angefallen wäre und deshalb nicht zu den wirtschaftlichen Tätigkeiten gezählt hätte⁴⁰⁵.

Abweichende Meinungen wurden von *Hüttemann*⁴⁰⁶, *Wenk/Stein*⁴⁰⁷ und *Seer*⁴⁰⁸ vertreten. *Hüttemann* ging davon aus, dass die öffentliche Hand im Bereich ihrer Betriebe gewerblicher Art „partiell“ persönlich körperschaftsteuerpflichtig sei. Bei der Ermittlung ihres Einkommens seien aber nur solche Erträge und Aufwendungen zu berücksichtigen, die durch eine wirtschaftliche Tätigkeit mit einer Einkünfte- beziehungsweise Gewinnerzielungsabsicht im Sinne des § 2 Abs. 1 Einkommensteuergesetz unternommen werden. An dieser Auffassung ändere auch der „subjektive“ Liebhabereibegriff nichts. Es bedürfe keiner weiteren Nachforschung hinsichtlich persönlicher Gründe und Neigungen eine verlustbringenden Tätigkeit zu unterhalten, da die öffentliche Hand ganz bewusst auf die Erzielung von Überschüssen verzichte und daher keine Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Einkommensteuergesetz beziehe⁴⁰⁹.

Wenk/Stein leiten die Anwendung der Liebhabereigrundsätze aus der systematischen Stellung des § 4 Abs. 1 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz a.F. ab. Demnach sei die Verweisung in § 8 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz a.F. so zu verstehen, dass der die subjektive Steuerpflicht begründende Tatbestand „Betrieb gewerblicher Art“ auf Ebene des Steuerobjektes hinsichtlich der Gewinnverwendungsabsicht eingeschränkt wird⁴¹⁰. Hiernach würde durch § 4 Abs. 1 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz a.F. nur die persönliche Steuerpflicht des Betriebes gewerblicher Art begründet. Die Besteuerung gelegentlicher Gewinne sei nach dem Wettbewerbsgedanken vorzunehmen.

Seer wiederum ist der Auffassung, dass eine Besteuerung gelegentlicher Gewinne der öffentlichen Hand dann nicht vorzunehmen sei, wenn sie auch bei Privaten nicht erfolgt. Andernfalls sei eine Erfassung dauerdefizitärer Betätigungen der öffentlichen Hand eine Begünstigung, die unter Wettbewerbsgesichtspunkten nicht zu rechtfertigen sei⁴¹¹.

⁴⁰⁵ Vgl. Bader, S. 121; Landwehr, S. 239; so auch im Ergebnis Kalwarowskyj, Kommunale Dauerverlustbetriebe, S. 62 f., der allerdings davon ausgeht, dass ein BgA nicht aus privater/außersteuerlicher Motivation ausschließlich aus betrieblichen Gründen unterhalten wurde.

⁴⁰⁶ Vgl. Hüttemann, Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 35.

⁴⁰⁷ Vgl. Wenk/Stein, FR 1999, S. 578.

⁴⁰⁸ Vgl. Seer, DStR 1992, S. 1791.

⁴⁰⁹ Vgl. Hüttemann, DB 2007, S. 1607, ders. FR 2009, S. 311.

⁴¹⁰ Vgl. Wenk/Stein, FR 1999, S. 578.

⁴¹¹ Vgl. Seer, DStR 1992, S. 1792.

3.7.4.2.2 Meinungsstand zur Rechtslage seit Inkrafttreten des JStG 2009

Aufgrund der Tatsache, dass das Jahressteuergesetz 2009 erst relativ kurze Zeit in Kraft ist, liegt zu diesem Themenkomplex noch keine **Rechtsprechung** vor.

Die **Finanzverwaltung** hat einen Anwendungserlass zum Jahressteuergesetz 2009 veröffentlicht und sich ausführlich zu dem Thema geäußert⁴¹². Ihrer Meinung nach stellt die Beteiligung der öffentlichen Hand an einer Mitunternehmerschaft nach R 6 Abs. 2 Satz 2 Körperschaftsteuer-Richtlinien 2004 einen eigenständigen Betrieb gewerblicher Art dar. Diese Regelung sei nach den Grundsätzen des R 7 Abs. 2 Körperschaftsteuer-Richtlinien 2004 auf jede von der Personengesellschaft ausgeübte Tätigkeit gesondert anzuwenden. Eine Zusammenfassung der sich hiernach ergebenden Betriebe gewerblicher Art beurteile sich nach § 4 Abs. 6 Körperschaftsteuergesetz⁴¹³.

Die Finanzverwaltung unterscheidet in diesem Zusammenhang zwei Fallgestaltungen. Zum einen den Fall, indem die Personengesellschaft ausschließlich ein Dauerverlustgeschäft unterhält und zum anderen den, dass die Personengesellschaft neben dem Dauerverlustgeschäft auch andere Geschäftsbereiche unterhält. Hat die Personengesellschaft ausschließlich Dauerverlustgeschäfte, so soll R 6 Abs. 2 Satz 2 Körperschaftsteuer-Richtlinien 2004 nicht einschlägig sein. Die Finanzverwaltung begründet dies mit dem Urteil des Bundesfinanzhofes vom 25. Juni 1996⁴¹⁴, nachdem eine Mitunternehmerschaft nur dann vorliegt, wenn die Personengesellschaft insgesamt mit Gewinnerzielungsabsicht tätig ist. Eine Personengesellschaft, deren Geschäftstätigkeit sich auf ein Dauerverlustgeschäft beschränkt, ist keine Mitunternehmerschaft⁴¹⁵. Daraus folgt die Finanzverwaltung, dass die der öffentlichen Hand aus einer Beteiligung an einer dauerverlustigen Personengesellschaft zuzurechnende anteilige Tätigkeit der Gesellschaft bei der öffentlichen Hand aber nach den allgemeinen Grundsätzen des § 4 Körperschaftsteuergesetz einen Betrieb gewerblicher Art darstelle und auf diesen § 4 Abs. 6 und § 8 Abs. 7 Körperschaftsteuergesetz anzuwenden seien⁴¹⁶. Anders verhält es sich nach Auffassung der Finanzverwaltung, wenn die Personengesellschaft neben den Dauerverlustgeschäften auch noch andere Geschäftsbereiche unterhält. Hier soll nach der Finanz-

⁴¹² Vgl. BMF v. 12.11.2009, DB 2009, S. 2520 ff.

⁴¹³ Ebenda, Rn. 59.

⁴¹⁴ BStBl II 1997, S. 202.

⁴¹⁵ Vgl. BMF v. 12.11.2009, DB 2009, S. 2520 ff., Rn. 60.

⁴¹⁶ Ebenda, Rn. 61.

verwaltung das jeweilige Dauerverlustgeschäft nach allgemeinen Grundsätzen einen gesonderten Betrieb gewerblicher Art bilden. Für die jeweiligen Gewinntätigkeiten soll, auch unter Berücksichtigung von R 6 Abs. 2 Satz 2 Körperschaftsteuer-Richtlinien 2004, Entsprechendes gelten. Auf diese Betriebe gewerblicher Art sollen die § 4 Abs. 6 und § 8 Abs. 7 Körperschaftsteuergesetz angewendet werden⁴¹⁷.

Wenn jedoch eine Kapitalgesellschaft, an der die öffentliche Hand mehrheitlich beteiligt ist, Gesellschafterin der Personenhandelsgesellschaft ist, will die Finanzverwaltung die Grundsätze des Bundesfinanzhof-Urteils vom 25. Juni 1996 anwenden. Hiernach sind die aus den einzelnen Tätigkeiten der Gesellschaft der öffentlichen Hand zuzurechnenden Einkünfte bei ihr nur steuerrelevant, soweit die Tätigkeiten mit Gewinnerzielungsabsicht unternommen werden. Verlustgeschäfte, auch soweit sie Dauerverlustgeschäfte im Sinne des § 8 Abs. 7 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz darstellen sind somit bei der Einkommensermittlung der Kapitalgesellschaft nicht zu berücksichtigen. Damit würde es das Problem der Zurechnung der anteiligen Verluste als verdeckte Gewinnausschüttung, nicht geben. Dies gilt nach Ansicht der Finanzverwaltung auch, wenn die Personenhandelsgesellschaft gewerblich geprägt ist⁴¹⁸.

Nach der derzeit herrschenden Meinung in der **Literatur** soll die Anwendung der Liebhabereigrundsätze auf Ebene der Betriebe gewerblicher Art wegen der Ergänzung der nicht erforderlichen Gewinnerzielungsabsicht und Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr in § 8 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz ausgeschlossen sein⁴¹⁹. Darüber, wie dauerdefizitäre Tätigkeiten allerdings zu erfassen sind, schweigen sich die Autoren aus.

Lang begründet seine Ablehnung der Liebhabereigrundsätze hingegen damit, dass Betriebe gewerblicher Art weder land- und forstwirtschaftlich noch vermögensverwaltend tätig sein können und deshalb ein Handelsgewerbe vorliege. Er unterliege damit immer der Buchführungspflicht und könne deswegen nur gewerbliche Einkünfte haben. Die Buchführungspflicht von Betrieben gewerblicher Art wiederum begründe dessen herausgehobene Stellung. Wird also Buch geführt, sei die Einrichtung immer auch heraus-

⁴¹⁷ Ebenda, Rn. 62.

⁴¹⁸ Ebenda, Rn. 63.

⁴¹⁹ Vgl. Bracksiek, FR 2009, S. 16; Weitemeyer, FR 2009, S. 8; Fiand/Klaiber, KStZ 2009, S. 42; Müller-Gatermann, FR 2009, S. 320, Roth, dgh 2010, S. 15.

gehoben. Daran solle auch die Änderung des § 8 Abs. 2 Körperschaftsteuergesetz nichts ändern⁴²⁰.

Etwas ausführlicher haben sich *Hüttemann*⁴²¹, *Krämer*⁴²², *Pinkos*⁴²³, *Leippe*⁴²⁴ und *Kronawitter*⁴²⁵ des Themas angenommen.

Hüttemann und *Krämer* sind der Auffassung, dass es sich bei einer Personengesellschaft, die ausschließlich Dauerverlustgeschäfte unterhält, mangels Gewinnerzielungsabsicht um keine Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 Einkommensteuergesetz handelt. Bei der öffentlichen Hand begründe sie aber wegen § 8 Abs. 1 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz gleichwohl einen Betrieb gewerblicher Art, auf den dann § 4 Abs. 6 und § 8 Abs. 7 Körperschaftsteuergesetz anzuwenden seien. Ist hingegen eine Kapitalgesellschaft Gesellschafterin einer dauerverlustigen Personengesellschaft, erfolge bereits in Ermangelung an Einkünften keine Einkommenszurechnung bei der Kapitalgesellschaft⁴²⁶.

Pinkos geht zunächst davon aus, dass eine Personengesellschaft, die dauerverlustig betrieben wird ohne Gewinnerzielungsabsicht tätig ist. Daraus folgert er, wie *Hüttemann* und *Krämer*, dass es sich nicht um eine Mitunternehmerschaft handle und insoweit eine steuerirrelevante Liebhaberei vorliege, als diese eine Tätigkeit mit bloßer Einnahmennicht aber mit Gewinnerzielungsabsicht sei, was für die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art ausreiche. Die Beteiligung der öffentlichen Hand an einer Personengesellschaft sei also losgelöst davon, ob diese als eine Mitunternehmerschaft einzustufen ist oder nicht, als Betrieb gewerblicher Art einzustufen. Er geht weiter davon aus, dass die Grundsätze des § 4 Körperschaftsteuergesetz bei der Beteiligung einer Eigengesellschaft an der Personengesellschaft nicht anzuwenden seien, was für ihn einem Nichtanwendungserlass zu dem Bundesfinanzhofurteil vom 22.8.2007 gleichkommt⁴²⁷.

⁴²⁰ Vgl. Lang in: Dötsch et al., § 8 Abs. 2 KStG Rn. 9 und 24.

⁴²¹ Vgl. Hüttemann, DB 2009, S. 2632. Interessanterweise vertrat Hüttemann in seinen bis dahin erschienenen Veröffentlichungen (auch nach den Änderungen durch das JStG!) die Ansicht, dass dauerdefizitäre Tätigkeiten der öffentlichen Hand nach den Grundsätzen der Liebhaberei zu werten seien. Insofern müsste er der Ansicht der Finanzverwaltung ein Absage erteilen.

⁴²² Krämer in: Dötsch et al., § 8 Abs. 7 KStG, Rn. 74.

⁴²³ Vgl. Pinkos, DStZ 2010, S. 102 f.

⁴²⁴ Vgl. Leippe, DStZ 2010, S. 114.

⁴²⁵ Vgl. Kronawitter, DStZ 2010, S. 374, ders. ZKF 2010, S. 102.

⁴²⁶ Vgl. Hüttemann, DB 2009, S. 2632; Krämer in: Dötsch et al., § 8 Abs. 7 KStG, Rn. 74.

⁴²⁷ Vgl. Pinkos, DStZ 2010, S. 102 f.

Leippe sieht die Anwendung des § 8 Abs. 7 Körperschaftsteuergesetz differenzierter als die vorgenannten Autoren. Seiner Meinung nach begründet die hoheitliche Tätigkeit in Form einer Personengesellschaft keinen Betrieb gewerblicher Art, auch für eine vermögensverwaltende Tätigkeit nicht, solange diese keine Wettbewerbsrelevanz erlange. Dauerdefizitäre Tätigkeiten⁴²⁸ hingegen seien als Liebhaberei steuerlich unbeachtlich. Er begründet seine Auffassung mit dem Urteil des Bundesfinanzhofes vom 25.6.1996⁴²⁹, wonach eine dauerdefizitäre Tätigkeit keiner Einkunftsart zugeordnet werden kann und damit steuerlich irrelevant ist. Demgegenüber, so *Leippe*, stellen aber dauerdefizitäre Tätigkeiten, die unter den § 8 Abs. 7 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz fallen, einen Betrieb gewerblicher Art dar, was ihre Verluste steuerlich nutzbar mache⁴³⁰.

Kronawitter ist der Auffassung, dass bei einer dauerdefizitär tätigen Personengesellschaft - obwohl diese nach seiner Meinung gar nicht existent ist - die der öffentlichen Hand zuzurechnende anteilige Tätigkeit trotzdem nach den allgemeinen Grundsätzen des § 4 Körperschaftsteuergesetz einen Betrieb gewerblicher Art darstellt. Auf Ebene des Betriebes gewerblicher Art solle allerdings § 8 Abs. 7 Körperschaftsteuergesetz dergestalt greifen, als die über die gesonderte Feststellung der öffentlichen Hand zuzurechnenden Dauerverluste in dem Betrieb gewerblicher Art insoweit begünstigt sind, wie die Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung nicht gezogen werden⁴³¹.

3.7.4.2.3 Stellungnahme

Ein Teil der Literatur⁴³² war bis zum Jahressteuergesetz 2009 der Auffassung, dass es die Möglichkeit gäbe, die Liebhaberei als steuerlich unbeachtlich zu behandeln. Das Einfügen des Satzes 2 in § 8 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz hat bei ihr zu einem Meinungswandel geführt⁴³³. Mittlerweile geht sie davon aus, - wie inzwischen auch die Finanzverwaltung, die bis dato nicht eindeutig Stellung bezogen hatte - dass das Segment „Liebhaberei“ bei einer segmentierten Personenhandelsgesellschaft zwangsläufig zu

⁴²⁸ Vgl. *Leippe*, DStZ 2010, S. 114, wobei *Leippe* hier unzutreffenderweise von Segmenten spricht. Dieser Begriff ist allerdings nur auf der ersten Ebene der Gewinnermittlung anzuwenden. Er dient hier dazu, die Liebhaberei und nicht steuerbaren Tätigkeiten von den wirtschaftlichen zu unterscheiden und ist deshalb nicht zwangsläufig mit dem Begriff „Tätigkeiten“ gleichzusetzen.

⁴²⁹ BStBl II, 1997, S. 202.

⁴³⁰ Vgl. *Leippe*, DStZ 2010, S. 114.

⁴³¹ Vgl. *Kronawitter*, DStZ 2010, S. 374, ders. ZKF 2010, S. 102.

⁴³² Vgl. *Fiand/Klaiber*, KStZ 2009, S. 42 m.w.N.

⁴³³ Vgl. *Bracksiek*, FR 2009, S. 16; *Weitemeyer*, FR 2009, S. 8; *Fiand/Klaiber*, KStZ 2009, S. 42; *Müller-Gatermann*, FR 2009, S. 320; *Heger*, FR 2009, S. 304.

einem Betrieb gewerblicher Art führt⁴³⁴. Folgt man dieser Auffassung ergibt sich aber das Problem, dass für die Annahme eines Betriebes gewerblicher Art zwar keine Gewinnerzielungsabsicht vorliegen, aber dennoch Einkünfte im Sinne des § 2 Einkommensteuergesetz vorhanden sein müssen. Bei der Liebhaberei gibt es bei der Gewinnermittlung der ersten Stufe allerdings keine Einkünfte, jedoch eventuell Gewinne, im Sinne des § 2 Einkommensteuergesetz, da in diesem Falle die Personenhandelsgesellschaft keine feststellbaren Einkünfte hat. Die Einnahmen der Liebhaberei können keiner Einkunftsart zugeordnet werden, weshalb es sich um keine Einkünfte handeln kann. Damit hätte auch ein Betrieb gewerblicher Art keine Einkünfte, sondern lediglich Einnahmen. Da der Begriff der Einnahmen nicht im Körperschaftsteuergesetz definiert ist, ist über die Verweisung in § 8 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz § 8 Abs. 1 Einkommensteuergesetz maßgebend⁴³⁵, wonach Einnahmen zu Einkünften im Sinne des § 2 Absatz 1 Satz 1 Nr. 1 - 4 Einkommensteuergesetz führen müssen⁴³⁶, damit ein Betrieb gewerblicher Art entsteht. Dementsprechend ist § 2 Abs. 1 Einkommensteuergesetz in R 22 Körperschaftsteuer-Richtlinien 2004 als anzuwendende Vorschrift aufgeführt. Dies wäre jedoch überflüssig, wenn trotz fehlender Einkünfte im Sinne des § 2 Einkommensteuergesetz gleichwohl gewerbliche Einkünfte im körperschaftsteuerlichen Sinne vorliegen könnten. Eine Einkünftequalifikation wäre nicht nötig. Sind keine Einkünfte vorhanden, kann kein Betrieb gewerblicher Art entstehen⁴³⁷. Eine Umqualifizierung der Einnahmen in gewerbliche Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 Nr. 2 in Verbindung mit § 15 Einkommensteuergesetz, die zu einem Betrieb gewerblicher Art führen würden, findet, wie oben dargestellt, nicht statt, da die Liebhaberei schon keiner Einkunftsart in § 2 Einkommensteuergesetz zugeordnet werden kann und es also nichts umzuqualifizieren gibt. Einnahmen wiederum unterliegen per se nicht der Steuerpflicht, so dass die einheitliche und gegebenenfalls gesonderte Feststellung nach §§ 179, 180 Abgabenordnung ins Leere läuft; da es nichts festzustellen gibt. In der Konsequenz ist die Meinung der Finanzverwaltung und Literatur, dass es aufgrund des § 8 Abs. 1 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz nunmehr keine Liebhaberei bei der öffentlichen Hand geben kann

⁴³⁴ Vgl. BMF Schreiben v. 12.11.2009, DB 2009, S. 2520 ff.

⁴³⁵ Vgl. hierzu auch die Auflistung der Paragraphen des EStG in R 22 KStR, die zur Anwendung kommen sollen. Hierbei ist auch § 2 Abs. 1 EStG aufgeführt.

⁴³⁶ Nur unter diesem Blickwinkel machen die Ausführungen in R 22 Abs. 2 KStR Sinn; vgl. Bött in: Ernst & Young, § 4 KStG Rn. 54; BFH v. 30.11.1989, BStBl II 1990, S. 247.

⁴³⁷ Wie Kronawitter, DSz 2010, S. 374 zutreffend feststellt. Er zieht allerdings daraus nicht die logischen Konsequenzen.

und dass eine liebhaberische Tätigkeit in einer Personenhandelsgesellschaft der öffentlichen Hand zu einem Betrieb gewerblicher Art führt, abzulehnen.

Die oben dargestellte Problematik rührt daher, dass sowohl Finanzverwaltung als auch die ihr folgende Literatur die zweistufige Gewinnermittlung bei Personenhandelsgesellschaften insoweit nicht beachten, als sie unzulässigerweise die Gewinnermittlung der ersten mit der zweiten Gewinnermittlungsstufe vermischen. Deutlich wird dies an der Auffassung von *Kronawitter*, der trotz der für ihn steuerlich nicht existenten Personengesellschaft gleichwohl einen Betrieb gewerblicher Art annehmen will⁴³⁸. Maßgebend für die erste Stufe der Gewinnermittlung ist -wie oben dargelegt- das Einkommensteuergesetz, da in diesem die Besteuerung der Mitunternehmerschaft und damit der Personenhandelsgesellschaften geregelt ist. Die zweite Stufe der Gewinnermittlung und die daran anschließenden Versteuerung der Mitunternehmer, das heißt der Anteilseigner erfolgt nach dem für die Anteilseigner maßgeblichen Gesetz. Dieses ist für die öffentliche Hand das Körperschaftsteuergesetz, da hier der Betrieb gewerblicher Art geregelt ist. Nur mit diesem ist sie steuerpflichtig. Auf der ersten Stufe der Gewinnermittlung, das heißt auf Ebene der Personenhandelsgesellschaft, findet das Körperschaftsteuerrecht keine Anwendung. Auf dieser Stufe sind aber bereits die Grundsätze der Liebhaberei anzuwenden⁴³⁹. Nur wenn ein nachhaltiges Handeln der Personenhandelsgesellschaft mit Gewinnerzielungsabsicht vorliegt, sind Einkünfte im Sinne des § 15 Einkommenssteuergesetz gegeben⁴⁴⁰. Um Einkünfte zu haben, darf sie folglich keine Dauerverlusttätigkeiten betreiben, was sich auch daran zeigt, dass im Falle der Beteiligung einer Kapitalgesellschaft an einer dauerdefizitären Personenhandelsgesellschaft Liebhaberei vorliegt, gleichgültig ob die öffentliche Hand Gesellschafter ist oder nicht⁴⁴¹. Interessanterweise vertritt die Finanzverwaltung diese Meinung und setzt sich damit sogar über die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes⁴⁴² hinweg, so dass das Anwendungsschreiben in diesem Punkt faktisch einen Nichtanwendungserlass darstellt⁴⁴³. Über den Grund, warum die Finanzverwaltung Fälle der direkten Beteiligung der öffentlichen

⁴³⁸ Ebenda.

⁴³⁹ Vgl. Weber-Grellet, DStR 1998, S.875; BFH v. 25.6.1996, DStR 1996, 1887.

⁴⁴⁰ Vgl. FG Köln v. 19.11.2003, NWB-Datenbank DokID: QAAAC-46696.

⁴⁴¹ So die Finanzverwaltung in dem unveröffentlichen Entwurf und im BMF Schreiben v. 12.11.2009, vgl. DB 2009, S. 2520 ff, Rn. 54 ff; vgl. Hüttemann, DB 2009, S. 2632.

⁴⁴² Vgl. hierzu das Urteil des BFH v. 22.8.2007, BStBl. II 2007, S. 961.

⁴⁴³ Vgl. Pinkos, DStZ 2010, S. 104.

Hand an einer dauerdefizitären Personenhandelsgesellschaft anders behandeln will⁴⁴⁴, breitet sie den Mantel des Schweigens aus.

Das viel strapazierte Argument, dass ohne Besteuerung von dauerdefizitären Personenhandelsgesellschaften der öffentlichen Hand eine Ungleichbehandlung von Privatwirtschaft und öffentlicher Hand zu einer Wettbewerbsverzerrung führe, ist nicht stichhaltig. De lege lata werden bei unmittelbaren Beteiligungen der öffentlichen Hand an dauerdefizitären Personenhandelsgesellschaften die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung gezogen, wohingegen dies - trotz gleicher Betätigung - bei privilegierten dauerdefizitären Betrieben gewerblicher Art, Kapitalgesellschaften und mittelbaren Beteiligungen unterbleibt.

Ist eine Kapitalgesellschaft der öffentlichen Hand an einer Personenhandelsgesellschaft beteiligt, führen etwaige Einnahmen aus einer Liebhabereitätigkeit nach Ansicht der Finanzverwaltung bei der Kapitalgesellschaft zu keinen Einkünften, obwohl diese gem. § 8 Abs. 2 in Verbindung mit § 1 Abs. 1 Nr. 1 Körperschaftsteuergesetz kraft Gesetzes nur gewerbliche Einkünfte hat und es damit Liebhaberei gar nicht geben dürfte. Sollten die Einnahmen aus Liebhabereitätigkeiten doch in gewerbliche umgewandelt werden und handelt es sich um privilegierte im Sinne des § 8 Abs. 7 Nr. 2 Körperschaftsteuergesetz, werden die Rechtsfolgen einer verdeckte Gewinnausschüttung nicht gezogen. Ebenso wenig werden diese bei Betrieben gewerblicher Art gezogen, wenn die öffentlichen Hand die Tätigkeit selbst ausübt. Es entspricht dem Willen des Gesetzgebers, privilegierte Tätigkeiten im Sinne des § 8 Abs. 7 steuerfrei zu stellen. Übt die öffentliche Hand die Tätigkeit mittelbar aus, indem sie eine Personenhandelsgesellschaft zwischen geschaltet, kann aus Gründen der Gleichheit der Besteuerung für die dadurch entstehenden Betriebe gewerblicher Art „Mitunternehmerschaft“ nichts anderes gelten. Auch hier muss die Tätigkeit steuerfrei sein und darf nicht in eine steuerpflichtige mutieren.

Das ebenfalls vorgebrachte Argument, dass es Liebhaberei bei der öffentlichen Hand nicht geben könne⁴⁴⁵, ist ebenfalls nicht haltbar. Voraussetzung für das Vorliegen von Liebhaberei ist eine außerbetriebliche Sphäre, die der öffentlichen Hand aber nicht nur von der herrschenden Meinung⁴⁴⁶ in Form des hoheitlichen Bereichs zugestanden wird,

⁴⁴⁴ So bleibt denn Hüttemann in seinem Aufsatz auch die Begründung für die unterscheidliche Behandlung schuldig, vgl. DB 2009, S. 2632.

⁴⁴⁵ So Beiser, DB 2005, S. 2598 ff.

⁴⁴⁶ Vgl. Krämer/Pung in: Dötsch et al., KStG Vor § 8 Abs. 7 – 10, Rn. 3; Heger in: Gosch, KStG, § 4 Rn. 57; Heger FR 2009, S. 304 f.; Hüttemann, DB 2007, S. 1603 ff.; Kohlhepp, DB 2008, S. 1523

sondern auch durch den Gesetzgeber mittlerweile in § 8 Abs. 7 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz verankert worden ist, indem er bestimmte dauerdefizitäre und hoheitliche Betätigungen von der Besteuerung ausnimmt beziehungsweise die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung bei nicht-privilegierten dauerdefizitären Tätigkeiten bei Betrieben gewerblicher Art nicht zieht. Diese Regelung, die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht zu ziehen, wäre unnötig, wenn die öffentliche Hand keine außerbetriebliche Sphäre hätte. In diesem Falle wären alle mit der Tätigkeit zusammenhängenden Aufwendungen als Betriebsausgaben abziehbar und es gäbe keine verdeckte Gewinnausschüttung⁴⁴⁷.

Durch die Anwendung der Liebhabereigrundsätze auf der ersten Stufe der Gewinnermittlung, wird der Wertungswiderspruch verhindert, der dadurch entsteht, dass eine Kapitalgesellschaft, die die öffentliche Hand zwischen die nicht-privilegierte dauerdefizitäre Personenhandelsgesellschaft schaltet, nach Auffassung der Finanzverwaltung eine Abschirmwirkung entfaltet, so dass trotz Dauerverlusten der Personenhandelsgesellschaft, die der Kapitalgesellschaft zugerechnet werden, bei dieser die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht gezogen werden. Ohne zwischengeschaltete Kapitalgesellschaft führt die nicht-privilegierte dauerdefizitäre Tätigkeit hingegen zu einem Betrieb gewerblicher Art „Mitunternehmerschaft“, in dem dann die Verluste zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen können, was wegen der damit verbundenen Besteuerung zu einer Wettbewerbsverzerrung zu Lasten der öffentlichen Hand führt, wohingegen private Kapitalgesellschaften oder natürliche Personen als Gesellschafter der Personenhandelsgesellschaft unbesteuert blieben. Dieser Zustand ist jedoch weder mit EU-Recht noch mit nationalem Recht vereinbar⁴⁴⁸ und entspräche auch nicht dem Willen des Gesetzgebers, der mit der Regelung des § 8 Abs. 9 Körperschaftsteuergesetz nur verhindern wollte, dass zwischen den einzelnen Tätigkeitssparten eine Verlustnutzung stattfindet, die über die Nutzung bei reinen Betrieben gewerblicher Art hi-

ff.;Becker/Kretschmann, DStR 2007, S. 1424; Leippe DStZ 2008, S. 34; Rader, BB 1977, S. 1445; Damas, DStZ 2005, S. 867 f.; Weitemeyer, FR 2009, S. 4; Schiffers, DStZ 2009, S. 820, Heidler, S. 68 m.w.N.; so indirekt auch Gröpl, StuW 1997, S. 131 ff., der durch seine Diskussion einer vGA bei BgAs zu erkennen gibt, dass er eine außerbetriebliche Sphäre der öffentlichen Hand annimmt, da es ansonsten keine vGA geben kann und eine solche Diskussion überflüssig wäre; a.A. Becker/Kretschmann, DStR 2006, S. 1424.

⁴⁴⁷ Vgl. Beiser, DB 2005, S. 2603.

⁴⁴⁸ Vgl. EuGH Urteil v. 4.6.2009, DStR 2009, S. 1196 ff; BFH v. 28.2.1990, BStBl II 1990, S. 647; FG Münster v. 21.2.1997, EFG 1997, S. 1134 (rkr); Becker/Kretschmann, DStR 2007, S. 1425.

nausgeht⁴⁴⁹. Es sollte ein Gleichklang zwischen Kapitalgesellschaften und Betrieben gewerblicher Art hergestellt werden⁴⁵⁰. Dieser kann dadurch hergestellt werden, indem mithilfe der Liebhabereigrundsätze nicht-privilegierte Dauerverlusttätigkeiten von der Besteuerung ausgenommen werden und dadurch mangels Einkünften gar nicht erst ein Betrieb gewerblicher Art entsteht. Auf diese Weise entfielen der eingangs beschriebene Wertungswiderspruch. Nach dem hier vertretenen Ansatz führen dauerdefizitäre Tätigkeiten als Liebhaberei ebenso wie hoheitliche Tätigkeiten, zu keinem Betrieb gewerblicher Art. Beide Tätigkeiten werden nicht besteuert und es kann zu keiner Wettbewerbsverzerrung kommen. Analog dem Privatbereich bei juristischen Personen des privaten Rechts verbleiben Verluste an ihrem Verursachungsort, dem außersteuerlichen, das heißt hoheitlichen, Bereich der öffentlichen Hand, den auch sie besitzt⁴⁵¹.

Dem Ansatz von *Lang*⁴⁵² ist entgegen zu halten, dass seine Argumentation einem Zirkelschluss gleichkommt. Nach seiner Auffassung liegen bei Betrieben gewerblicher Art aufgrund der Buchführungspflicht immer gewerbliche Einkünfte vor. Nach *Lang* haben sie gewerbliche Einkünfte, weil sie Buch führen und weil sie Buch führen, haben sie gewerbliche Einkünfte. Damit spricht er Betrieben gewerblicher Art, die ihre Einkünfte zulässigerweise nach § 4 Abs. 3 Einkommensteuergesetz ermitteln, jegliche Existenz ab.

Insofern ist auch der Einwand von *Bracksiek*⁴⁵³, dass der Einstufung der dauerdefizitären Tätigkeit als Betrieb gewerblicher Art „Liebhaberei“ der Boden entzogen sei, nicht stichhaltig. Es kommt nämlich bereits zu keinem Betrieb gewerblicher Art „Liebhaberei“.

Welche Schlussfolgerungen sind nun aus der Erkenntnis, dass die dauerdefizitäre Tätigkeit einer Personenhandelsgesellschaft, an der die öffentliche Hand beteiligt ist, Liebhaberei darstellt, für die Anwendbarkeit des § 8 Abs. 1 und 7 Körperschaftsteuergesetz zu ziehen?

Zunächst einmal ist festzuhalten, dass die in dieser Arbeit vertretene Auffassung nicht im Widerspruch zum Willen des Gesetzgebers steht, der mit der Neuregelung klarstellen

⁴⁴⁹ Vgl. Änderungsantrag der CDU/CSU und SPD Fraktion zu dem Gesetzentwurf JStG 2009, zu Nummer 4 (§ 8), zu Absatz 9.

⁴⁵⁰ Vgl. Binnewies, DB 2006, S. 466 ff.; a.A. jedoch Rader, BB 1977, S. 1445, der das Verhältnis öffentliche Hand – BgA dem des Einzelunternehmers zu seiner Gesellschaft gleichstellt.

⁴⁵¹ So auch Heger, FR 2009, S. 305.

⁴⁵² Vgl. Lang in: Dötsch et al., § 8 Abs. 2 KStG Rnrrn. 9 und 24.

wollte, dass auch für strukturell dauerdefizitäre Betriebe gewerblicher Art ein Einkommen zu ermitteln ist⁴⁵⁴. Es kommt schon nicht bis zur Entstehung eines Betriebes gewerblicher Art, weil die Gewinnermittlung auf der ersten Stufe und damit im Einkommensteuerrecht „hängen“ bleibt. § 8 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz ist mangels steuerlich relevanter Einkünfte nicht einschlägig und damit ist es unbeachtlich, ob dadurch den Grundsätzen der Liebhaberei bei der öffentlichen Hand der Boden entzogen worden ist oder nicht. Aus dem Umstand, dass die Gewinnermittlung auf der ersten Stufe im Einkommensteuerrecht hängen bleibt, ist weiterhin abzuleiten, dass die Regelung des § 8 Abs. 7 Körperschaftsteuergesetz nicht zur Anwendung kommt. Insoweit ist auch *Leippe* zu widersprechen, der § 8 Abs. 7 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz bei dauerdefizitären Tätigkeiten anwenden möchte, um einen Betrieb gewerblicher Art entstehen zu lassen⁴⁵⁵. Er möchte mit dieser Vorgehensweise das den privilegierten Dauerverlusttätigkeiten inwohnende Verlustpotential nutzen, was jedoch nicht möglich ist. Anders als das Körperschaftsteuerrecht, kennt das Einkommensteuerrecht die Unterscheidung in privilegierte oder nicht-privilegierte Dauerverlusttätigkeiten, sprich Liebhaberei, jedoch nicht. Das heißt aber auch, dass es in Bezug auf die Liebhaberei insoweit keiner Unterscheidung in privilegierte und nicht-privilegierte dauerdefizitäre Tätigkeiten mehr bedarf, denn beide führen zu keinem Betrieb gewerblicher Art, da sie als Liebhaberei steuerlich unbeachtlich sind. Die Frage der Anwendung des § 8 Abs. 7 Körperschaftsteuergesetz auf der ersten Stufe der Gewinnermittlung, der Ebene der Personenhandels-gesellschaft, stellt sich damit nicht.

3.7.4.3 Anwendung des § 8 Abs. 9 Körperschaftsteuergesetz auf Beteiligungen der öffentlichen Hand an Personenhandels-gesellschaften

Als letztes bleibt die Frage zu klären, wie bei einer zu segmentierenden Personenhandels-gesellschaft der öffentlichen Hand die Segmente zu definieren sind. Am nahelie-gensten ist es, auf § 8 Abs. 9 Körperschaftsteuergesetz zurückzugreifen, wobei sich al-lerdings eine direkte Anwendung verbietet, da die Vorschrift des § 8 Abs. 9

⁴⁵³ Vgl. Bracksiek, FR 2009, S. 16 f.

⁴⁵⁴ Vgl. BtDrs 16/10189, S. 69.

⁴⁵⁵ Vgl. Leippe, DStZ 2010, S. 114.

Körperschaftsteuergesetz seinem Wortlaut nach nur für Kapitalgesellschaften gilt. Die Vorschrift ist jedoch aufgrund ihres Normzwecks auch auf Personenhandelsgesellschaften analog anwendbar. Die Segmente einer Personenhandelsgesellschaft stellen letztendlich nichts anderes als das Pendant zu den Sparten bei Kapitalgesellschaften, gemäß § 8 Abs. 9 Körperschaftsteuergesetz, dar⁴⁵⁶. Hinzu kommt, dass wegen der Verweisung von § 8 Abs. 9 auf § 8 Abs. 7 Körperschaftsteuergesetz beide Normen funktional miteinander zusammenhängen und nicht isoliert von einander betrachtet werden dürfen.

Zu beachten ist jedoch, dass die analoge Anwendung des § 8 Abs. 9 Körperschaftsteuergesetz nur auf der ersten Stufe der Gewinnermittlung, der Ebene der Personenhandelsgesellschaft, stattfinden kann⁴⁵⁷. Hinsichtlich der zweiten Stufe bleibt es aufgrund des zweistufigen Gewinnermittlungsverfahrens bei Personengesellschaften bei den allgemeinen Regelungen zur Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art. Der Betrieb gewerblicher Art „Mitunternehmerschaft“ unterliegt wie jeder andere Betrieb gewerblicher Art den hierfür geltenden Besteuerungsregeln. Eine Regelungslücke besteht nur in Bezug auf die Gewinnermittlung bei der Personenhandelsgesellschaft selbst.

Eine analoge Anwendung der Regelung des § 8 Abs. 9 Körperschaftsteuergesetz erfordert jedoch Modifikationen, weil Dauerverlusttätigkeiten bei Personenhandelsgesellschaften steuerlich unbeachtliche Liebhaberei darstellen. Um eine Verrechnung dieser Tätigkeiten mit steuerlich relevanten Tätigkeiten zu verhindern, ist jede Dauerverlusttätigkeit in einem eigenen Segment auszuweisen. Ein weiterer Grund für die notwendigen Modifikationen des § 8 Abs. 9 Körperschaftsteuergesetz ist die Vermögensverwaltung, bei der zu unterscheiden ist, ob diese steuerliche Relevanz entwickelt oder nicht. Im letzten Fall ist sie in einem eigenen Segment auszuweisen, da sie nicht querverbundsfähig, das heißt mit anderen Segmenten nicht verrechenbar ist. Erlangt sie steuerliche Relevanz, stellt sie bei Vorliegen der Querverbundsvoraussetzungen eine sonstige Tätigkeit dar, die in dem Segment „zusammenfassbare Tätigkeiten“ mit anderen Tätigkeiten zu-

⁴⁵⁶ So führt die CDU/CSU und SPD Fraktion in ihrem Änderungsantrag im Gesetzgebungsverfahren aus: „Allerdings sah der Gesetzesentwurf in § 8c KStG vor, dass für Zwecke des Verlustabzuges ... die Gesellschaft in Sparten aufgeteilt werden sollte. ... Dies entsprach der Behandlung bei Betrieben gewerblicher Art ... Die Änderung greift diesen Spartengedanken auf und führt ihn konsequent bereits bei der Einkommensermittlung der Eigengesellschaft, die Dauerverluste ausübt, ein. Bei einer solchen Gesellschaft ist grundsätzlich für jede Tätigkeit eine gesonderte Sparte zu führen.“, Änderungsantrag der Fraktionen CDU/CSU und SPD, Umdruck Nr. 33.

⁴⁵⁷ Anders vgl. Becker/Kretschmann, die die Segmentierung auf den BgA Mitunternehmerschaft anwenden, DStR 2007, dort in Fn. 61.

sammengefasst werden kann⁴⁵⁸. Liegen diese nicht vor, erfolgt der Ausweis unter dem Segment „sonstige Tätigkeiten“.

Unter Beachtung dieser Modifikationen ergeben sich aus der analogen Anwendung des § 8 Abs. 9 Körperschaftsteuergesetz folgende Segmentzuordnungen:

Segment „Hoheitliche Tätigkeiten“	Segment „Zusammenfassbare Tätigkeiten“	Segment „Dauerverlust- tätigkeiten“	Segment „Steuerfreie Ver- mögensverwal- tung“	Segment „Sonstige Tätigkei- ten“
<p>Hoheitliche Tätigkeiten sind in einem gesonderten Segment auszuweisen</p> <p><u>Beispiele:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Abwasserent-sorgung • Privatmüll-entsorgung • Bildungs-einrichtungen (VHS etc.) • Schul-schwimmen 	<p>Zusammenfassbare Tätigkeiten sind in einem gesonderten Segment auszuweisen</p> <p><u>Beispiele:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Verkehrs- mit Versorgungs-tätigkeiten • Versorgungs-mit Bädertätigkeiten bei Vorliegen der Querver-bundsvoraus-setzungen • Verpachtung einer Gaststät-te in einem Bad mit dem Bäderbetrieb bei Vorliegen der Querver-bundsvoraus-setzungen 	<p>Dauerverlusttätigkeiten, die nicht aus einer hoheitlichen Tätigkeit stammen, sind in einem Segment auszuweisen, da sie steuerlich irrelevante Liebhaberei darstellen</p> <p><u>Beispiele:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Gewerbemüll-entsorgung mit Dauerverlusten • Bädertätigkeit mit Dauerverlusten • Verpachtung einer Gaststätte mit Dauerverlusten 	<p>Vermögensverwaltende Tätigkeiten, die keine steuerliche Relevanz erlangen und nicht unter das Segment „Dauerverlusttätigkeit“ fallen</p> <p><u>Beispiele:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Vermietung an Privatpersonen, sofern ohne steuerliche Relevanz • Beteiligungen an Kapitalge-sellschaften 	<p>Tätigkeiten, die nicht einem der anderen vier Segmente zuzuordnen sind. Für jede ist je ein eigenes Segment zu bilden</p> <p><u>Beispiele:</u></p> <ul style="list-style-type: none"> • Steuerpflichtige Vermietung und Verpachtung • Gewerbemüll-entsorgung mit Gewinnen oder vorübergehenden Verlusten • Verpachtung einer Gaststätte mit Gewinnen oder vorübergehenden Verlusten

Tabelle 3: Segmenteinteilung⁴⁵⁹

⁴⁵⁸ Vgl. zu den Voraussetzungen Fiand, KStZ 2010, S. 8 ff.

⁴⁵⁹ In Anlehnung an Fiand, KStZ 2010, S. 50.

3.8 Jedes Segment ein eigener Betrieb gewerblicher Art oder alle Segmente ein Betrieb gewerblicher Art

3.8.1 Problemstellung

Tätigkeiten, die nicht gleichartig oder zusammenfassbar sind, führen bei einer Personenhandelsgesellschaft, an der die öffentliche Hand beteiligt ist, zu einzelnen Segmenten, wie zum Beispiel die Abwasserentsorgung als Segment „hoheitliche Tätigkeit“ und die Gewerbemüllentsorgung als Segment „sonstige Tätigkeit“. In diesem Zusammenhang stellt sich die Frage, wie die Erfassung der einzelnen Segmente auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung zu erfolgen hat. Ein Blick in das Gesetz liefert keine Lösung, da dort eine Regelung, wie es sie für Kapitalgesellschaften in § 8 Abs. 9 Körperschaftsteuergesetz gibt, für den Betrieb gewerblicher Art fehlt.

Hier sind zwei Lösungsansätze denkbar. Entweder stellt jedes einzelne Segment für sich genommen jeweils einen eigenen Betrieb gewerblicher Art oder alle Segmente einer einzelnen Personenhandelsgesellschaft stellen einen einheitlichen Betrieb gewerblicher Art dar.

3.8.1.1 Möglichkeit 1: Jedes einzelne Segment bildet jeweils einen eigenen Betrieb gewerblicher Art

Diese Ansicht wird von der **Finanzverwaltung**⁴⁶⁰ vertreten, der auch die **Literatur**⁴⁶¹, soweit sie sich dieses Themas angenommen hat, ohne nähere Begründung folgt. **Rechtssprechung** liegt hierzu bis heute noch nicht vor. Nach Meinung von Finanzverwaltung und der ihr folgenden Literatur stellt jedes Segment auf der zweiten Stufe der Gewinnermittlung grundsätzlich einen eigenen Betrieb gewerblicher Art dar. Das soll sogar dann gelten, wenn es sich um das Segment „hoheitliche Tätigkeit“ handelt. Abweichend davon soll für querverbundsfähige Tätigkeiten jedoch nur ein einheitlicher Betrieb gewerblicher Art vorhanden sein, wenn die Querverbundsvoraussetzungen vorliegen.

⁴⁶⁰ Vgl. BMF Schreiben v. 12.11.2009, DB 2009, S. 2520 ff.

⁴⁶¹ Vgl. Pinkos, DStZ 2010, S. 104 ff.; Kronawitter, DStZ 2010, S. 374, der auf R 7 Abs. 2 KStR verweist; Krämer in: Dötsch et al. § 4 KStG, Rn. 46.

3.8.1.2 Möglichkeit 2: Die Segmente stellen zusammen einen einheitlichen Betrieb gewerblicher Art dar

Bilden die Segmente nur einen einzelnen Betrieb gewerblicher Art und sind die Segmente nicht querverbundsfähig, kommen in Ermangelung spezieller Regelungen die allgemeinen zur Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art zum Tragen. Entscheidend ist hierbei, ob das Segment, das Gewinne erwirtschaftet und das Segment, das Verluste hat, im Betrieb gewerblicher Art gesondert als einzelne Sparten erfasst werden oder nicht, da eine steuerlich wirksame Verrechnung zwischen beiden Sparten nicht stattfinden kann.

Werden die Segmente jedoch als ein einheitliches Ergebnis, das heißt ohne Spartenbildung, im Betrieb gewerblicher Art ausgewiesen, wird der Gewinn zum Ausgleich des Verlustes verwendet. Wegen des fehlenden Querverbundes stellt diese Verwendung des Gewinnes eine verdeckte Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz dar. Dies gilt jedoch nur, wenn es sich um vorübergehende Verluste handelt. Liegen hingegen neben einem Segment, das Gewinne ausweist, die Segmente „Dauerverlusttätigkeit“ und/oder „hoheitliche Tätigkeit“ vor, kommt für diese Verluste eine verdeckte Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz nicht in Betracht. Beide Segmenten führen nicht zu einer Sparte im Betrieb gewerblicher Art und somit ist eine Verrechnung nicht möglich. Im Betrieb gewerblicher Art kann nur ein einziges Ergebnis steuerunschädlich ausgewiesen werden.

Werden das Gewinnsegment und das Verlustsegment als zwei Sparten im Betrieb gewerblicher Art ausgewiesen, kommt eine verdeckte Gewinnausschüttung nach § 8 Abs. 3 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz nicht in Betracht. Die Gewinne werden nicht für den Ausgleich der Verlustsparte verwendet und können im Falle eines später wirksam hergestellten Querverbundes oder im Fall eines Gewinnes dieser Sparte steuerlich nutzbar sein. Hierbei ist es unschädlich, wenn auf der ersten Stufe der Gewinnermittlung, also in der Handelsbilanz der Personenhandelsgesellschaft, ein einheitlicher Gewinn ausgewiesen wird. Diese Art des Ausweises des Gewinns in der Handelsbilanz präjudiziert keine Gewinnverwendung des Gewinnsegmentes zugunsten des Verlustsegmentes. Der handelsrechtliche Gewinn wird durch die steuerlich gebotene Aufteilung wieder in Segmente zerlegt, so dass eine vorherige Verrechnung ohne Belang ist und auch keine Gefahr einer verdeckten Gewinnausschüttung besteht.

Hat die Personenhandelsgesellschaft nur Tätigkeiten, die querverbundsfähig sind, liegt ein einheitlicher Gewerbebetrieb vor, eine Segmentierung unterbleibt und damit auch die Spartenrechnung im Betrieb gewerblicher Art. Die Voraussetzung für die Segmentierung wäre nur dann gegeben, wenn die Tätigkeiten in der Gesellschaft so unterschiedlich sind, dass von einem einheitlichen Bild nicht mehr gesprochen werden kann⁴⁶². Damit einhergehend würden dann aber auch die Querverbundsvoraussetzungen des § 4 Abs. 6 Körperschaftsteuergesetz nicht gegeben sein. Liegen diese jedoch vor, ist ein einheitlicher Betrieb der Personenhandelsgesellschaft vorhanden und es findet keine Segmentierung statt. Somit kann der handelsrechtliche Gewinn, unter Berücksichtigung der Sonder- und Ergänzungsbilanzen, als steuerlicher verwendet werden.

3.8.2 Stellungnahme

Sowohl die Annahme eines einzelnen Betriebes gewerblicher Art als auch eines Betriebes gewerblicher Art pro Sparte führen in Fällen, in denen die Personenhandelsgesellschaft ausschließlich dauerdefizitäre Tätigkeiten, Gewinntätigkeiten oder querverbundsfähige Tätigkeiten ausübt, zum gleichen steuerlichen Ergebnis. Die Voraussetzungen einer Segmentierung liegen in diesen Fällen nicht vor, es werden also keine Segmente gebildet, die zu Sparten führen könnten.

In Fällen, in denen die Querverbundsvoraussetzungen nicht vorliegen, führt die Auffassung von **Finanzverwaltung** und **Literatur**, dass pro Segment je ein Betrieb gewerblicher Art entstehen soll, zunächst dazu, dass vorübergehend defizitäre oder nicht-privilegierte dauerdefizitäre Tätigkeiten in den jeweiligen Betrieben gewerblicher Art erfasst werden. Sie stellen nach § 8 Abs. 3 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz eine verdeckte Gewinnausschüttung an die öffentliche Hand dar. Liegt eine privilegierte Dauerverlusttätigkeit vor, so können die Verluste im Falle eines später wirksam hergestellten Querverbundes oder im, zumindest theoretisch denkbaren, Falle eines Gewinnes der Sparte steuerlich nutzbar werden. Hat die Gesellschaft ein Gewinnsegment, stellt auch dieses einen eigenen Betrieb gewerblicher Art dar, für das der Gewinn ebenfalls separat ermittelt und versteuert wird. Eine steuerlich wirksame Verrechnung zwischen den Betrieben gewerblicher Art ist nicht möglich, da die Querverbundsvoraussetzungen nicht gegeben sind. Werden allerdings Gewinne und Verluste der Betriebe gewerblicher Art

⁴⁶² Vgl. BFH v. 25.06.1996, DStR 1996, S. 1888.

trotz des fehlenden Querverbundes miteinander verrechnet, liegt eine Kapitalertragsteuer auslösende Gewinnverwendung vor. Insofern ergibt sich zunächst einmal kein Unterschied zu einem einheitlichen Betrieb gewerblicher Art mit Spartenrechnung.

Abweichungen ergeben sich jedoch bei Nutzungsänderungen oder Verschiebungen von Wirtschaftsgütern zwischen den einzelnen Segmenten. In Fällen, in denen eine Übertragung von Wirtschaftsgütern von einem Betrieb gewerblicher Art in einen anderen derselben Trägerkörperschaft ohne entsprechende Gegenleistung stattfindet, nimmt der Bundesfinanzhof bei dem abgebenden Betrieb gewerblicher Art eine verdeckte Gewinnausschüttung – und nicht etwa eine Entnahme – sowie bei dem aufnehmenden eine Einlage an⁴⁶³. Er begründet dies mit der fiktiven Verselbständigung des Betriebes gewerblicher Art. Sie führe dazu, dass das Verhältnis zwischen dem Betrieb gewerblicher Art und der Trägerkörperschaft so zu werten sei, wie das zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem Alleingesellschafter⁴⁶⁴. Sowohl Finanzverwaltung⁴⁶⁵ als auch Literatur⁴⁶⁶ haben sich der Meinung des Bundesfinanzhofes angeschlossen. Danach führt die verdeckte Einlage bei dem aufnehmenden Betrieb gewerblicher Art zu einer Einlage, die dem steuerlichen Einlagekonto nach § 27 Körperschaftsteuergesetz gutzubringen ist, wobei die Bewertung der verdeckten Gewinnausschüttung mit dem Teilwert erfolgt⁴⁶⁷. Die Auffassung von Finanzverwaltung und Literatur, dass jedes Segment einen eigenen Betrieb gewerblicher Art darstellt, führt nun dazu, dass die Wirtschaftsgüter den einen Betrieb gewerblicher Art verlassen und für eine logische juristische Sekunde über das Hoheitsvermögen der öffentlichen Hand geschleust werden, um in den anderen Betrieb gewerblicher Art eingelegt zu werden. Die hierbei angenommene verdeckte Gewinnausschüttung löst Kapitalertragsteuer aus. Da das System der verdeckten Gewinnausschüttung und –einlage auch für Nutzungsänderungen gilt, löst auch jede Nutzungsänderung zwangsläufig Kapitalertragsteuer aus. Während Verschiebungen oder Nutzungsänderungen von Wirtschaftsgütern innerhalb des steuerlichen Betriebsvermögens privatrechtlicher Personenhandelsgesellschaften grundsätzlich steuerfrei sind, sind sie es bei der öffentlichen Hand jedoch nicht. Dadurch wird diese gegenüber der Privatwirtschaft

⁴⁶³ Vgl. BFH v. 24.4.2002, BStBl. II 2003, S. 412; Krämer in: Dötsch et. al, § 4 KStG, Rn. 198; Elicker, KommJur 2006, S. 408.

⁴⁶⁴ Ebenda.

⁴⁶⁵ Vgl. H 33 KStR; BMF v. 11.09.2002, BStBl. I 2002, S. 935, Rn. 27.

⁴⁶⁶ Vgl. statt aller Heger in: Gosch § 4 KStG Rn. 147 f.

⁴⁶⁷ Vgl. Krämer in: Dötsch et al. § 4 KStG, Rn. 198.

– folgt man dem Ansatz von Rechtsprechung und Literatur - wettbewerbsrechtlich benachteiligt.

Die in dieser Arbeit vertretene Auffassung, dass die einzelnen Segmente zu einem einzelnen Betrieb gewerblicher Art führen, umgeht die Problematik der verdeckten Gewinnausschüttung und –einlage bei Nutzungsänderungen oder Verschiebungen indem hier die Wirtschaftsgüter die betriebliche Sphäre erst gar nicht verlassen. Sie werden nicht über das Hoheitsvermögen geschleust und die Nutzungsänderung oder das Verschieben löst keine Kapitalertragsteuer aus.

Gegen die Annahme, dass jedes Segment zu einem eigenen Betrieb gewerblicher Art führt, spricht zudem das Wesen der Besteuerung des Einkommens und Ertrages. Wie *Ritschl* bereits in seinem Gutachten zutreffend festgestellt hat, dürfen sich die Gewinnsteuern, also Einkommen- beziehungsweise Körperschaftsteuer, nicht auf den Wettbewerb auswirken⁴⁶⁸. Nach *Ritschl* liegt der „tiefere Grund für den unermüdlichen Ruf nach gleichen steuerlichen Bedingungen im Wettbewerb“⁴⁶⁹ allein in der unzulässigen Überwälzung der Körperschaft- beziehungsweise Einkommensteuer auf die Verbraucher, denn „ohne die Gewinnbesteuerung öffentlicher Unternehmen und ohne die ebenso fragwürdige Körperschaftsteuerpflicht der *Genossenschaften ist den privaten Erwerbsunternehmen die Überwälzung der Gewinnsteuern in diesen Wirtschaftszweigen unmöglich*“⁴⁷⁰. *Ritschl* fordert deshalb zu Recht:

„Wenn der Staat Grundsätze einer volkswirtschaftlich sinnvollen, sozialen und gerechten Verteilung der Steuerlast anzuwenden willens ist, so muß er die Überwälzung der Gewinnsteuern auf die Verbraucher mit allen Mitteln verhindern und ihr nicht noch Beistand leisten, indem er durch eine Gewinnbesteuerung öffentlicher Unternehmen erst die Bedingungen für die Überwälzbarkeit schafft“⁴⁷¹.

Aber gerade dies geschieht durch die Atomisierung der Personenhandelsgesellschaften, indem aus jedem einzelnen Segment ein Betrieb gewerblicher Art gemacht wird. Hinter der Personenhandelsgesellschaft steht nicht mehr nur ein einziger Anteilseigner, sondern eine Vielzahl von Anteilseignern, von denen jeder Einzelne seine Einkünfte versteuern muss. Es wird der öffentlichen Hand nicht nur die Möglichkeit genommen, defizitäre Bereiche entweder mit Gewinnbereichen zu verrechnen oder unter Anwendung des Liebhabereigedankens zumindest steuerfrei zu stellen. Sondern sie wird im Bereich

⁴⁶⁸ Vgl. *Ritschl*, S. 40.

⁴⁶⁹ *Ritschl*, S. 24.

⁴⁷⁰ Ebenda.

⁴⁷¹ Ebenda, S. 25.

der Dauerverluste und der hoheitlichen Tätigkeit obendrein auch noch mit Steuern belastet, die ein Privater nicht zu tragen hätte oder in dem es keinen Wettbewerb gibt. Letztendlich müssen die Steuern von dem Unternehmen der öffentlichen Hand entweder erwirtschaftet oder von ihr als Anteilseigner eingelegt werden⁴⁷². Der angebliche Wettbewerbsvorteil der öffentlichen Hand ist damit bei genauerer Betrachtung ein Wettbewerbsnachteil. Zwar „zerlegt“, also segmentiert, der Bundesfinanzhof eine Personenhandelsgesellschaft mit der Begründung, dass es sich um mehrere einzelne Personengesellschaften handle, was jedoch lediglich auf der ersten Stufe der Gewinnermittlung zur Abgrenzung des steuerlich irrelevanten Teils dient. Die öffentliche Hand wird trotzdem nur als **ein** Anteilseigner und damit auch nur als **ein** Unternehmer tätig, was sich schon aus der Stellung des Betriebes gewerblicher Art gegenüber der Trägerkörperschaft ergibt. Steuerlich gesehen ist er mit einer Kapitalgesellschaft vergleichbar, der er auch angenähert ist. Andernfalls würde die öffentliche Hand eine multiple Mitunternehmerin darstellen, die mit **mehreren** Betrieben gewerblicher Art an **einer** einzigen Personenhandelsgesellschaft beteiligt wäre, obwohl sie nur **eine** Anteilseignerin ist. Die Folge wäre, dass jede Nutzungsänderung von Wirtschaftsgütern des Gesamthandsvermögens und/oder des Sonderbetriebsvermögens bei dem abgebenden Segment zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen würde, die jedes Mal Kapitalertragsteuer auslöst. Ungelöst bliebe, wie dies mit den Regelungen der §§ 5 ff. Einkommensteuergesetz in Einklang zu bringen ist, da als Folge dieser Sichtweise sogar selbst eine steuerneutrale Übertragung von Wirtschaftsgütern im Gesamthandsvermögen nicht mehr möglich wäre⁴⁷³.

Die Ansicht, dass jedes Segment zu einem einzelnen Betrieb gewerblicher Art führt, hätte eine steuerliche Splittung des Kapitals der Personenhandelsgesellschaft zur Folge, was zu einem Problem bei der von der Finanzverwaltung geforderten Mindestkapitalausstattung⁴⁷⁴ führen kann. Während bei einem einzigen Betrieb gewerblicher Art noch genügend Kapital vorhanden wäre, könnte die Aufteilung auf viele Betriebe gewerblicher Art dazu führen, dass die Mindestkapitalausstattung je nach Zuordnung eines even-

⁴⁷² Vgl. abschließendes Beispiel bei Kronawitter, DStZ 2010, S. 375 ff.

⁴⁷³ Diese steuerneutrale Übertragung muss möglich sein, gleichgültig ob man den Betrieb gewerblicher Art einem Einzelunternehmen, so etwa vgl. Bilitewski in: Lange, Personengesellschaften im Steuerrecht, Rn. 1134, der einen BgA Mitunternehmerschaft dann einem Einzelunternehmen gleichstellen möchte, wenn er mit einem anderen Bga zusammengefasst ist, oder einer Kapitalgesellschaft, so etwa vgl. FinMin Hessen v. 17.4.1997, KStK § 4 KStG, Karte A 20; BFH v. 1.9.1982, BStBl II 1983, S. 137; v. 31.7.1990, BStBl II 1991, S. 315, gleichstellt, da hier das Wirtschaftsgut nach wie vor der Personenhandelsgesellschaft zivilrechtlich zuzurechnen ist und damit deren Bereich nicht verlassen hat.

tuell vorhandenen Sonderbetriebsvermögens unterschritten wird oder gar eine Unterkapitalisierung eintritt. In der Folge würden die Zinsen eines Darlehens, das die öffentliche Hand als Trägerkörperschaft des Betriebes gewerblicher Art „Mitunternehmung“ der Personenhandelsgesellschaft gewährt hat, in dem Betrieb gewerblicher Art zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führen⁴⁷⁵.

Beispiel:

Bilanz der Personenhandelsgesellschaft zum 31.12.

Aktiva		Passiva
Verschiedene Aktiva		Eigenkapital: 150 T€
Segment 1:	100 T€	
Verschiedene Aktiva		
Segment 2:	50 T€	
	150 T€	150 T€

Sonderbetriebsvermögensbilanz der Personenhandelsgesellschaft

Aktiva		Passiva
Verschiedene Aktiva		(Sonder-)Eigenkapital: 0 T€
Segment 1:	50 T€	
Verschiedene Aktiva		Verbindlichkeiten
Segment 2:	0 T€	Darlehen Segment 2: 50 T€
	150 T€	150 T€

⁴⁷⁴ Vgl. H 33 KStR; hierzu bereits Asseyer, DStZ 1941, S. 449 f.; Gastl, DStZ 2004, S. 328 m.w.N.

⁴⁷⁵ Vgl. H 33 KStR; Gastl, DStZ 2004, S. 328 m.w.N.; Bachem, NWB Fach 4, S. 4195.

Bei einem einheitlichen Betrieb gewerblicher Art „Mitunternehmerschaft“ sehen Steuerbilanz und Eigenkapitalausstattung wie folgt aus:

Steuerbilanz des Betriebes gewerblicher Art „Mitunternehmerschaft“ zum 31.12.:

Aktiva		Passiva	
Verschiedene Aktiva		(Gesamt-)Eigenkapital:	150 T€
Segment 1:	150 T€		
Verschiedene Aktiva		Verbindlichkeiten	
Segment 2	50T€	Darlehen Segment 2:	50 T€
	200 T€		200 T€

Die Eigenkapitalausschüttung ist hier größer als 30 v.H. und damit als angemessen anzusehen. Die auf das Darlehen gezahlten Zinsen sind in der Sonderbetriebs-Gewinn- und Verlustrechnung als Sonderbetriebsausgaben abziehbar.

Nimmt man hingegen zwei Betriebe gewerblicher Art „Mitunternehmerschaft“ an, sehen Steuerbilanzen und Eigenkapitalausstattung der beiden Betriebe wie folgt aus:

Steuerbilanz des Betriebes gewerblicher Art „Mitunternehmerschaft Segment 1“
zum 31.12.:

Aktiva		Passiva	
Segment 1:	150 T€	Eigenkapital:	150 T€
	150 T€		150 T€

Steuerbilanz des Betriebes gewerblicher Art „Mitunternehmerschaft Segment 2“
zum 31.12.:

Aktiva		Passiva	
Segment 2:	50 T€	Eigenkapital:	0 T€
		Verbindlichkeiten	
		Darlehen Segment 2:	50 T€
	50 T€		50 T€

Hier ist der Betrieb gewerblicher Art „Mitunternehmerschaft Segment 2“ nach Ansicht der Finanzverwaltung unterkapitalisiert, mit der Folge, dass Darlehenszinsen nicht als Sonderbetriebsausgaben in der Sonderbetriebs-Gewinn- und Verlustrechnung abziehbar, sondern als Gewinnvorab wieder zuzurechnen sind und somit eine verdeckte Gewinnausschüttung auf Ebene des Betriebes gewerblicher Art „Mitunternehmerschaft Segment 2“ an seine Trägerkörperschaft darstellen.

Im Ergebnis lässt sich festhalten, dass der Auffassung, dass jede Beteiligung der öffentlichen Hand an einer Personenhandelsgesellschaft zu einem Betrieb gewerblicher Art führt, wie in der **Literatur** von *Landwehr* und anderen⁴⁷⁶ vertreten, eine Absage zu erteilen ist. Sie ist zu weitgehend, da zum einen auch hoheitliche Tätigkeiten in Form einer Personenhandelsgesellschaft zu einem Betrieb gewerblicher Art führen würden, was mit § 4 Abs. 5 Körperschaftsteuergesetz nicht vereinbar wäre, und zum anderen Vermögensverwaltung auch in jenen Fällen besteuert würde, in denen die öffentliche Hand in keinem Wettbewerbsverhältnis zu privaten Dritten steht oder den Steuervorteil nicht wettbewerbsverzerrend einsetzt⁴⁷⁷. Richtigerweise können die Segmente einer Personenhandelsgesellschaft der öffentlichen Hand nur zu einem einzigen Betrieb gewerblicher Art führen. In diesem werden die Segmente, sofern sie nicht querverbundsfähig sind, analog den Regelungen in § 8 Abs. 9 Körperschaftsteuergesetz als jeweils eigenständige Sparten weitergeführt. Segmente, die durch Dauerverlust- oder hoheitliche Tätigkeiten entstehen, führen zu keinen Sparten im Betrieb gewerblicher Art „Mitunternehmerschaft“, da sie steuerlich irrelevant sind. Damit ist ein Gleichklang der Besteuerung des Betriebes gewerblicher Art „Mitunternehmerschaft“, der durch die Beteiligung der öffentlichen Hand an einer Personenhandelsgesellschaft entsteht, und den Kapitalgesellschaften, an denen die öffentliche Hand beteiligt ist, sowie den Regiebetrieben, hergestellt.

3.9 Wechsel von und zur Liebhaberei

3.9.1 Problemstellung

Im Laufe des Lebens einer Gesellschaft entwickeln sich möglicherweise Sparten hin zur Liebhaberei und umgekehrt. Entfällt zum Beispiel zu einem späteren Zeitpunkt bei einer

⁴⁷⁶ Vgl. statt aller: Kronawitter, DStZ 2010, S. 373.

über längere Zeit geführten Sparte in der Personenhandelsgesellschaft die Totalgewinnrealisierung und stellt sich die Sparte im Nachgang als dauerverlustig dar, kommt man zu der Frage, ob damit nicht zugleich die der Einkünfteerzielung dienenden Wirtschaftsgüter dieser Sparte in das Hoheitsvermögen – und damit in das „Privatvermögen“ der öffentlichen Hand - übergehen, es also zu einer Betriebsaufgabe mit damit verbundenen steuerlichen Folgen kommt.

3.9.2 Wechsel zur Liebhaberei

Nach dem Urteil des Bundesfinanzhofes vom 29.10.1981 wird ein Betrieb mit dem Übergang vom Erwerbsbetrieb zur Liebhaberei nicht aufgegeben, so dass keine Entnahme vorliegt⁴⁷⁸. Die bisher der Einkünfteerzielung dienenden Wirtschaftsgüter bleiben weiterhin Betriebsvermögen. Nur die stillen Reserven, die in der Zeit gebildet wurden, in der der Betrieb mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wurde, unterliegen der Besteuerung. Sie sind allerdings erst dann zu versteuern, wenn sie durch Ausscheiden der Wirtschaftsgüter aus dem Betriebsvermögen der Gesellschaft realisiert werden. Zu diesem Zweck sind die stillen Reserven auf den Zeitpunkt des Übergangs zur Liebhaberei zu ermitteln und gem. § 8 VO zu § 180 Abs. 2 Abgabenordnung gesondert und einheitlich festzustellen⁴⁷⁹.

Übertragen auf die Beteiligung der öffentlichen Hand an einer Personenhandelsgesellschaft bedeutet dies, dass die stillen Reserven für diejenige Sparte, die in die Liebhaberei wechselt, zu ermitteln und nach den oben dargestellten Grundsätzen gesondert und einheitlich festzustellen sind. Falls keine Sparten existieren, gilt dies für den gesamten Betrieb gewerblicher Art „Mitunternehmerschaft“.

⁴⁷⁷ In diesem Sinne auch Leippe, DStZ 2010, S. 114, der seine Auffassung allerdings nicht begründet.

⁴⁷⁸ Vgl. BFH v. 29.10.1981, BStBl II 1982, S. 381; GrS v. 7.10.1974, BStBl II 1975, S. 168; Grützner in: Lange, Personengesellschaften im Steuerrecht, Rn. 782.

⁴⁷⁹ Vgl. Grützner in: Lange, Personengesellschaften im Steuerrecht, Rn. 782.

3.9.3 Wechsel von der Liebhaberei zum Gewinnbetrieb

Liegen die Voraussetzungen der Liebhaberei nicht von Anfang an vor, wird kein Betriebsvermögen gebildet⁴⁸⁰, sondern es wird Vermögen aus dem Hoheitsvermögen eingelegt. Liegt die Liebhaberei jedoch von Anfang an vor, werden die Werte aus der Buchführung der Personengesellschaft als Anfangswerte für steuerliche Zwecke übernommen.

⁴⁸⁰ Ebenda, Rn. 781.

3.10 Zwischenergebnis

Die Tätigkeit der öffentlichen Hand, die sie in der Rechtsform einer Personenhandels-gesellschaft ausführt, ist wie folgt zu behandeln:

- **Die Betätigung der öffentlichen Hand in Form einer Personenhandels-gesellschaft stellt dann einen Betrieb gewerblicher Art dar, wenn sie mit ihrer in der Personenhandels-gesellschaft ausgeübten Tätigkeit tatsächlich oder potentiell in Wettbewerb zu privaten Anbietern steht oder tritt.**
- **Die vermögensverwaltende Tätigkeit in Form einer Personenhandels-gesellschaft stellt dann einen Betrieb gewerblicher Art dar, wenn § 15 Abs. 3 Nr. 2 Einkommensteuergesetz greift. In diesem Falle werden die Einkünfte in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert, da eine dem § 4 Abs. 5 Körperschaftsteuergesetz vergleichbare Regelung fehlt.**
- **Die vermögensverwaltende Tätigkeit in Form einer Personenhandels-gesellschaft stellt dann keinen Betrieb gewerblicher Art dar, wenn und solange die steuerlichen Vorteile nicht weitergegeben werden. Hier greift § 15 Abs. 3 Nr. 2 Einkommensteuergesetz nicht, so dass eine Umqualifizierung der Einkünfte nicht stattfindet.**
- **Bei der hoheitlichen Tätigkeit, die die öffentliche Hand in Form einer Perso-nenhandels-gesellschaft ausübt greift § 15 Abs. 3 Nr. 2 Einkommensteuergesetz nicht, da dieser von § 4 Abs. 5 Körperschaftsteuergesetz als lex specialis verdrängt wird.**
- **Tätigkeiten, die auf Ebene der Personenhandels-gesellschaft nach den all-gemeinen Grundsätzen als Liebhaberei zu qualifizieren sind, stellen keinen Betrieb gewerblicher Art dar, da sie keiner Einkunftsart gem. § 2 Einkommensteuergesetz zugeordnet werden können und damit zu keinem Einkommen im Sinne des § 8 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz führen, das für das Vorliegen eines Betrie-bes gewerblicher Art Voraussetzung ist.**
- **Eine Personenhandels-gesellschaft ist dann in Segmente zu unterteilen, wenn die Tätigkeiten nicht nach § 4 Abs. 6 Nrn. 1-3 Körperschaftsteuergesetz zusam-menfassbar sind. In diesem Falle liegt keine einheitliche Gesellschaft vor.**

- **Eine Personenhandelsgesellschaft ist dann nicht in Segmente zu unterteilen, wenn sie entweder nur Dauerverlust- oder nur hoheitliche Tätigkeiten oder Dauerverlust- und hoheitliche Tätigkeiten unterhält, da beide steuerlich irrelevant sind und zu keinem Betrieb gewerblicher Art führen. Eine Segmentierung unterbleibt auch dann, wenn die Personenhandelsgesellschaft nur Gewinn-tätigkeiten oder nur zusammenfassbare Tätigkeiten unterhält. In beiden Fällen liegt eine einheitliche Gesellschaft vor.**
- **Die Segmente einer Personenhandelsgesellschaft führen nur zu einem einzigen Betrieb gewerblicher Art „Mitunternehmerschaft“.**
- **Die Segmente führen nur dann zu entsprechenden Sparten in dem Betrieb gewerblicher Art „Mitunternehmerschaft“, wenn und soweit die Querverbundsvoraussetzungen nicht vorliegen. Die Sparten werden analog § 8 Abs. 9 Nrn. 1-3 Körperschaftsteuergesetz gebildet. Zusätzlich ist die Sparte „steuerfreie Vermögensverwaltung“ zu bilden.**

II. Teil

1. Einleitung

Nachdem im ersten Teil der Arbeit herausgearbeitet wurde, unter welchen Voraussetzungen die Beteiligung der öffentlichen Hand an einer Personenhandelsgesellschaft zu einem Betrieb gewerblicher Art „Mitunternehmerschaft“ führt, sollen im zweiten Teil die zuvor gewonnenen Erkenntnisse anhand von Fallgestaltungen veranschaulicht und deren Auswirkungen kritisch beleuchtet werden. Fragen der Besteuerung von Personenhandelsgesellschaften, die nicht speziell durch die Beteiligung der öffentlichen Hand an einer solchen bedingt sind, werden nur insoweit behandelt, als sie dem Verständnis dienen, da ansonsten der Rahmen der Arbeit gesprengt würde.

2. Fallgestaltungen

Der Aufbau der Fallgestaltungen erfolgt aufgrund der zweistufigen Gewinnermittlung bei Personenhandelsgesellschaften zweigliedrig. Die erste Gewinnermittlungsstufe umfasst die Ebene der Personenhandelsgesellschaft, die zweiten die Ebene der öffentlichen Hand.

2.1 1. Fall:

Zusammenfassung einer nicht-privilegierten dauerdefizitären Tätigkeit mit einer nach § 8 Abs. 3 Körperschaftsteuergesetz privilegierten dauerdefizitären Tätigkeit

Beispiel:

In einer Personenhandelsgesellschaft werden die Tätigkeiten Gewerbemüllentsorgung und Bäderbetrieb mit einem Dauerverlust von je 100 T€ per annum ausgeübt.

2.1.1 Gewinnermittlung erste Stufe: Ebene der Personengesellschaft

Es handelt sich bei der Dauerverlusttätigkeit um Liebhaberei, die keiner Einkunftsart im Sinne des § 2 Einkommensteuergesetz zuzuordnen ist. Da die Gesellschaft selbst das

Subjekt der Besteuerung ist, ist sie es – und nicht der an ihr beteiligte Gesellschafter –, die zunächst sowohl bei der Qualifikation der Einkünfte als auch bei deren Ermittlung maßgeblich ist⁴⁸¹. Es kann auf Ebene der Personenhandelsgesellschaft, an der die öffentliche Hand beteiligt ist, kein Betrieb gewerblicher Art entstehen. Aufgrund der partiellen Steuerrechtsfähigkeit der Personenhandelsgesellschaft ist der Betrieb gewerblicher Art auf der ersten Gewinnermittlungsstufe zunächst irrelevant⁴⁸². Als Folge daraus können die Verluste mangels steuerlicher Relevanz auf dieser Stufe auch keine verdeckte Gewinnausschüttung darstellen. Aus den gleichen Gründen führt auch die privilegierte Dauerverlusttätigkeit als Liebhaberei gleichfalls nicht zu einem Betrieb gewerblicher Art, da die Einkünfte mangels Einkunftsart im Sinne des § 2 Einkommensteuergesetz ebenfalls steuerlich unbeachtlich sind. Im Ergebnis führt dies dazu, dass es keiner Unterscheidung in privilegierten und nicht-privilegierten Dauerverlust bedarf. Eine Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte nach § 15 Einkommensteuergesetz und damit in eine Einkunftsart nach § 2 Einkommensteuergesetz findet nach dem Sinn und Zweck der Besteuerung der öffentlichen Hand nicht statt. Bei beiden bleibt es bei einer steuerlich unbeachtlichen Liebhaberei, da § 8 Abs. 7 Körperschaftsteuergesetz läuft, wie oben dargestellt, hier ins Leere. Da beide Verlustarten für die öffentliche Hand steuerlich nicht nutzbar sind, ist die Prüfung einer möglichen Zusammenfassbarkeit gemäß § 4 Abs. 6 Körperschaftsteuergesetz überflüssig. Es besteht kein Bedürfnis nach einer Segmentierung, so dass diese unterbleiben kann.

2.1.2 Gewinnermittlung zweite Stufe: Ebene der öffentlichen Hand

Die Dauerverlusttätigkeiten führen zu keinem Betrieb gewerblicher Art, da sie eine steuerlich irrelevante Liebhaberei darstellen und es damit an der Grundvoraussetzung für das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art, der Einkünfterzielungsabsicht im Sinne des § 4 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz, fehlt. Sie werden ertragsteuerlich nicht erfasst.

⁴⁸¹ Vgl. Birk, Steuerrecht, S. 280.

⁴⁸² Die Umqualifizierung findet erst auf der zweiten Gewinnermittlungsebene statt. Vergleichbar ist der Vorgang mit der Umqualifizierung der Einkünfte bei Zebra-Gesellschaften, vgl. hierzu das Beispiel bei Birk, Steuerrecht, S. 281 f.

2.2 2. Fall:

Zusammenfassung einer nicht nach § 8 Abs. 3 Körperschaftsteuer privilegierten dauerdefizitären Tätigkeit mit einer Gewinntätigkeit

Beispiel 1:

Wie oben werden in einer Personenhandelsgesellschaft die beiden Tätigkeiten Gewerbemüllentsorgung und Bäderbetrieb ausgeübt. Die Gewerbemüllentsorgung macht aber einen Verlust in Höhe von -100 T€ und der Bäderbetrieb einen Gewinn in Höhe von 100 T€ per annum.

Beispiel 2:

Wie vor, nur dass anstatt des Bäderbetriebes neben der Gewerbemüllentsorgung eine steuerfreie Vermögensverwaltung mit einem Gewinn von 100 T€ per annum unterhalten wird.

2.2.1 Gewinnermittlung erste Stufe:

Ebene der Personenhandelsgesellschaft

Zu Beispiel 1:

Wie im Beispiel zu Fall 1 ausgeführt, ist auf Ebene der Personenhandelsgesellschaft unbeachtlich, ob es sich bei der Dauerverlusttätigkeit um eine privilegierte oder eine nicht-privilegierte im Sinne des § 8 Abs. 7 Nr. 1 Körperschaftsteuergesetz handelt. Eine Unterscheidung zwischen einer privilegierten und einer nicht-privilegierten Dauerverlusttätigkeit findet nicht statt, da beide im Bereich der steuerlich irrelevanten Liebhaberei angesiedelt sind. Damit entfällt auch hier die Prüfung der Zusammenfassbarkeit der beiden Tätigkeiten. Das Segment „Dauerverlusttätigkeit“ stellt eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei dar.

Für das Segment „sonstige Tätigkeit“, das Gewinne erwirtschaftet, wird der steuerliche Gewinn nach den allgemeinen Regeln für jede einzelne Tätigkeit gesondert und/oder einheitlich ermittelt. Ein gemeinsamer Gewinn- oder Verlustausweis in der Handelsbilanz präjudiziert keine steuerliche Gewinnverwendung, da für die steuerliche Gewinnermittlung der handelsrechtliche Gewinn/Verlust durch Zerlegung im Rahmen der Segmentierung ermittelt werden muss.

Damit stellt sich die steuerliche Gewinnermittlung der Personenhandelsgesellschaft wie folgt dar:

Segment	Ergebnis	verrechenbar	Summe
„Dauerverlusttätigkeit“ Gewerbemüllentsorgung	- 100 T€	0 €	
„sonstige Tätigkeit“ Bädertätigkeit	100 T€	0 €	
Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen			100 T€

Tabelle 4: Gewinnermittlung erste Stufe Dauerverlusttätigkeit – Gewinnfähigkeit, Beispiel 1

Zu Beispiel 2:

Wie vor, nur mit dem Unterschied, dass das Segment „steuerfreie Vermögensverwaltung“ statt „sonstige Tätigkeit“ Bädertätigkeit vorliegt.

Segment	Ergebnis	verrechenbar	Summe
„Dauerverlusttätigkeit“ Gewerbemüllentsorgung	- 100 T€	0 €	
„steuerfreie Vermögensverwaltung“	100 T€	0 €	
Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen			0 €

Tabelle 5: Gewinnermittlung erste Stufe Dauerverlusttätigkeit – Gewinnfähigkeit, Beispiel 2

Da aber, im Gegensatz zu Beispiel 1, beide Segmente steuerlich irrelevant sind, kann eine Segmentierung der Personenhandelsgesellschaft hier unterbleiben.

2.2.2 Gewinnermittlung zweite Stufe:

Ebene der öffentlichen Hand

Zu Beispiel 1:

Bei der Gewinnfähigkeit ist zu unterscheiden, ob es sich um eine wettbewerbsrechtlich relevante oder nicht-relevante Tätigkeit handelt. Ist sie wettbewerbsrechtlich relevant, in oben genanntem Beispiel der Bäderbetrieb, so stellt sie auf Ebene der öffentlichen Hand einen Betrieb gewerblicher Art dar, dessen Gewinne nach den allgemeinen Grundsätzen

für Betriebe gewerblicher Art versteuert werden. Damit führt das Segment „sonstige Tätigkeit“ zu einer Sparte in dem Betrieb gewerblicher Art „Mitunternehmerschaft“

BgA	Ergebnis	verdeckte Gewinnausschüttung	verrechenbar	Summe
Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen				100 T€

Tabelle 6: Gewinnermittlung zweite Stufe Dauerverlusttätigkeit – Gewinntätigkeit

Zu Beispiel 2:

Hier ist das Segment „steuerfreie Vermögensverwaltung“ wettbewerbsrechtlich nicht-relevant und führt damit zu keiner Sparte in einem Betrieb gewerblicher Art „Mitunternehmerschaft“. Der Unterschied zur Liebhaberei liegt in diesem Falle darin, dass hier zwar steuerlich relevante Einkünfte vorliegen, auf deren Besteuerung aber der Staat aus ökonomischen Gründen⁴⁸³ verzichtet, während bei der Liebhaberei schon keine steuerlich relevanten Einkünfte vorliegen. Praktisch gesehen ergibt sich allerdings kein Unterschied, da im vorliegenden Beispiel das Segment „Dauerverlusttätigkeit“ als Liebhaberei ebenfalls zu keiner Sparte in dem Betrieb gewerblicher Art führt. Ein Betrieb gewerblicher Art liegt insgesamt nicht vor, da keine Notwendigkeit einer Besteuerung gegeben ist.

Da die Liebhaberei zu keinem Betrieb gewerblicher Art führt, ist es auch ohne Belang, ob die Tätigkeiten nach den Querverbundregeln zusammengefasst werden oder werden könnten. Diese Frage stellt sich wegen des fehlenden Betriebes gewerblicher Art auf Ebene der öffentlichen Hand nicht.

2.3 3. Fall:

Zusammenfassung einer vorübergehenden Verlust- mit einer Gewinntätigkeit

Im Gegensatz zu den vorherigen Fällen, muss hier zwischen zusammenfassbaren und nicht-zusammenfassbaren Tätigkeiten unterschieden werden.

⁴⁸³ siehe oben 1. Teil.

Beispiel 1:

Wie oben werden in einer Personenhandelsgesellschaft die beiden Tätigkeiten Gewerbemüllentsorgung und Bäderbetriebe ausgeübt. Die Tätigkeiten sind nicht zusammenfassbar. Die Gewerbemüllentsorgung macht aber nur einen vorübergehenden Verlust von 100 T€per annum, der Bäderbetrieb einen Gewinn von 100 T€per annum.

Beispiel 2:

Wie vor, aber beide Tätigkeiten sind zusammenfassbar, da die Querverbundsvoraussetzungen erfüllt sind.

Diese Unterscheidung in zusammenfassbare und nicht-zusammenfassbare Tätigkeiten ist notwendig, da die nicht-dauerdefizitären Verlusttätigkeiten keine Liebhaberei darstellen und deshalb steuerliche Relevanz erlangen. Das ihnen innewohnende Verlustpotential kann steuerlich wirksam genutzt werden. Die Gewinnermittlung der einzelnen Stufen sieht wie folgt aus:

2.3.1 Gewinnermittlung erste Stufe:

Ebene der Personenhandelsgesellschaft

Es gelten zunächst die allgemeinen Grundsätze der Gewinnermittlung. § 8 Abs. 9 Körperschaftsteuergesetz ist hier nicht einschlägig, da dieser nur für Kapitalgesellschaften gilt. Es bestünde die Möglichkeit, die Verluste mit den Gewinnen zu verrechnen. Eine uneingeschränkte Gewinn- und Verlustverrechnung bei der öffentlichen Hand ist nicht möglich, so dass ein vorgelagerter Prüfschritt notwendig ist. Er besteht darin, ob das Urteil des Bundesfinanzhofes⁴⁸⁴ zur Segmentierung von Personengesellschaften Anwendung finden kann. Geprüft wird, ob eine Zusammenfassung der Tätigkeitsbereiche der Personenhandelsgesellschaft nach § 4 Abs. 6 Nrn. 1-3 Körperschaftsteuergesetz möglich ist. Ist dies nicht der Fall, sind die Tätigkeiten so unterschiedlich, dass von einem einheitlichen Bild eines Gewerbetriebes nicht mehr gesprochen werden kann. Anderweitig wären die Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 Nrn. 1-3 Körperschaftsteuergesetz für einen Querverbund gegeben.

⁴⁸⁴ Vgl. BFH v. 25.6.1996, BStBl II 1996, S. 1888 f.

Zu Beispiel 1:

Für die nicht-zusammenfassbaren Tätigkeiten heißt das, dass es bei der Segmentierung bleibt.

Segment	Ergebnis	verrechenbar	Summe
„sonstige Tätigkeit 1“: Gewerbemüllentsorgung	- 100 T€	0 €	
„sonstige Tätigkeit 2“: Bäderbetrieb	100 T€	0 €	
Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen 1			- 100 T€
Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen 2			100 T€

Tabelle 7: Gewinnermittlung erste Stufe vorübergehender Verlust – Gewinnfähigkeit nicht verrechenbar

Zu Beispiel 2:

Bei zusammenfassbaren Tätigkeiten sind die Tätigkeiten saldiert dem Segment „zusammenfassbare Tätigkeiten“ zuzuordnen. Damit stellt sich die Einkünfteermittlung zunächst wie folgt dar:

Segment	Ergebnis	verrechenbar	Summe
„sonstige Tätigkeit 1“: Gewerbemüllentsorgung	0 €	0 €	
Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen			0 €

Tabelle 8: Gewinnermittlung erste Stufe vorübergehender Verlust – Gewinnfähigkeit verrechenbar

Da eine Saldierung aufgrund der Regelung des § 4 Abs. 6 Nrn. 1 - 3 Körperschaftsteuergesetz vorgenommen wird, besteht insoweit kein Bedürfnis, den handelsrechtlichen Gewinn in steuerliche Segmente zu zerlegen, die zusammengerechnet doch wieder den handelsrechtlichen Gewinn ergeben. Eine Segmentierung kann somit in solchen Fällen unterbleiben.

2.3.2 Gewinnermittlung zweite Stufe:

Ebene der öffentlichen Hand

Hier führen die nicht-zusammenfassbaren Tätigkeiten zu einem Betrieb gewerblicher Art mit zwei Sparten, für die der Gewinn/Verlust gesondert ermittelt und versteuert wird.

BgA Sparte	Ergebnis	verdeckte Gewinnausschüttung	verrechenbar	Summe
„sonstige Tätigkeit 1“ Gewerbemüllentsorgung	- 100 T€		0 €	
Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen 1				- 100 T€
„sonstige Tätigkeit 2“ Bäderbetrieb	100 T€		0 €	
Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen 2				100 T€

Tabelle 9: Gewinnermittlung zweite Stufe vorübergehender Verlust – Gewinnfähigkeit nicht verrechenbar

Werden die beiden Ergebnisse im Betrieb gewerblicher Art saldiert, führt dies zu einer verdeckten Gewinnausschüttung:

BgA Sparte	Ergebnis	verdeckte Gewinnausschüttung	verrechenbar	Summe
„sonstige Tätigkeit 1“ Gewerbemüllentsorgung	- 100 T€		0 €	
Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen 1				0 €
„sonstige Tätigkeit 2“ Bäderbetrieb	100 T€		0 €	
Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen 2		100 T€		

Tabelle 10: Gewinnermittlung zweite Stufe vorübergehender Verlust – Gewinnfähigkeit, Saldierung bei nicht gegebener Verrechenbarkeit

Bei zusammenfassbaren Tätigkeiten hingegen werden bei dem Betrieb gewerblicher Art keine Sparten gebildet, da die Querverbundsvoraussetzungen vorliegen. Es wird nur ein einheitlicher Gewinn ermittelt.

BgA	Ergebnis	verdeckte Gewinnausschüttung	verrechenbar	Summe
Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen 1				0 €

Tabelle 11: Gewinnermittlung zweite Stufe vorübergehender Verlust – Gewinnfähigkeit verrechenbar

2.4 4. Fall:

Zusammenfassung von Gewinnfähigkeiten

Beispiel:

In einer Personenhandelsgesellschaft werden die beiden Tätigkeiten Gewerbeabfallentsorgung und Bäderbetrieb ausgeübt. Beide machen einen Gewinn von je 100 T€ per annum.

2.4.1 Gewinnermittlung erste Stufe:

Ebene der Personenhandelsgesellschaft

Wie in dem vorigen Beispiel ist auch hier über die Zusammenfassbarkeit der Tätigkeiten nachzudenken.

Im Gegensatz zu der Zusammenfassung von vorübergehend defizitären und gewinnbringenden Tätigkeiten ist hier eine Segmentierung der einzelnen Tätigkeiten nicht nötig, da keine Wettbewerbsverzerrung durch unzulässige Verrechnung mit Verlusten eintritt.

Eine weitere Möglichkeit wäre, dass keine Zusammenfassung gewollt ist. Daraus ergibt sich die Frage, ob auch dann eine Segmentierung zum Tragen käme. Sie findet dann Anwendung, wenn die Tätigkeiten der Personenhandelsgesellschaft so verschieden sind, dass steuerlich von einem einheitlichen Betrieb nicht mehr ausgegangen werden kann. Die Tätigkeiten sind dann so verschieden, wenn sie nicht nach § 4 Abs. 6 Nrn. 1 - 3 Körperschaftsteuergesetz zusammengefasst werden können. In diesem Fall wird die Personenhandelsgesellschaft in verschiedene Einzelgesellschaften zerlegt, also segmentiert. Dies ist bei Gewinnsegmenten nicht der Fall, da es unter Wettbewerbsgesichts-

punkten ohne Belang ist, ob zwei Gewinntätigkeiten zusammengefasst werden oder nicht. Die Steuerlast ist immer die gleiche. Es gibt keine defizitäre Tätigkeit, die zu einer Verringerung der Steuerlast und damit zu einer Wettbewerbsverzerrung führen könnte. Die Zusammenfassung von Gewinnsparten nicht von dem in § 4 Abs. 6 Körperschaftsteuergesetz enthaltenen Zusammenfassungsverbot erfasst. Damit liegen keine derartig verschiedenen Tätigkeiten vor, die eine Segmentierung erfordern. Folglich ist eine Aufteilung der einheitlichen Personenhandelsgesellschaft mit dem Argument der Segmentierung nicht möglich.

2.4.2 Gewinnermittlung zweite Stufe:

Ebene der öffentlichen Hand

Bei allen drei Möglichkeiten stellt sich die Frage nach verschiedenen Sparten im Betrieb gewerblicher Art „Mitunternehmerschaft“ nicht. Die Tätigkeiten auf der ersten Ebene werden nicht in einzelne Segmente zerlegt, da ein einheitlicher Gewinn ermittelt wird.

BgA	Ergebnis	verdeckte Gewinnausschüttung	verrechenbar	Summe
Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen				200 T€

Tabelle 12: Gewinnermittlung zweite Stufe mehrere Gewinntätigkeiten

2.5 5. Fall:

Zusammenfassung von hoheitlichen mit wirtschaftlichen Tätigkeiten

Beispiel 1:

In einer Personenhandelsgesellschaft werden die beiden Tätigkeiten Hausmüll- und Gewerbemüllentsorgung ausgeübt. Die Hausmüllentsorgung macht einen Gewinn von 100 T€ und die Gewerbemüllentsorgung einen vorübergehenden Verlust von 100 T€ per annum.

Beispiel 2:

Wie vor, der Verlust der Gewerbemüllentsorgung ist jedoch ein Dauerverlust mit 100 T€ per annum.

2.5.1 Gewinnermittlung erste Stufe:

Ebene der Personenhandelsgesellschaft

Zu Beispiel 1:

Die Hausmüllentsorgung stellt eine hoheitliche Tätigkeit dar, während die Gewerbemüllentsorgung eine wirtschaftliche Betätigung ist. Da beide Tätigkeiten nach § 4 Abs. 6 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz nicht-zusammenfassbar sind, sind sie so unterschiedlich, dass die Voraussetzungen für eine Segmentierung vorliegen. Die wirtschaftliche Tätigkeit „Gewerbemüll“ ist nur vorübergehend defizitär, folglich liegt keine steuerlich irrelevante Liebhaberei vor. Die Verluste sind festzustellen und können später potentiell nutzbar sein. Damit sind diese in einem eigenen Segment zu erfassen.

Segment	Ergebnis	verrechenbar	Summe
„hoheitliche Tätigkeit“: Hausmüllentsorgung	100 T€	0 €	
„sonstige Tätigkeit“: Gewerbemüllentsorgung	- 100 T€	0 €	
Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen			- 100 T€

Tabelle 13: Gewinnermittlung erste Stufe hoheitliche Tätigkeit – vorübergehender Verlust

Zu Beispiel 2:

Die Voraussetzungen für eine Segmentierung liegen hier nicht vor, da beide Tätigkeiten steuerlich irrelevant sind. Die hoheitliche Tätigkeit ist steuerfrei und die dauerdefizitäre als Liebhaberei nicht steuerbar.

2.5.2 Gewinnermittlung zweite Stufe:

Ebene der öffentlichen Hand

Zu Beispiel 1:

Hier entsteht aufgrund des Segmentes „sonstige Tätigkeit“ Gewerbemüllentsorgung ein Betrieb gewerblicher Art „Mitunternehmerschaft“ mit der entsprechenden Sparte „sonstige Tätigkeit“ Gewerbemüllentsorgung. Da das Segment „hoheitliche Tätigkeit“ steuerfrei ist und damit zu keiner Sparte im Betrieb gewerblicher Art „Mitunternehmerschaft“ führt, besteht keine Notwendigkeit einer Einteilung des Betriebes gewerblicher Art in Sparten. Damit wird der Gewinn oder Verlust des Betriebes gewerblicher Art einheitlich ermittelt. Wird der Gewinn des Segmentes „hoheitliche Tätigkeit“ mit dem Verlust aus dem Segment „sonstigen Tätigkeit“ in dem Betrieb gewerblicher Art verrechnet, führt dies zu einer Einlage aus dem Hoheitsbereich der öffentlichen Hand in den Betrieb gewerblicher Art und damit zu einer verdeckten Einlage. Ansonsten gilt das oben zu den Fällen 1 bis 4 Gesagte. Ohne Verrechnung sieht die Gewinnermittlung im Betrieb gewerblicher Art wie folgt aus:

BgA	Ergebnis	Verdeckte Gewinnausschüttung	Verrechenbar	Summe
„sonstige Tätigkeit“ Gewerbemüllentsorgung	- 100 T€		0 €	
Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen				- 100 T€

Tabelle 14: Gewinnermittlung hoheitliche Tätigkeit – sonstige nicht dauerverlustrige Tätigkeit

Wird der Gewinn verrechnet, sieht die Gewinnermittlung wie folgt aus:

BgA Sparte	Ergebnis	verdeckte Einlage	verrechenbar	Summe
„hoheitliche Tätigkeit“: Gewerbemüllentsorgung	100 T€	100 T€	0 €	
„sonstige Tätigkeit“ Gewerbemüllentsorgung	- 100 T€		0 €	
Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen				- 100 T€

Tabelle 15: Gewinnermittlung hoheitliche Tätigkeit – sonstige nicht dauerverlustrige Tätigkeit

Bei Beispiel 2 ist das Segment „hoheitliche Tätigkeit“ steuerfrei, das Segment „Dauerverlusttätigkeit“ als Liebhaberei nicht-steuerbar. Damit entsteht kein Betrieb gewerblicher Art.

2.6 6. Fall:

Zusammenfassung von vermögensverwaltenden mit wirtschaftlichen Tätigkeiten

Beispiel 1a:

In einer Personenhandelsgesellschaft werden die beiden Tätigkeiten wettbewerbsrelevante Vermietung von Räumlichkeiten und Gewerbemüllentsorgung ausgeübt. Die Gewerbemüllentsorgung macht einen Gewinn von 100 T€ und die wettbewerbsrelevante Vermietung von Räumlichkeiten einen vorübergehenden Verlust von 100 T€ per annum. Beide Tätigkeiten sind nicht zusammenfassbar.

Beispiel 1b:

Wie vor, aber die Tätigkeiten sind zusammenfassbar.

Beispiel 1c:

Wie Beispiel 1a, aber die Vermietung ist dauerdefizitär.

Beispiel 2:

Wie Beispiel 1a, aber die Vermietung ist nicht wettbewerbsrelevant.

2.6.1 Gewinnermittlung erste Stufe:

Ebene der Personenhandelsgesellschaft

Da die vermögensverwaltende Tätigkeit nicht wie die hoheitliche per se steuerfrei ist, ist hier vorweg zu prüfen, ob die vermögensverwaltende Tätigkeit eine wettbewerbsrechtliche Relevanz entfaltet. Im Beispiel 1 erlangt sie Wettbewerbsrelevanz und ist damit steuerlich wie eine wirtschaftliche Tätigkeit zu erfassen.

Zu Beispiel 1a:

Hier stellen sowohl die Vermietung der Räumlichkeiten als auch die Gewerbemüllentsorgung wirtschaftliche Tätigkeiten dar. Da die Vermietung nicht-dauerdefizitär und damit keine Liebhaberei ist, die beiden Tätigkeiten Vermietung der Räumlichkeiten und

Gewerbemüllentsorgung nicht-zusammenfassbar sind, sind zwei Segmente „sonstige Tätigkeiten“ zu bilden.

Segment	Ergebnis	verrechenbar	Summe
„sonstige Tätigkeit 1“: Gewerbemüllentsorgung	100 T€	0 €	
„sonstige Tätigkeit 2“: wettbewerbsrelevante Verpachtung	- 100 T€	0 €	
Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen 1			100 T€
Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen 2			- 100 T€

Tabelle 16: Gewinnermittlung erste Stufe wirtschaftliche Tätigkeit - wettbewerbsrelevante Vermietung

Zu Beispiel 1b:

Im Unterschied zum vorherigen Beispiel sind die Tätigkeiten hier verrechenbar. Damit stellt sich die Personenhandels-gesellschaft als ein einheitlicher Betrieb dar, so dass die Voraussetzungen für eine Segmentierung nicht bestehen. und damit ein einheitlicher Gewinn der Personenhandel-gesellschaft ermittelt wird.

Zu Beispiel 1c:

Hier ist gleichgültig, ob das Segment „Dauerverlusttätigkeit“ Vermietung Wettbewerbsrelevanz erlangt, da es als Dauerverlusttätigkeit Liebhaberei darstellt und folglich steuerlich keine Relevanz erlangt. Das Segment „sonstige Tätigkeit“ Gewerbemüllentsorgung stellt eine wirtschaftliche Tätigkeit dar, ist also steuerlich zu erfassen und mit der Liebhaberei nicht verrechenbar. Folglich liegt kein einheitlicher Betrieb vor und die Voraussetzungen für eine Segmentierung sind gegeben.

Die Segmente stellen sich wie folgt dar:

Segment	Ergebnis	verrechenbar	Summe
„sonstige Tätigkeit 1“: Gewerbemüllentsorgung	100 T€	0 €	
„Dauerverlusttätigkeit“: Vermietung	- 100 T€	0 €	
Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen 1			100 T€
Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen 2			- 100 T€

Tabelle 17: Gewinnermittlung erste Stufe Gewinntätigkeit – dauerverlustige Vermietung

Zu Beispiel 2:

Auch hier sind wie in Beispiel 1c die Voraussetzungen für eine Segmentierung gegeben, obwohl das Segment „vermögensverwaltende Tätigkeit“ keine Wettbewerbsrelevanz erlangt. Dies liegt daran, dass das Segment „sonstigen Tätigkeit 1“ Gewerbemüllentsorgung mit ihm nicht verrechenbar ist.

Segment	Ergebnis	verrechenbar	Summe
„sonstige Tätigkeit“: Gewerbemüllentsorgung	100 T€	0 €	
„steuerfreie Vermögensverwaltung“	- 100 T€	0 €	
Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen 1			100 T€
Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen 2			- 100 T€

Tabelle 18: Gewinnermittlung erste Stufe Gewinntätigkeit – steuerfreie Vermögensverwaltung

2.6.2 Gewinnermittlung zweite Stufe:

Ebene der öffentlichen Hand

Zu Beispiel 1a:

Durch die beiden nicht miteinander verrechenbaren Segmente ist auf Ebene des Betriebes gewerblicher Art eine Spartenrechnung durchzuführen und für jede Sparte der Gewinn/Verlust getrennt zu ermitteln und zu versteuern.

BgA Sparte	Ergebnis	verdeckte Gewinnausschüttung	verrechenbar	Summe
„sonstige Tätigkeit 1“: Gewerbemüllentsorgung	100 €		0 €	
Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen 1				100 €
„sonstige Tätigkeit 2“: wettbewerbsrelevante Verpachtung	-100 €		0 €	
Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen 2				-100 €

Tabelle 19: Gewinnermittlung zweite Stufe wirtschaftliche Tätigkeit - vermögensverwaltende Tätigkeit mit Wettbewerbsrelevanz

Werden die beiden Sparten in dem Betrieb gewerblicher Art verrechnet, so führt dies zu einer verdeckten Gewinnausschüttung der Sparte „sonstige Tätigkeit 1“ Gewerbemüllentsorgung.

BgA Sparte	Ergebnis	verdeckte Gewinnausschüttung	verrechenbar	Summe
„sonstige Tätigkeit 1“: Gewerbemüllentsorgung	100 €		0 €	
Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen 1		100 €		
„sonstige Tätigkeit 2“: wettbewerbsrelevante Verpachtung	-100 €		0 €	
Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen 2				0 €

Tabelle 20: Gewinnermittlung zweite Stufe wirtschaftliche Tätigkeit - vermögensverwaltende Tätigkeit mit Wettbewerbsrelevanz

Zu Beispiel 1b:

Mangels Sparten wird hier nur ein einheitlicher Gewinn/Verlust des Betriebes gewerblicher Art ermittelt.

BgA	Ergebnis	verdeckte Gewinnausschüttung	verrechenbar	Summe
Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen				0 €

Tabelle 21: Gewinnermittlung zweite Stufe Gewinn- und Verlusttätigkeit verrechenbar

Zu Beispiel 1c:

Da die Dauerverlusttätigkeit steuerlich irrelevant ist, unterbleibt eine Aufteilung des Betriebes gewerblicher Art in Sparten. Es wird ein einheitlicher Gewinn/Verlust ermittelt.

BgA Sparte	Ergebnis	verdeckte Gewinnausschüttung	verrechenbar	Summe
Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen 2				100 €

Tabelle 22: Gewinnermittlung zweite Stufe Gewinntätigkeit – dauerverlustige wettbewerbsrelevante Verpachtung

Zu Beispiel 2:

Die Gewerbemüllentsorgung ist eine wirtschaftliche Tätigkeit und in einem Betrieb gewerblicher Art zu erfassen. Die Vermietung erlangt hier keine Wettbewerbsrelevanz, ist folglich steuerfrei und führt zu keiner Sparte in dem Betrieb gewerblicher Art. Eine Spartenbildung unterbleibt und es wird ein einheitlicher Gewinn ermittelt.

BgA	Ergebnis	Verdeckte Gewinnausschüttung	Verrechenbar	Summe
Gesamtbetrag der Einkünfte/Einkommen				100 T€

Tabelle 23: Gewinnermittlung zweite Stufe Gewinntätigkeit – steuerfreie Vermögensverwaltung

2.7 7. Fall: Mischkonstellationen

Zuletzt soll ein Fall untersucht werden, in dem die oben aufgeführten Beispiele kumuliert vorkommen.

Beispiel:

In einer Personenhandelsgesellschaft werden folgende Tätigkeiten mit folgenden Ergebnissen per annum ausgeübt:

- a) eine Hausmüllentsorgung mit einem Verlust von 100 T€
- b) ein Parkhaus mit einem Gewinn von 100 T€
- c) ein Verkehrsbetrieb mit einem Dauerverlust von 200 T€
- d) ein Versorgungsbetrieb mit einem Gewinn von 500 T€
- e) ein Bäderbetrieb mit einem vorübergehenden Verlust von 400 T€
- f) eine Verpachtung, die keine Wettbewerbsrelevanz erlangt mit 200 T€
- g) eine Verpachtung mit Wettbewerbsrelevanz mit 300 T€

Zwischen dem Bäder- und Versorgungsbetrieb liegen die Querverbundsvoraussetzungen vor.

2.7.1 Gewinnermittlung erste Stufe:

Ebene der Personenhandelsgesellschaft

Allein schon aufgrund der steuerfreien hoheitlichen Tätigkeit Hausmüllentsorgung und der nicht-steuerbaren Liebhaberei Verkehrsbetrieb, die beide steuerlich irrelevant sind, liegt kein einheitlicher Betrieb der Personenhandelsgesellschaft vor, so dass die Voraussetzungen der Segmentierung unzweifelhaft vorliegen.

Die Besonderheit dieses Beispiels liegt zunächst darin, dass hier in einem ersten Schritt geprüft werden muss, welche Tätigkeiten entweder als dauerdefizitäre oder hoheitliche oder steuerfreie Vermögensverwaltung zuerst separiert werden müssen. Diese sind selbst dann steuerlich unbeachtlich, wenn sie mit einer anderen Tätigkeit zusammenfassbar wären. Insoweit ist das ihnen innewohnende steuerliche Verlustpotential nicht nutzbar. Sie werden den Segmenten „hoheitliche Tätigkeit“ (Hausmüllentsorgung), „Dauerverlusttätigkeit“ (Verkehrsbetrieb) und „steuerfreie Vermögensverwaltung“ (Verpachtung) zugeordnet.

In einem zweiten Schritt ist die Zusammenfassbarkeit der noch übrigen Tätigkeiten zu überprüfen und saldiert dem Segment „zusammenfassbare Tätigkeiten“ zuzuordnen. Im

vorliegenden Beispiel handelt es sich wegen des Vorliegens der Querverbundsvoraussetzungen um die Tätigkeiten Bäderbetrieb und Versorgungsbetrieb.

Die dann noch verbleibenden Tätigkeiten stellen jeweils ein eigenständiges Segment „sonstige Tätigkeiten“ dar. In der Übersicht stellen sich die Segmente wie folgt dar:

Segment	Ergebnis	verrechenbar	Summe
„hoheitliche Tätigkeit“: Hausmüllentsorgung	- 100 T€		
„Dauerverlusttätigkeit“ Verkehrsbetrieb	- 200 T€		
„steuerfreie Vermögens- verwaltung“	200 T€		
Gesamtbetrag der Ein- künfte/Einkommen 1			- 100 T€
„zusammenfassbare Tä- tigkeit“: Versorgungsbe- trieb, Bäderbetrieb	500 T€ - 400 T€	500 T€ - 400 T€	
Gesamtbetrag der Ein- künfte/Einkommen 2			100 T€
„sonstige Tätigkeit“: wettbewerbsrelevante Verpachtung	300 T€		
Gesamtbetrag der Ein- künfte/Einkommen 3			300 T€

Tabelle 24: Gewinnermittlung erste Stufe Mischkonstellation

2.7.2 Gewinnermittlung zweite Stufe:

Ebene der öffentlichen Hand

Die beiden Segmente „zusammenfassbare Tätigkeit“ und „sonstige Tätigkeit“ führen zu einer Spartenrechnung im Betrieb gewerblicher Art „Mitunternehmerschaft“. Da es sich allerdings um zwei Gewinnsparten handelt, wird nur – wie in Fall 4 - ein einheitlicher Gewinn ermittelt. Damit sieht dies wie folgt aus:

BgA Sparten	Ergebnis	verdeckte Gewinnaus- schüttung	verrechenbar	Summe
„zusammenfassbare Tätigkeit“ Bäderbetrieb, Versorgungsbetrieb, saldiert	100 T€			
„sonstige Tätigkeit“: wettbewerbsrelevante Verpachtung	300 T€			
Gesamtbetrag der Ein- künfte/Einkommen				400 T€

Tabelle 25: Gewinnermittlung zweite Stufe Mischkonstellation.

III. Teil

3. Zusammenfassung und Ergebnis

Das Jahressteuergesetz 2009 hat viele Neuerungen im Bereich der Besteuerung der öffentlichen Hand gebracht. Hinzu kamen einige Urteile des Bundesfinanzhofes, wie etwa zur Abgrenzung von hoheitlicher zu wirtschaftlicher Tätigkeit, auf die die Finanzverwaltung mit entsprechenden Erlassen reagiert hat. Im Bereich der Beteiligung der öffentlichen Hand an Personenhandelsgesellschaften hat das Jahressteuergesetz 2009 jedoch mehr Unklarheit denn Klarheit geschaffen. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung und der herrschenden Meinung in der Literatur führt nicht jede Tätigkeit der öffentlichen Hand, die sie in der Rechtsform einer Personenhandelsgesellschaft ausführt, zwangsläufig zu einem Betrieb gewerblicher Art „Mitunternehmerschaft“. Vielmehr ist danach zu differenzieren, ob

- **die Betätigung der öffentlichen Hand in Form einer Personenhandelsgesellschaft tatsächlich oder potentiell in Wettbewerb zu privaten Anbietern steht oder tritt,**
- **bei einer vermögensverwaltenden Tätigkeit der öffentlichen Hand in Form einer Personenhandelsgesellschaft § 15 Abs. 3 Nr. 2 Einkommensteuergesetz greift und damit die ansonsten steuerfreien Einkünfte in gewerbliche Einkünfte umqualifiziert werden, da eine dem § 4 Abs. 5 Körperschaftsteuergesetz vergleichbare Regelung fehlt.**

In diesen Fällen stellt die Beteiligung der öffentlichen Hand einen Betrieb gewerblicher Art dar.

Ein Betrieb gewerblicher Art liegt hingegen nicht vor, wenn

- **bei einer vermögensverwaltenden Tätigkeit der öffentlichen Hand in Form einer Personenhandelsgesellschaft, da § 15 Abs. 3 Nr. 2 Einkommensteuergesetz hier nicht greift und damit eine Umqualifizierung nicht stattfindet. Dies ist dann der Fall, wenn und solange die öffentliche Hand die steuerlichen Vorteile nicht weitergibt,**
- **die Tätigkeit, die die öffentliche Hand in Form einer Personenhandelsgesellschaft ausübt, gem. § 4 Abs. 5 Körperschaftsteuergesetz eine hoheitliche ist, da**

§ 4 Abs. 5 Körperschaftsteuergesetz den § 15 Abs. 3 Nr. 2 Einkommensteuergesetz als das speziellere Gesetz verdrängt,

- **die Tätigkeit, die auf Ebene der Personenhandelsgesellschaft ausgeübt wird, nach den allgemeinen Grundsätzen Liebhaberei darstellt.**

Entgegen der im Schrifttum allgemein verbreiteten Ansicht, dass sich das Institut der Liebhaberei durch das Jahressteuergesetz 2009 bei der öffentlichen Hand erledigt habe, gilt dies nicht für deren Beteiligung an Personenhandelsgesellschaft. Dieses, zugegebenermaßen kurios anmutende, Ergebnis, resultiert aus der zweistufigen Gewinnermittlung bei Personenhandelsgesellschaften, die wiederum Ausfluss aus ihrer fehlenden Steuersubjektsfähigkeit ist. Die Dauerverluste einer Personenhandelsgesellschaft bleiben gleichsam auf der ersten Stufe der Gewinnermittlung „hängen“ und erreichen damit die zweite Stufe der Gewinnermittlung erst gar nicht und erlangen damit keine Relevanz für die Besteuerung der öffentlichen Hand.

Für eine Personenhandelsgesellschaft, an der die öffentliche Hand beteiligt ist, gelten die Segmentierungsgrundsätze dann, wenn

- **es sich bei den Tätigkeiten, die die Personenhandelsgesellschaft ausübt, um solche handelt, die nach § 4 Abs. 6 Nrn. 1-3 Körperschaftsteuergesetz nicht zusammenfassbar sind.**

In diesem Fall liegt kein einheitlicher Betrieb der Personenhandelsgesellschaft mehr vor. In dem dadurch entstehenden Betrieb gewerblicher Art „Mitunternehmerschaft“ sind deshalb in entsprechender Anwendung des § 8 Abs. 9 Nrn. 1 - 3 Körperschaftsteuergesetz Sparten zu bilden.

Hat die Gesellschaft dagegen ausschließlich Dauerverlust- oder hoheitliche Tätigkeiten, sind diese steuerlich irrelevant und damit besteht kein Bedürfnis nach einer Segmentierung. Hat die Gesellschaft ausschließlich Gewinntätigkeiten unterbleibt ebenfalls eine Segmentierung, da wegen der in diesem Falle fehlenden Wettbewerbsverzerrung die Tätigkeiten nicht aufgeteilt werden und damit weiterhin ein einheitlicher Betrieb vorliegt. Sind die Voraussetzungen des Querverbands gegeben, handelt es sich ebenfalls um einen einheitlichen Betrieb, so dass auch hier die Voraussetzungen für eine Segmentierung nicht vorliegen.

Ist eine Personenhandelsgesellschaft, an der die öffentliche Hand beteiligt ist, zu segmentieren, führen

- **führen die Segmente nur zu einem einzigen Betrieb gewerblicher Art mit entsprechenden Sparten.**

Die Aufteilung der Segmente in einzelne Betriebe gewerblicher Art verbietet sich, da sie lediglich ein Hilfsmittel zum Ausscheiden der steuerlich nicht-relevanten Liebhaberei sein sollten. Der Segmentierung kann darüber hinaus die Funktion zukommen, die Spartenrechnung des § 8 Abs. 9 Nrn. 1-3 Körperschaftsteuergesetz nutzbar zu machen. Sie aber zur Atomisierung einer Personenhandelsgesellschaft zu nutzen, geht indes zu weit. Neben den mehrfach pro Personenhandelsgesellschaft zu gewährenden Freibeträgen, würden dadurch auch bei der laufenden Besteuerung unlösbare Probleme entstehen. So wäre zum Beispiel bereits die Nutzungsänderung von Wirtschaftsgütern zwischen den verschiedenen Betrieben gewerblicher Art nicht mehr handhabbar. Damit liegt trotz mehrerer Segmente in der Personenhandelsgesellschaft nur ein Betrieb gewerblicher Art „Mitunternehmerschaft“ vor. So wird, neben den oben genannten Problemen, vermieden, dass für eine Mitunternehmerschaft der öffentlichen Hand mehrere Freibeträge nach § 24 Satz 1 Körperschaftsteuer gewährt werden müssen. Damit erfolgt eine Gleichstellung der Betriebe gewerblicher Art „Mitunternehmerschaft“ mit den sonstigen Betrieben gewerblicher Art sowie den Kapitalgesellschaften.

4. Ausblick

Der große Wurf ist dem Gesetzgeber mit dem Jahresteuergesetz 2009 in Bezug auf die Personenhandelsgesellschaften nicht gelungen. Es bleiben zu viele Fragen ungeklärt. In seinem Bestreben, auf der einen Seite nicht mit dem europäischen Beihilferecht zu kollidieren und auf der anderen Seite weder die öffentliche Hand in den Bankrott zu treiben noch zu hohe Steuerausfälle zu provozieren, hat er die Personenhandelsgesellschaften offensichtlich übersehen, wohl auch in der Annahme, dass sie bei der öffentlichen Hand keine Rolle spielen. Seinen Versuch, dieses Versäumnis dann in dem Anwendungserlass des BMF zu korrigieren, ist gründlich fehlgeschlagen und hat zu einer „Verschlimmberung“ geführt. Weder die Finanzverwaltung noch die betroffenen Kommunen werden dadurch in die Lage versetzt, die Besteuerung der Personenhandelsgesellschaften in den Griff zu bekommen. Hier muss der Gesetzgeber dringend nachbessern.

Literaturverzeichnis

Ade, K./Neumaier-Klaus, E./Thormann, M. et al. (Hrsg.): Handbuch Kommunales Beteiligungsmanagement, 2. Auflage, Stuttgart, München, Hannover et al., 2005, S. 279-329.

Asseyer: Zur Körperschaftsteuerpflicht der Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts, Deutsche Steuer-Zeitung und Wirtschaftlicher Beobachter, 1940, S. 411–417.

Asseyer: Zweifelsfragen zur Körperschaftsteuerpflicht der Betriebe gewerblicher Art, Deutsche Steuer-Zeitung und Wirtschaftlicher Beobachter, 1941, S. 448-452.

Bachem, R.: Normalverzinsliche Darlehen der Trägerkörperschaften an den unterkapitalisierten Betrieb gewerblicher Art, Neue Wirtschaftsbriefe, Fach 4, 1998, S. 4195-4196.

Bader, H. G.: Hoheitsbetrieb und Betrieb gewerblicher Art im Umsatz- und Körperschaftsteuerrecht, Frankfurt a.M., 1997.

Baldauf, U.: Umfang der Buchführungspflicht für kommunale Betriebe gewerblicher Art, Finanzwirtschaft, 2001, S. 115-117.

Baldauf, U.: Brennpunkte der kommunalen Steuerpraxis: "Problematische Divergenzen zwischen steuerpflichtiger wirtschaftlicher Betätigung und steuerfreier hoheitlicher Tätigkeit", Deutsche Steuer-Zeitung, 2008, S. 327-336.

Baldauf, U.: Verpachtungsbetriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Deutsche Steuer-Zeitung, 2010, S. 523-535.

Bauschatz, P./Strahl, M.: Steuerliche Behandlung von Vermögensübertragungen innerhalb von Körperschaften des öffentlichen Rechts, Deutsches Steuerrecht, 2004, S.489-494.

- Becker, A./Kretschmann, J.:* Die verdeckte Gewinnausschüttung beim Dauerverlustbetrieb der öffentlichen Hand – Zum Stand der Diskussion nach der Klagerücknahme im Verfahren I R 8/04 des BFH, Deutsches Steuerrecht, 2007, S. 1421-1427.
- Beinert, St.:* § 11 Steuerrecht, in: Hoppe, W./Uechtritz, M.(Hrsg.): Handbuch Kommunale Unternehmen, 2., vollständig überarbeitete Auflage, Köln, 2007, S. 293-364.
- Beiser, R.:* Verluste zum Wohle der Allgemeinheit ("bonum commune") im Ertragsteuerrecht, Der Betrieb, 2005, S. 2598-2604.
- Best, M.:* Einkünftequalifikation und Gewinnermittlung bei Personengesellschaften - Ein Beitrag zur Personengesellschaft als partielles Steuerrechtssubjekt, Deutsches Steuerrecht, 1991, S. 1545-1548.
- Binnewies, B.:* Verdeckte Gewinnausschüttung bei Betrieben der öffentlichen Hand, Der Betrieb, 2006, S. 465-469.
- Birk, D.:* Steuerrecht, 11., völlig neu bearbeitete Auflage, Heidelberg, 2008.
- Boetius, J.:* Der Begriff „Ausübung öffentlicher Gewalt (Hoheitsbetrieb)“ im Steuerrecht, Der Betrieb, Beilage Nr. 17/96, 1996, S. 1-12.
- Bracksiek, T.:* Die Neuregelung des steuerlichen Querverbundes durch das JStG 2009, Finanz-Rundschau, 2009, S.15-22.
- Buciek, K.:* Die Verpachtung von Hoheitsbetrieben – ein Betrieb gewerblicher Art?, Deutsche Steuer-Zeitung, 1985, S. 113-118.
- Bundesregierung:* Antwort der Bundesregierung auf die Kleine Anfrage der Abgeordneten Dr. Waffenschmidt, Dr. Häfele, Dr. Dollinger, Dr. Kreile, Sick, Hauser (Krefeld), Dr. George, Dr. Möller, Braun, Burger, Wimmer (Mönchengladbach), Dr. Hennig, Dr. Jahn (Münster), Dr. Schäuble, Feinendegen, Dr. Bötsch, Dr. Jobst und der Fraktion der CDU/CSU -Drucksache 8/2367-, Bonn, 29.12.1978.
- CDU/CSU Fraktion/SPD Fraktion im Bundestag:* Änderungsantrag der Fraktionen CDU/CSU und SPD Entwurf für ein Jahresteuergesetz 2009, Umdruck Nr. 33.
- Christoffel, H.G./Dankmeyer, U.:* Das Steuerbereinigungsgesetz 1986: Die gesetzliche Verankerung der sog. Geprägegrundsätze, Der Betrieb, 1986, S. 347-355.

Cronauge, U.: Kommunale Unternehmen, 3. Auflage, Berlin, 1997.

Dötsch, E./Joost, W. F./Pung, A./Witt, G. (Hrsg.): Die Körperschaftsteuer, Stand: 69.
Lieferung Juli 2010, Stuttgart.

Elicker, M.: Steuerneutrale Zusammenfassung kommunaler Betriebe gewerblicher Art,
Kommunaljurist, 2006, S. 408-411.

Ellerich, M./Schulte, F.: Ausübung von gewinn- und verlustbringenden Tätigkeiten
durch Eigengesellschaften der öffentlichen Hand am Maßstab der §§ 42 AO, 8
Abs. 3 KStG, Der Betrieb, 2005, S. 1138-1142.

Ernst & Young (Hrsg.): Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, Stand: 76. Aktualisierung,
April 2010, Bonn, 2005.

Eversberg, H./Baldauf, U.: Gesetzliche Regelungen der Zusammenfassung von
Betrieben gewerblicher Art nach dem JStG 2009, Deutsche Steuer-Zeitung, 2010,
S. 358-369.

Fabry, B./Augsten, U. (Hrsg.): Handbuch Unternehmen der öffentlichen Hand, Baden-
Baden, 2002.

Fiand, A.: Die neuen Regelungen zur Einkommensermittlung von Betrieben gewerbli-
cher Art und Eigengesellschaften nach dem JStG 2009, Kommunale Steuer-
Zeitschrift, 2010, S. 49-56.

Fiand, A.: Kriterien zur Abgrenzung hoheitlicher Tätigkeit einer juristischen Person des
öffentlichen Rechts, Kommunale Steuer-Zeitschrift, 2010, S. 61-66.

Fiand, A.: Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art im Lichte des JStG 2009,
Kommunale Steuer-Zeitschrift, 2010, S. 8-15.

Fiand, A./Klaiber, W.: Jahressteuergesetz 2009 - Neuregelung des steuerlichen
Querverbundes, Kommunale Steuer-Zeitschrift, 2009, S. 41-45.

Friedl, U.: Besteuerung öffentlicher Unternehmungen in unterschiedlichen Rechts- und
Organisationsformen, Verwaltungsrundschau, 1999, S. 149-152.

- Fritz, Th./Gastl, Ch.:* Ertragsteuerliche Behandlung der öffentlichen Hand, 21.04.2006, www.inputmagazin.de/hauptrubriken1.php3?beitrag=223&rubrik=14.
- Frotscher, G. (Hrsg.):* Kommentar zum Einkommensteuergesetz, Stand: 157. Lieferung 2010, Freiburg i. Brsg.
- Frotscher, G./Maas, E. (Hrsg.):* KStG UmwStG Kommentar, Stand: 102. Lieferung Mai 2010, Freiburg i. Brsg.
- Gastl, Ch.:* Betriebe gewerblicher Art im Körperschaftsteuerrecht, Frankfurt a.M., Berlin, Bern et al., 2002.
- Gastl, Ch.:* Abgrenzung des Betriebsvermögens bei Betrieben gewerblicher Art, Deutsche Steuer-Zeitung, 2004, S. 323-329.
- Gern, G.:* Zur Körperschafts- und Umsatzsteuerpflicht kommunaler Unternehmen nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes, Kommunale Steuer-Zeitschrift 1997, S. 167-169.
- Gröpl, Ch.:* Verdeckte Gewinnausschüttungen bei der Erfüllung öffentlicher Aufgaben?, Steuer und Wirtschaft, 1997, S. 131-141.
- Häck, N.:* Die öffentliche Hand im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, Stuttgart, München, Hannover et al., 2004.
- Heger, K.:* Die Besteuerung der öffentlichen Hand - Ein Überblick über die Rechtsprechung des BFH, Finanz-Rundschau, 2009, S. 301-307.
- Heidler, K.:* Besteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und privaten gemeinnützigen Körperschaften, Baden-Baden, 2007.
- Heine, P./Kretz, K.:* Grundzüge der Besteuerung der wirtschaftlichen Betätigung der Kommunen, Kommunale Steuer-Zeitschrift, 2009, S. 208-212.
- Henkel, U./Jakobs, N.:* Einkünfteerzielungsabsicht als Tatbestandsmerkmal, Finanz Rundschau, 1995, S. 145-149.
- Herbert, U.:* Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb des gemeinnützigen Vereins, Köln, 1988.

- Hermann, C./Heuer, G./Raupach, A.* (Hrsg.): Einkommensteuer- und Körperschaftsteuer-Kommentar, Stand: 241. Lieferung April 2010, Köln.
- Herzig, N./Kessler, W.*: Tatbestandsmerkmale und Anwendungsbereich des Geprägesetzes, Deutsches Steuerrecht, 1986, S. 451-457.
- Hey, J.*: Die Steuerbegünstigung der gemeinnützigen Tätigkeit der öffentlichen Hand, Steuer und Wirtschaft, 2000, S. 467-474.
- Hidien, J.*: Besteuerungsprobleme der Wirtschaftsunternehmen der Kommune, Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht, 1984, S. 237-241.
- Hilgenstock, R.*: Besteuerung öffentlicher Unternehmen. Notwendige Ansatzpunkte für eine Reform der körperschaft-, gewerbe- und umsatzsteuerlichen Behandlung, Aachen, 2002.
- Hiller, M./Rogall, M.*: Die Einkünftequalifikation bei Personengesellschaften und ihren Gesellschaftern, Steuer & Studium, 2001, S. 478-482.
- Himmelman, S./Gloria, M.*: Die Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts unter Berücksichtigung zulässiger Gestaltungsmöglichkeiten, Kommunale Steuer-Zeitschrift, 2000, S. 121-129.
- Hoppe, W./Uechtritz, M.* (Hrsg.): Handbuch Kommunale Unternehmen, 2., vollständig überarbeitete Auflage, Köln, 2007.
- Hottmann, J./Grobshäuser, U./Hübner, H. et al.*: Die GmbH im Steuerrecht, Achim, 2002.
- Hüttemann, R.*: Die Besteuerung öffentlicher Unternehmen, in: Ipsen, J. (Hrsg.): Kommunalwirtschaft im Umbruch - Kommunale Wirtschaftsunternehmen zwischen Aufgabe und Wettbewerb, 11. Bad Iburger Gespräche, Osnabrück, 2001, S. 77-90.
- Hüttemann, R.*: Die Besteuerung der öffentlichen Hand, Köln, 2002.
- Hüttemann, R.*: Die Besteuerung der öffentlichen Hand, Finanz-Rundschau, 2009, S. 308-314.
- Hüttemann, R.*: Rechtsprobleme des "neuen" Querverbundes nach dem JStG 2009, Der Betrieb, 2009, S. 2629-2633.

Innenministerium des Landes Nordrhein-Westfalen (Hrsg.): Neues Kommunales Finanzmanagement in Nordrhein-Westfalen, Handreichungen für Kommunen, 1. Band: Erläuterungen haushaltsrechtlicher Regelungen, o.V., o.J.

Ipsen, J. (Hrsg.): Kommunalwirtschaft im Umbruch - Kommunale Wirtschaftsunternehmen zwischen Aufgabe und Wettbewerb, 11. Bad Iburger Gespräche, Osnabrück, 2001.

Jacobs, D.: Rechtsformwahl nach der Unternehmenssteuerreform: Personenunternehmung oder Kapitalgesellschaft?, Deutsches Steuerrecht, 2001, S. 806-812.

Kalwarowskyj, B.: Kommunale Dauerverlustbetriebe und verdeckte Gewinnausschüttung, Der Betrieb, 2005, S. 2260-2269.

Kalwarowskyj, B.: Kommunale Dauerverlustbetriebe und verdeckte Gewinnausschüttung, Frankfurt a.M., Berlin Bruxelles et al., 2006.

Kasper, A.: Die Besteuerung von Schwimmbädern, Kommunale Steuer-Zeitschrift, 2001, S. 109-112.

Kessler, W./Fritz, T./Gastl, C.: Ertragsteuerliche Behandlung wirtschaftlicher Betätigungen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Betriebs-Berater, 2001, S. 961-981.

Kirchhof, P./Söhn, H./Mellinghoff, R. (Hrsg.): Einkommensteuergesetz Kommentar, Stand: 207. Lieferung April 2010, Heidelberg, München, Landsberg et al.

Klein, H.: Die Besteuerung wirtschaftlicher Unternehmungen der öffentlichen Hand, Steuer und Wirtschaft, 1967, S. 658-668.

Klein, H.: Besteuerung der Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Neue Wirtschaftsbriefe Fach 4, 1997, S. 4145-4154.

Klostermann, M.: Der steuerliche Querverbund kommunaler Unternehmen, Zeitschrift für Kommunalfinanzen, 2002, S.74-80.

Kohorst, E.: Die Besteuerung der Gemeindebetriebe, München, 1965.

- König, J.:* Die subjektive Steuerpflicht der Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts nach dem Körperschaftsteuerrecht, Münster, 1958.
- Körner, S.:* Änderungen bei der Besteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts durch das Steuersenkungsgesetz, Neue Wirtschaftsbriefe Fach 4, 2001, S. 4447-4458.
- Kronawitter, M.:* Die Beteiligung an einer GmbH & Co. KG aus der Sicht der Gemeinde als Steuerschuldnerin der Körperschaftsteuer, Deutsche Steuer-Zeitung, 2010, S. 370-378.
- Kronawitter, M.:* Der steuerliche Querverbund bei Körperschaften des öffentlichen Rechts – herkömmliche und besondere Gestaltungen zur Ergebnisverrechnung, Zeitschrift für Kommunal Finanzen, 2010, S. 97-104.
- Küffner, Th.:* Umsatzsteuerliche Behandlung von juristische Personen des öffentlichen Rechts im Lichte der 6. EG-Richtlinie (EWG) Nr. 77/388 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedsstaaten über die Umsatzsteuer - insbesondere Abgrenzung des Betriebs gewerblicher Art vom Hoheitsbetrieb, Münchner juristische Beiträge, Band 20, München, 2001.
- Kugel, B.:* Die Besteuerung öffentlicher Betriebe, München, 1989.
- Kußmaul, H./Blasius, T.:* Körperschaftsteuerlich relevante Betätigungsfelder der öffentlichen Hand -Merkmale der Betriebe gewerblicher Art-, Die Information für Steuerberater und Wirtschaftsprüfer, 2003, S. 21-25.
- Kußmaul, H.; Ruiner, Ch.; Schappe, Ch.:* Problemfelder der Anwendung der Zinsschranke bei Personengesellschaften, Deutsches Steuerrecht, 2008, S. 904-910.
- Lademann, F. (Hrsg.):* Kommentar zum Einkommensteuergesetz, 4. Auflage, Stand: 174. Nachtrag Mai 2010, Stuttgart, München, Hannover et al., 1997.
- Landwehr, V.:* Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Körperschaftsteuerrecht, Regensburg, 2000.
- Lange, H.-L.:* Körperschaftsteuerpflicht juristischer Personen des öffentlichen Rechts, Deutsche Steuerzeitung, 2000, S. 200-203.

- Lange, J.* (Hrsg.): Personengesellschaften im Steuerrecht, 7., völlig überarbeitete und aktualisierte Auflage, Herne, Berlin, 2008.
- Larenz, K.*: Methodenlehre der Rechtswissenschaft, 6. Auflage, Berlin, Heidelberg, New York, 1991.
- Laule, G.*: Die Körperschaftsteuerfreiheit für Hoheitsbetriebe - wann dient ein Betrieb der Ausübung öffentlicher Gewalt?, Deutsche Steuerzeitung, 1988, S. 183-191.
- Leippe, B.*: Grenzen steuerlicher Gestaltungsmöglichkeiten im gemeindlichen Bereich, der Gemeindehaushalt, 1996, S.160-163.
- Leippe, B.*: Aktuelle Steuerprobleme der Kommunen als Steuerschuldner, Zeitschrift für Kommunal Finanzen, 2004, S. 65-71.
- Leippe, B.*: Das BMF-Anwendungsschreiben zum steuerlichen Querverbund aus Sicht der kommunalen Praxis, Deutsche Steuer-Zeitung, 2010, S. 106-118.
- Leippe, B./Baldauf U.*: Änderungen beim kommunalen steuerlichen Querverbund nach dem Jahressteuergesetz 2009, Deutsche Steuerzeitung, 2009, S. 67-75.
- Lenski, E.*: Körperschaftsteuer, in: Hartz, W. (Hrsg.): Finanz und Steuern, Band 7, 4., neu bearbeitete Auflage, Stuttgart, 1960.
- Littmann, E./Bitz, H./Pust, H.* (Hrsg.): Das Einkommensteuerrecht, Stand: 87. Lieferung, Mai 2010, Stuttgart.
- Louis, W.*: Die Besteuerung der öffentlichen Unternehmen und Einrichtungen der Daseinsvorsorge, Göttingen, 1981.
- Meßmer, K.*: Der Betrieb gewerblicher Art im Körperschaftsteuerrecht - ein Stiefkind des Gesetzgebers -, in: Klein, F./Vogel, K. (Hrsg.): Der Bundesfinanzhof und seine Rechtsprechung. Grundfragen - Grundlagen, Festschrift für Hugo von Wallis, Bonn, 1985.
- Müller, W./Hoffmann, W.-D.* (Hrsg.): Beck'sches Handbuch der Personengesellschaften, 3. Auflage, München, 2009.
- Müller-Gatermann, G.*: Die Besteuerung der Kommunen - eine Bestandsaufnahme, Finanz-Rundschau, 2009, S. 315-321.

Niebler, K.: Zur Gewerbesteuer- und Vermögenssteuerpflicht der Betriebe gewerblicher Art, der gemeindehaushalt, 1980, S. 229-230.

Niehus, U./Wilke, H.: Die Besteuerung der Personengesellschaften, 3., erweiterte und aktualisierte Auflage, Stuttgart, 2005.

Niemann, U.: Teilhabe gemeinnütziger Körperschaften an unternehmerischer Tätigkeit, Institut "Finanzen und Steuern" e.V. (Hrsg.): Band: Grüne Reihe Nr. 330, Bonn, 1994.

Oberfinanzdirektion Münster (Hrsg.): Arbeitshilfe: Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Stand: 30.4.2007, o.V.

Piltz, D.: Zur Besteuerung der Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Finanz-Rundschau, 1980, S. 34-37.

Pott, H.-M.: Die Führung von Verlustunternehmen als verdeckte Gewinnausschüttung – Zur Ergebnissaldierung zwischen Gewinn- und Verlustunternehmen, Steuer und Wirtschaft 1979, S. 321-331.

Preißer, M./von Rönn, M.: Die KG und GmbH & Co. KG, Stuttgart, 2005.

Prinz, U.: Aktuelle Praxisschwerpunkte bei der Besteuerung von Personengesellschaften, Die Steuerberatung, 2006, S. 49-59.

Rader, J.: Verdeckte Gewinnausschüttung bei Stiftungen, Vereinen und Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts?, Betriebs-Berater, 1977, S. 1441-1445.

Ramme, Ch.: Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts und die Ausübung öffentlicher Gewalt im Umsatzsteuerrecht, Berlin, 1970.

Reich, D./Helios, M.: Zur Besteuerung einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung der öffentlichen Hand nach dem Steuersenkungsgesetz, Betriebs-Berater, 2001, S. 1442-1449.

- Rooff, W.J.:* Die Beteiligung einer steuerbegünstigten Körperschaft an Personen- und Kapitalgesellschaften, *Der Betrieb*, 1985, S. 1156-1159.
- Roth, H.-P.:* Die Besteuerung der öffentlichen Hand – Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2009 (JStG 2009), *der Gemeindehaushalt*, 2010, S. 14-17.
- Ritschl, H.:* Die Besteuerung der öffentlichen Unternehmen, Berlin, 1960.
- Schärich, H.:* Wettbewerbsverzerrung durch Steuerfreiheit der Hoheitsbetriebe, *Kommunale Steuer-Zeitschrift*, 1995, S. 97.
- Schick, S.:* Die Beteiligung einer steuerbegünstigten Körperschaft an Personen- und Kapitalgesellschaften, *Der Betrieb*, 1999, S. 1187-1191.
- Schiffers, J.:* Besteuerung der Betriebe gewerblicher Art, *GmbH-StB*, 2001, S. 315-320.
- Schiffers, J.:* Abgrenzung des Betriebs gewerblicher Art vom hoheitlichen Bereich am Beispiel des Schulschwimmens in einem kommunalen Bad, *Deutsche Steuer-Zeitung*, 2009, S. 819-824.
- Schiffers, J.:* Kriterien zur Abgrenzung hoheitlicher von wirtschaftlicher Tätigkeiten einer juristischen Person des öffentlichen Rechts nach dem BMF-Schreiben vom 11.12.2009, *Deutsche Steuer-Zeitung*, 2010, S. 123-125.
- Schmid, H.:* Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, *Zeitschrift für Kommunal Finanzen*, 2001, S. 218-221.
- Schmidt, L. (Hrsg.):* Einkommensteuergesetz, 28. Auflage, München, 2009.
- Schönwald, S.:* Die Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, *Steuer&Studium*, 2002, S. 250-259.
- Schorr, P./Schlär, Th.:* Steuersenkungsgesetz: Handlungsbedarf für die kommunale Wirtschaft durch Abschaffung des Anrechnungsverfahrens, *Der Betrieb*, 2000, S. 2553-2557.
- Seer, R.:* Inhalt und Funktion des Begriffs "Betrieb gewerblicher Art" für die Besteuerung der öffentlichen Hand (Teil I), *Deutsches Steuerrecht*, 1992, S. 1751-1756.
- Seer, R.:* Inhalt und Funktion des Begriffs "Betrieb gewerblicher Art" für die Besteuerung der öffentlichen Hand (Teil II), *Deutsches Steuerrecht*, 1992, S. 1790-1794.

- Seer, R./Klemke, S.:* Abgrenzung des Betriebs gewerblicher Art vom Hoheitsbetrieb, Betriebs-Berater, 2010, S. 2015-2024.
- Seer, R./Wendt, V.:* Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, Deutsches Steuerrecht, 2001, S. 825-837.
- Selmer, P./Schulze-Osterloh, L.:* Besteuerung öffentlicher Unternehmen und Wettbewerbsneutralität, Die Öffentliche Verwaltung, 1978, S. 381-391.
- Semmler, E./Zimmermann, P.:* Ausgewählte Fragen zur Führung des Einlagekontos bei Betrieben gewerblicher Art, Der Betrieb, 2005, S. 2153-2156.
- Siegel, M.:* Der Begriff des "Betriebs gewerblicher Art" im Körperschaft- und Umsatzsteuerrecht, Berlin, 1999.
- Sigloch, G.:* Die Unternehmungen der öffentlichen Hand, Mannheim/Berlin/Leipzig, 1929.
- Söffing, G.:* Besteuerung der Mitunternehmer, 4. Auflage, Herne, Berlin, 1994.
- Sädler, J.:* Die subjektive Körperschaftsteuer- und Umsatzsteuerpflicht öffentlicher Hochschulen, Frankfurt a.M., Bern et al., 2006.
- Steffen, U.:* Neuregelung der Unternehmenssteuerreform für die Ertragbesteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts, Deutsches Steuerrecht, 2000, S. 2025-2031.
- Steffen, U.:* Der Betrieb gewerblicher Art, Sinzheim, 2001.
- Storg, P./Vierbach, L.:* Eine kritische Bestandsaufnahme zur Besteuerung der öffentlichen Hand bei Organisationsprivatisierung, Betriebs-Berater, 2003, S. 2098-2105.
- Streck, M.:* Körperschaftsteuergesetz mit Nebengesetzen, 7. Auflage, München, 2008.
- Thieme, H.:* Steuersenkungsgesetz: Änderungen bei der Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts und Lösungsansätze zur Steueroptimierung, Finanz-Rundschau, 2000, S. 2025-2031.

Vogel, H.: Bilanzierung und Bewertung von Anteilen an Personenhandelsgesellschaften im Jahresabschluss kommunaler Betriebe und Eigengesellschaften nach HGB bzw. EigVO, Zeitschrift für Kommunal Finanzen, 2008, S. 57-59.

Watrin, Ch.: Auswirkungen der Unternehmenssteuerreform 2001 auf öffentliche Unternehmen, Neue Verwaltungsrechts Zeitschrift, 2002, S. 140-144.

Weber-Grellet, H.: Wo beginnt die Grenze zur "Liebhaberei"?, Deutsches Steuerrecht, 1992, S. 561-566.

Weber-Grellet, H.: Liebhaberei im Ertragsteuerrecht, Deutsches Steuerrecht, 1998, S. 873-877.

Weitemeyer, B.: Verdeckte Gewinnausschüttung bei der öffentlichen Hand nach dem JStG 2009 und die Schranken des europäischen Beihilferecht, Finanz-Rundschau, 2009, S. 1-15.

Wenk, R./Stein, K.: Der körperschaftsteuerliche Verlustausgleich zwischen Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, Finanz-Rundschau, 1999, S. 573-580.

Winkeljohann, N./Grote R.: Berücksichtigung öffentlicher Aufgaben im Steuerrecht - Steuerliche Neutralität im Wettbewerb?, in: Ipsen, J. (Hrsg.): Kommunalwirtschaft im Umbruch - Kommunale Wirtschaftsunternehmen zwischen Aufgabe und Wettbewerb, 11. Bad Iburger Gespräche, Osnabrück, 2001, S. 91-113.

Zimmermann, R./Hottmann, J./Hübner, H. et al. (Hrsg.): Die Personengesellschaft im Steuerrecht, 9. Auflage, Achim, 2007.