

Steuerlicher Querverbund nun gesetzlich verankert

Verfasser: Gerhard **Himmelstoß**
Martin **Entfellner**

Inhaltsübersicht	Seite
1 Einleitung	227
2 Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art	228
3 Betrieb gewerblicher Art setzt auch weiterhin keine Gewinnerzielungsabsicht voraus	229
4 Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art in einer Kapitalgesellschaft	230
5 Bestimmte Dauerverlustgeschäfte führen nicht generell zu einer verdeckten Gewinnausschüttung	230
6 Verlustausgleich/-vortrag und -rücktrag bei zusammengefassten Betrieben gewerblicher Art	233
7 Ausgleich von Gewinnen mit Verlusten innerhalb einer GmbH	236
8 Zusammenfassung	239

1 Einleitung

Bereits in der Vorjahresausgabe unseres Geschäftsberichts haben wir darüber berichtet, dass Bundesregierung und Bundesfinanzministerium weiterhin am steuerlichen Querverbund festhalten wollen. Nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 22.08.2007 (Az.: I R 32/06, BStBl 2007 II S. 961) war zunächst das Ende des Querverbunds zu befürchten. Der BFH entschied in diesem Streitfall wie folgt:

„Die Begründung einer Organschaft zwischen verschiedenen kommunalen Eigenbetrieben in der Rechtsform einer GmbH als Organgesellschaften und einer kommunalen Holding-GmbH als Organträgerin ist grundsätzlich nicht als missbräuchliche Gestaltung i.S. von § 42 Abs. 1 AO anzusehen.“

„Das Unterhalten eines strukturell dauerdefizitären kommunalen Eigenbetriebes in der Rechtsform einer GmbH (hier: das Unterhalten eines Bäderbetriebs) ohne Verlustausgleich und ggf. ohne angemessenen Gewinnaufschlag durch die Gesellschafterin (Trägerkörperschaft) führt regelmäßig zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA).“

Die Anwendung dieser Entscheidung auf sämtliche dauerdefizitäre kommunale Einrichtungen wie z. B. Verkehrs- oder Bäderbetriebe hätte bedeutet, dass aus den handelsrechtlichen Verlusten dieser Einrichtungen aufgrund der Hinzurechnung einer verdeckten Gewinnausschüttung in Höhe dieser Verluste steuerlich ein ausgeglichenes Ergebnis entstanden wäre, wenn man den vom BFH zusätzlich noch geforderten Gewinnaufschlag außer Acht lässt. Die vom BFH nicht in Frage gestellte Möglichkeit der Zusammenfassung der „auf Null gestellten“ Verlustbetriebe mit Gewinnbetrieben bliebe dann steuerlich ohne Auswirkung, d. h. aus den handelsrechtlichen Verlusten können dann keine Vorteile mehr in Form einer Steuerersparnis für die Gewinnbetriebe gezogen werden.

Doch bereits mit Schreiben vom 07.12.2007 (sog. Nichtanwendungserlass) signalisierte das Bundesfinanzministerium, dass es eine allgemeine Anwendung der Urteilsgrundsätze nicht beabsichtige. Dieses Schreiben lautete:

„Bis zum Veranlagungszeitraum 2003 war nach Abschn. 5 Abs. 11 a KStR 1995 die Zusammenfassung von Gewinn- und Verlusttätigkeiten in Eigengesellschaften unter dem Gesichtspunkt des § 42 AO zu beurteilen. Ab dem Veranlagungszeitraum 2004 ist nach R 7 Abs. 2 KStR 2004 bei der Einkommensermittlung der Eigengesellschaft das Vorliegen einer vGA nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen, wenn Tätigkeiten zusammengefasst werden, die in einem Betrieb gewerblicher Art (BgA) nicht hätten zusammengefasst werden können. Diese Grundsätze gelten entsprechend bei der Zusammenfassung von Tätigkeiten durch sonstige Gestaltungen, z.B. in Form von Organschaften.“

Die Grundsätze des BFH-Urteils vom 22.8.2007 (a.a.O.) sind für die Beurteilung der Zusammenfassung von Tätigkeiten in einer Eigengesellschaft oder in vergleichbaren Gestaltungen, die in einem BgA hätten zusammengefasst werden können, nicht allgemein anzuwenden. Das gilt insbesondere auch in Fällen, in denen eine Eigengesellschaft eine Verlusttätigkeit der Trägerkörperschaft übernimmt, ohne sonst eine weitere Tätigkeit auszuüben, und bei der Besteuerung von BgA.“

Bereits zu diesem Zeitpunkt war angesichts der Tatsache, dass noch mehrere ähnlich gelagerte Verfahren beim BFH anhängig waren, ersichtlich, dass es nunmehr einer gesetzlichen Regelung bedurfte.

Mit dem Jahressteuergesetz 2009 (BGBl 2008 I S. 2794) wurde nun die langjährige Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und die Auffassung der Finanzverwaltung zur Zusammenfassung mehrerer Betriebe gewerblicher Art zu einem neuen einheitlichen Betrieb gewerblicher Art (vgl. R 6 bis R 10 KStR 2004) gesetzlich geregelt.

2 Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art

Eine juristische Person des öffentlichen Rechts ist unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig, soweit sie einen Betrieb gewerblicher Art unterhält (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG). Hat die juristische Person des öffentlichen Rechts mehrere Betriebe gewerblicher Art, so ist sie Subjekt der Körperschaftsteuer grundsätzlich wegen jedes **einzelnen** Betriebs. Eine Zusammenfassung bzw. Verrechnung von Gewinnen mit Verlusten aus anderen Betrieben gewerblicher Art kann daher grundsätzlich nicht erfolgen, auch nicht in analoger Anwendung des § 64 Abs. 2 AO. Jedoch ist seit jeher unstreitig, dass eine Zusammenfassung dann zulässig ist, wenn es sich um gleichartige Betriebe, insbesondere Versorgungsbetriebe, handelt (Querverbund im engeren Sinne). Die Möglichkeit der Zusammenfassung ungleichartiger Betriebe (Querverbund im weiteren Sinne) war nur eingeschränkt möglich; regelmäßig bedurfte es dabei einer engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung von einigem Gewicht. Diese althergebrachten Grundsätze finden sich nun in der gesetzlichen Regelung wieder.

Demnach kann gemäß § 4 Abs. 6 KStG i. d. F. des JStG 2009 (im Folgenden KStG n. F.)

„ein Betrieb gewerblicher Art mit einem oder mehreren anderen Betrieben gewerblicher Art zusammengefasst werden, wenn

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

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

Betriebe gewerblicher Art „im Sinne des Absatzes 3“ sind Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Strom oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen.

Nach der Gesetzesbegründung sollte „lediglich“ die bisherige Rechtslage wegen der abweichenden höchstrichterlichen Rechtsprechung (BFH, a. a. O.) gesetzlich kodifiziert werden. Das bedeutet unseres Erachtens, dass über den Gesetzeswortlaut hinaus Betriebe, die bisher bereits zusammengefasst werden konnten, auch weiterhin zusammenfassbar sind.

Dies gilt vor allem für die *„Zusammenfassung von gleichartigen Einrichtungen, die mangels Gewicht keinen Betrieb gewerblicher Art darstellen, zu einem Betrieb gewerblicher Art, und die Zusammenfassung solcher Einrichtungen mit Betrieben gewerblicher Art.“* (vgl. R 7 Abs. 1 KStR 2004).

Beispiel 1:

Zusammenfassung eines Freibades und eines Hallenbades mit einem Umsatz von jeweils 20.000 Euro zu einem einzigen Betrieb mit einem Umsatz von 40.000 Euro, der damit die Grenze gemäß R 7 KStR erreicht bzw. überschreitet und somit als wirtschaftlich bedeutsam im Sinne des § 4 KStG gilt.

Nicht gesetzlich geregelt ist, wie die Zusammenfassung nach der gesetzlichen Neuregelung im Einzelnen zu erfolgen hat. Unseres Erachtens ist, entsprechend der bisherigen Regelung, weiterhin auch eine gewisse organisatorische Zusammenfassung notwendig. Eine Zusammenfassung mehrerer im Haushalt getrennt geführter Betriebe lediglich in einer gemeinsamen Gewinnermittlung und Körperschaftsteuererklärung oder in Form einer sonstigen Erklärung gegenüber dem Finanzamt dürfte nicht ausreichen.

Im ersten Gesetzesentwurf war noch beabsichtigt, aus Gründen der Verwaltungsvereinfachung die Zusammenfassung von öffentlichen Bäderbetrieben mit Versorgungsbetrieben ohne Vorliegen einer engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung von einigem Gewicht zu erlauben. Die Gesetzesbegründung zum ersten Entwurf lautete:

„Aus Gründen der Rechtssicherheit werden die Zusammenfassungsgrundsätze nunmehr gesetzlich verankert. Dabei wird künftig auf das streitanfällige und administrativ aufwändige Merkmal der engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung verzichtet. Damit wird im Grundsatz der status quo bewahrt. Unter dieses Merkmal fiel in der Vergangenheit als praktisch wichtigste Verbundform die Zusammenfassung mit Bäderbetrieben.“

Hiervon hat man nun, möglicherweise aus EU-beihilferechtlichen Überlegungen, wieder Abstand genommen.

3 Betrieb gewerblicher Art setzt auch weiterhin keine Gewinnerzielungsabsicht voraus

Der Bundesfinanzhof hielt in dem oben genannten Urteil die sogenannten Liebhabereigrundsätze für anwendbar. Dies hätte zur Folge, dass ein dauerdefizitärer BgA bei Anwendung dieser Grundsätze kein negatives Einkommen erzielen kann. Aus diesem Grund wurde zusätzlich zur bereits in § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG bestehenden Regelung auch in § 8 KStG, der zentralen Vorschrift für die Einkommensermittlung im Bereich des KStG, nochmals ausdrücklich festgelegt, dass bei Betrieben gewerblicher Art keine Gewinnerzielungsabsicht bestehen muss und somit auch ein negatives Einkommen festzustellen ist:

„Bei Betrieben gewerblicher Art im Sinne des § 4 sind die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht erforderlich.“

Dies ist zum einen von Bedeutung, wenn ein solcher BgA später einmal nachhaltig Gewinne erzielen sollte (z. B. bei der Aufdeckung stiller Reserven im Zusammenhang mit Grundstücksentnahmen) und ihm dann die Verlustvorträge fehlen würden und zum anderen dann, wenn die Verluste mit Gewinnen aus anderen Bereichen verrechnet werden sollen (siehe weitere Ausführungen).

4 Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art in einer Kapitalgesellschaft

In der oben genannten Entscheidung hat der BFH zum Ausdruck gebracht, dass seiner Auffassung nach die Zusammenfassung von kommunalen Gewinn- und Verlustbetrieben in einer Kapitalgesellschaft nicht gestaltungsmisbräuchlich sei, auch dann nicht, wenn eine Zusammenfassung als Betrieb gewerblicher Art nicht zulässig gewesen wäre. Dies sieht der Gesetzgeber ebenso und nimmt bei unerwünschten Gestaltungen Korrekturen gegebenenfalls über das Instrumentarium der vGA vor. Wie die weiteren Ausführungen zeigen werden, möchte der Gesetzgeber im Gegensatz zum BFH nicht in jeder Verlusttätigkeit eine verdeckte Gewinnausschüttung sehen.

5 Bestimmte Dauerverlustgeschäfte führen nicht generell zu einer verdeckten Gewinnausschüttung

Im besagten Urteil entschied der Bundesfinanzhof, dass die Übernahme einer dauerdefizitären Tätigkeit durch eine Eigengesellschaft einer juristischen Person öffentlichen Rechts ohne schuldrechtlichen Verlustausgleich zu einer verdeckten Gewinnausschüttung an die juristische Person öffentlichen Rechts führt.

Dabei argumentiert der Bundesfinanzhof wie folgt:

„Ein gedachter ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter, an dessen Verhalten sich prinzipiell auch die Eigengesellschaft einer Gemeinde messen lassen muss, würde nicht bereit sein, eine fortdauernde Kostenunterdeckung aus Dienstleistungen hinzunehmen, die an sich ihrem Gesellschafter ... obliegen. Im Ausgangspunkt dieser Überlegungen steht die Erkenntnis, dass Kapitalgesellschaften über keine außerbetriebliche Sphäre verfügen und dass deswegen verlustbringende Aktivitäten, die die Kapitalgesellschaft in gesellschaftsrechtlicher (Mit-) Veranlassung unternimmt, unter den Voraussetzungen einer ertragsteuerrechtlichen sog. Liebhaberei eine vGA der Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter auslösen.“

„Ob dabei neben der als vGA zu qualifizierenden Übernahme der Dauerverluste zusätzlich ein (angemessener) Gewinnaufschlag zu machen ist, kann ... im Streitfall dahinstehen.“

Nach dem Willen des Gesetzgebers soll eine von einem BgA oder einer kommunal beherrschten Kapitalgesellschaft ausgeübte verlustbringende Tätigkeit gemäß § 8 Abs. 7 KStG n. F. nicht generell eine verdeckte Gewinnausschüttung auslösen:

„¹Die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung im Sinne des Absatzes 3 Satz 2 sind

1. bei Betrieben gewerblicher Art im Sinne des § 4 nicht bereits deshalb zu ziehen, weil sie ein Dauerverlustgeschäft ausüben;

2. bei Kapitalgesellschaften nicht bereits deshalb zu ziehen, weil sie ein Dauerverlustgeschäft ausüben. ²Satz 1 gilt nur bei Kapitalgesellschaften, bei denen die Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar oder mittelbar auf juristische Personen des öffentlichen Rechts entfällt und nachweislich ausschließlich diese Gesellschafter die Verluste aus Dauerverlustgeschäften tragen.

²Ein Dauerverlustgeschäft liegt vor, soweit aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird oder in den Fällen von Satz 1 Nr. 2 das Geschäft Ausfluss einer Tätigkeit ist, die bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu einem Hoheitsbetrieb gehört.“

Bei dauerdefizitären Tätigkeiten ist daher zu prüfen, ob ein (begünstigtes) Dauerverlustgeschäft im Sinne dieser Vorschrift vorliegt. Dies ist der Fall, wenn

- a) eine hoheitliche Tätigkeit in eine Eigengesellschaft ausgelagert wurde oder
- b) die Kostenunterdeckung bei einem BgA oder einer Kapitalgesellschaft ganz oder zum Teil aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen hingenommen wurde.

Welche Betätigungen im Einzelnen unter diesen (abschließenden) Katalog des § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG n. F. fallen, soll ein Schreiben des Bundesfinanzministeriums näher erläutern.

Bei wirtschaftlichen Tätigkeiten, die nicht nach § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG n. F. als begünstigtes Dauerverlustgeschäft zu beurteilen sind, läge damit grundsätzlich eine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Demzufolge wäre z. B. bei defizitären Messe-, Tourismus- oder Kongressbetrieben in der Rechtsform einer GmbH eine verdeckte Gewinnausschüttung zu bejahen. Einziger Ausweg könnte dann die Umgründung in einen Regie- oder Eigenbetrieb sein, da für Betriebe gewerblicher Art eine Gewinnerzielungsabsicht nicht erforderlich ist. Eine dauerdefizitäre GmbH für den Betrieb einer Landesgartenschau dürfte hingegen unter die begünstigten Dauerverlusttätigkeiten fallen.

Ferner stellt sich die Frage, wie viele Jahre ein Verlust erzielt werden „muss“, um von einem **Dauerverlustgeschäft** zu sprechen. Denkbar wäre, hier die Regelung zur steuerlichen Liebhaberei (Gewinnerzielungsabsicht) entsprechend anzuwenden. Wir hoffen, dass auch hierzu das angekündigte BMF-Schreiben Aussagen enthält.

Wird eine dauerdefizitäre Tätigkeit innerhalb einer **Kapitalgesellschaft** ausgeübt, sind darüber hinaus zusätzlich folgende Voraussetzungen zu erfüllen:

- a) Die Körperschaft des öffentlichen Rechts muss unmittelbar oder mittelbar die Mehrheit der Stimmrechte besitzen und
- b) sie muss nachweislich 100 % der Verluste aus den Dauerverlustgeschäften tragen.

Die Mehrheit der Stimmrechte wird im Regelfall durch eine Beteiligung von über 50 % an der Eigengesellschaft erfüllt. Bei mittelbarer Beteiligung, d. h. bei einer Beteiligung über eine andere Kapitalgesellschaft, sind die Anteile zu multiplizieren.

Beispiel 2:

Die Stadt A hält an der Stadtwerke-GmbH 75 %, die wiederum 90 % der Anteile an einer dauerdefizitären Bad-GmbH hält (Anteile = Stimmrechte).

Lösung:

Die Stadt A ist mittelbar zu 67,5 % (75 % von 90 %) an der Bad-GmbH beteiligt.

Darüber hinaus muss nachweislich und ausschließlich die Körperschaft des öffentlichen Rechts die „Dauerverluste“ tragen.

Da eine konkrete Verlustausgleichsverpflichtung auf schuldrechtlicher Basis wegen ihrer regelmäßig zwingenden Erfassung als Betriebseinnahme und der damit verbundenen verlustmindernden Wirkung ausscheidet, verbleibt nur die Möglichkeit einer „Auffüllung“ der erzielten Verluste im Rahmen einer Eigenkapitalzuführung. Damit hat die Körperschaft des öffentlichen Rechts die Verluste wirtschaftlich getragen.

Auch hierzu erhoffen wir uns entsprechende Hinweise im BMF-Schreiben.

Ungleich schwieriger ist die Situation, wenn mehrere Gesellschafter beteiligt sind und innerhalb einer Gesellschaft neben dem Dauerverlustgeschäft auch eine gewinnträchtige Betätigung besteht. So wird bei der Ermittlung des Jahresergebnisses zunächst eine Saldierung beider Bereiche vorgenommen. Fremdgesellschafter werden aber ohnehin regelmäßig die Ausschüttung ihres anteiligen Gewinns aus den Gewinnsparten einfordern.

Ist eine Stadt über ein Kommunalunternehmen (Anstalt des öffentlichen Rechts) an einer Dauerverlust-GmbH beteiligt, besteht sowohl eine unmittelbare (des Kommunalunternehmens) als auch eine mittelbare Beteiligung (der Stadt) über das Kommunalunternehmen an der GmbH. Wie diese Fälle zu behandeln sind, ist derzeit noch nicht geklärt. Dies gilt insbesondere, wenn die hoheitliche Aufgabe auf das Kommunalunternehmen übertragen worden ist und die Stadt die Dauerverluste unmittelbar oder mittelbar trägt.

Die Vorschrift des § 8 Abs. 7 KStG n. F. ist auch für die Veranlagungszeiträume vor 2009 anzuwenden (§ 34 Abs. 6 Satz 2 KStG n. F.). Soweit vor dem 18.06.2008 bei der Einkommensermittlung von anderen Voraussetzungen ausgegangen wurde, können diese Grundsätze bis zum 31.12.2011 weiter angewendet werden (§ 34 Abs. 6 Satz 3 KStG n. F.). Entfallen bei Ka-

pitalgesellschaften im Sinne des § 8 Abs. 7 Nr. 2 KStG n. F. die dort genannten Voraussetzungen (Mehrheit der Stimmrechte, Verlusttragung) nach dem 18.06.2008, endet die Übergangsregelung zu diesem Zeitpunkt (vgl. § 34 Abs. 6 Satz 4 KStG n. F.).

6 Verlustausgleich/-vortrag und -rücktrag bei zusammengefassten Betrieben gewerblicher Art

Ebenso neu in das Gesetz aufgenommen wurde eine Regelung zum Verlustvortrag und Verlustrücktrag für die Fälle, in denen die im Verlustentstehungsjahr zusammengefassten Betriebe (Betriebszweige) nicht identisch sind mit denjenigen im Verlustabzugsjahr.

Die Regelung des § 8 Abs. 8 KStG n. F. lautet:

„¹Werden Betriebe gewerblicher Art zusammengefasst, ist § 10d des Einkommensteuergesetzes auf den Betrieb gewerblicher Art anzuwenden, der sich durch die Zusammenfassung ergibt.

²Nicht ausgeglichene negative Einkünfte der einzelnen Betriebe gewerblicher Art aus der Zeit vor der Zusammenfassung können nicht beim zusammengefassten Betrieb gewerblicher Art abgezogen werden.

³Ein Rücktrag von Verlusten des zusammengefassten Betriebs gewerblicher Art auf die einzelnen Betriebe gewerblicher Art vor Zusammenfassung ist unzulässig.

⁴Ein bei einem Betrieb gewerblicher Art vor der Zusammenfassung festgestellter Verlustvortrag kann nach Maßgabe des § 10d des Einkommensteuergesetzes vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden, den dieser Betrieb gewerblicher Art nach Beendigung der Zusammenfassung erzielt.

⁵Die Einschränkungen der Sätze 2 bis 4 gelten nicht, wenn gleichartige Betriebe gewerblicher Art zusammengefasst oder getrennt werden.“

Sind bei einer Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art die Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 KStG n. F. erfüllt, können Gewinne und Verluste innerhalb eines Veranlagungszeitraums uneingeschränkt ausgeglichen werden. Die Vorschrift des § 8 Abs. 8 KStG n. F. regelt (lediglich) den Rücktrag bzw. Vortrag von Verlusten, die nach der Saldierung mit Gewinnen des gleichen Jahres verbleiben. Zum besseren Verständnis dieser Regelungen ist es wichtig, zwischen den Begriffen Verlustausgleich und Verlustverrechnung zu unterscheiden.

Unter **Verlustausgleich** versteht man die **Saldierung** von Gewinnen und Verlusten zusammengefasster Betriebe **im laufenden Jahr**. Hingegen bedeutet **Verlustverrechnung** die Verrechnung von Ergebnissen des laufenden Jahres (nach erfolgter Saldierung im laufenden Jahr) **mit den Ergebnissen des Vor- oder Folgejahres**.

Nach § 10 d EStG können Verluste bis zu einem Betrag von 511.500 Euro auf das Vorjahr zurückgetragen werden (Verlustrücktrag). Danach verbleibende Verluste sind in den Folgejahren

jeweils bis zu 1 Mio. Euro unbeschränkt und darüber hinaus bis zu einem Betrag in Höhe von 60 % des 1 Mio. Euro übersteigenden aktuellen Jahresergebnisses abzuziehen (Verlustvortrag).

Wird ein in den Vorjahren getrennt geführter Verlust-BgA für das laufende Jahr mit einem anderen Betrieb gewerblicher Art zusammengefasst, so kann der zum Ende des Vorjahres bestehende Verlustvortrag so lange nicht genutzt werden, wie die Zusammenfassung anhält. Erst nach Beendigung der Zusammenfassung lebt der Verlustvortrag wieder auf (§ 8 Abs. 8 Satz 2 bis 4 KStG n. F.).

Beispiel 3:

Der BgA Stadtwerke wird zum 01.01.2009 durch Herstellung einer technisch-wirtschaftlichen Verflechtung mit dem Verlust-BgA Hallenbad zusammengefasst. Die Stadtwerke weisen seit Jahren einen Gewinn in Höhe von 1 Mio. Euro aus; der vortragsfähige Verlust aus dem Hallenbad beträgt 5 Mio. Euro. Im ersten (zusammengefassten) Jahr 2009 erwirtschaftet der Betriebsteil Stadtwerke einen Gewinn von 800.000 Euro und das Hallenbad einen Verlust von 100.000 Euro. Wie hoch ist das zu versteuernde Einkommen in 2009?

Lösung:

Der vortragsfähige Verlust des Hallenbades wird nach erfolgter Zusammenfassung auf Eis gelegt (§ 8 Abs. 8 Satz 2 KStG n. F.). Das zu versteuernde Einkommen beträgt 700.000 Euro (800.000 Euro abzüglich 100.000 Euro).

Gleiches gilt im Umkehrfall. Verluste des zusammengefassten Betriebs gewerblicher Art können nicht auf die Zeit vor der Zusammenfassung zurückgetragen werden (§ 8 Abs. 8 Satz 3 KStG n. F.).

Beispiel 4:

Wie Beispiel 1, nur der laufende Verlust aus dem Hallenbad beträgt 1 Mio. Euro.

Der Verlust des zusammengefassten Betriebs gewerblicher Art beträgt 200.000 Euro (Stadtwerke 800.000 Euro abzüglich Hallenbad 1.000.000 Euro). Dieser Verlust kann nicht mit dem Gewinn der Stadtwerke des Jahres 2008 verrechnet werden.

Werden gleichartige Betriebe gewerblicher Art zusammengefasst, besteht die Beschränkung des Verlustabzugs nicht.

Beispiel 5:

Eine bereits seit Jahren bestehende Photovoltaikanlage (Gewinn 20.000 Euro/Jahr) wird mit einer neu erworbenen größeren Photovoltaikanlage (Verlust im Erstjahr 2009 35.000 Euro) zusammengefasst.

Lösung:

Der Verlust des Jahres 2009 in Höhe von 15.000 Euro (20.000 Euro abzüglich 35.000 Euro) kann mit dem Gewinn des Vorjahres der alten Photovoltaikanlage in Höhe von 20.000 Euro

verrechnet werden, so dass der (berichtigte) Gewinn für 2008 nach Verlustrücktrag 5.000 Euro beträgt.

Beispiel 6:

Der BgA Stadtwerke wird zum 01.01.2009 mit dem Verlust-BgA ÖPNV zusammengefasst. Die Stadtwerke weisen seit Jahren einen Gewinn von 1 Mio. Euro aus. Der vortragsfähige Verlust aus dem ÖPNV beträgt 5 Mio. Euro. Im ersten (zusammengefassten) Jahr 2009 erwirtschaftet der Betriebsteil Stadtwerke einen Gewinn von 800.000 Euro und der ÖPNV einen Verlust von 100.000 Euro. Wie hoch ist das zu versteuernde Einkommen in 2009?

Lösung:

Der vortragsfähige Verlust des ÖPNV wird nach der Zusammenfassung gemäß § 8 Abs. 8 Satz 2 KStG n. F. auf Eis gelegt. Danach beträgt das zu versteuernde Einkommen 700.000 Euro (800.000 Euro abzüglich 100.000 Euro).

Werden gleichartige Betriebe im Sinne des § 4 Abs. 3 KStG zusammengefasst, würde die Einschränkung nach dem Wortlaut des § 8 Abs. 8 Satz 5 i. V. mit § 4 Abs. 6 KStG n. F. nicht gelten. Der Verlustvortrag aus dem Verkehrsbetrieb könnte dann mit dem saldierten Ergebnis des laufenden Jahres in Höhe von 700.000 Euro verrechnet werden. Allerdings handelt es sich im vorliegenden Fall beim Verkehrsbetrieb und den Versorgungsbetrieben zwar um gemäß § 4 Abs. 6 i. V. mit § 4 Abs. 3 KStG n. F. zusammenfassbare Tätigkeiten, nicht jedoch um gleichartige Tätigkeiten. § 8 Abs. 8 Satz 5 KStG n. F. greift daher nicht (der Begriff „zusammenfassbar“ ist nicht gleichbedeutend mit dem Begriff „gleichartig“).

Beispiel 7:

Eine dauerdefizitäre Fernwärmeversorgung (Verlust 100.000 Euro/Jahr) wird 2009 erstmalig mit einer Stromversorgung (Gewinn 700.000 Euro/Jahr) zusammengefasst. Der Verlustvortrag der Fernwärmeversorgung beträgt 400.000 Euro.

Lösung:

Der vortragsfähige Verlust der Fernwärmeversorgung wird nach der Zusammenfassung gemäß § 8 Abs. 8 Satz 2 KStG n. F. auf Eis gelegt. Danach beträgt das zu versteuernde Einkommen 600.000 Euro (700.000 Euro abzüglich 100.000 Euro).

Werden gleichartige Betriebe im Sinne des § 4 Abs. 3 KStG zusammengefasst, gilt diese Einschränkung zwar nach dem Gesetzeswortlaut des § 8 Abs. 8 Satz 5 KStG n. F. (i. V. mit § 4 Abs. 6 KStG n. F.) nicht. Der Verlustvortrag von 400.000 Euro aus der Fernwärmeversorgung könnte dann mit dem saldierten Ergebnis des laufenden Jahres in Höhe von 600.000 Euro verrechnet werden. Dies würde zur Folge haben, dass bei gleichartigen Betrieben über § 8 Abs. 8 Satz 5 KStG n. F. eine rückwirkende Zusammenfassung erfolgen könnte. Dass dem nicht so ist, regelt § 34 Abs. 6 Satz 12 KStG n. F., der wie folgt lautet:

„Der zum 31. Dezember 2008 für einen Betrieb gewerblicher Art, der durch eine Zusammenfassung entstanden war, festgestellte Verlustvortrag, gilt als in diesem Betrieb gewerblicher Art entstanden.“

Voraussetzung für den Verlustvortrag auf einen zusammengefassten BgA ist, dass der Vortrag im bereits zusammengefassten BgA entstanden war.

Ist die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art vor 2009 erfolgt, kann ein nach der Zusammenfassung entstandener Verlust auch nach Inkrafttreten der Neuregelung uneingeschränkt genutzt werden. Das heißt, dass Verlustvorträge aus bisher nach der Verwaltungsauffassung bereits zusammenfassbaren Tätigkeiten weiterhin verrechenbar bleiben. Es erfolgt somit kein Schnitt zum 01.01.2009.

7 Ausgleich von Gewinnen mit Verlusten innerhalb einer GmbH

Betriebe gewerblicher Art können gemäß § 4 Abs. 6 KStG n. F. nur zusammengefasst werden, wenn die Tätigkeiten gleichartig sind, zwischen den Tätigkeiten eine technisch-wirtschaftliche Verflechtung besteht oder es sich um Betriebe im Sinne des § 4 Abs. 3 KStG handelt.

Demgegenüber können in einer Kapitalgesellschaft sämtliche wirtschaftliche Tätigkeiten ohne eine Beschränkung gemäß § 4 Abs. 6 KStG n. F. zusammengefasst werden, d. h. unabhängig davon, ob die Möglichkeit der Zusammenfassung auch als BgA bestanden hätte. Um eine Gleichbehandlung mit Betrieben gewerblicher Art herzustellen, muss in diesen Fällen innerhalb der GmbH eine differenzierte Betrachtung erfolgen.

Dazu regelt § 8 Abs. 9 KStG n. F.:

„¹Wenn für Kapitalgesellschaften Absatz 7 Satz 1 Nr. 2 zur Anwendung kommt, sind die einzelnen Tätigkeiten der Gesellschaft nach folgender Maßgabe Sparten zuzuordnen:

1. Tätigkeiten, die als Dauerverlustgeschäfte Ausfluss einer Tätigkeit sind, die bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu einem Hoheitsbetrieb gehören, sind jeweils gesonderten Sparten zuzuordnen;

2. Tätigkeiten, die nach § 4 Abs. 6 Satz 1 zusammenfassbar sind oder aus den übrigen, nicht in Nummer 1 bezeichneten Dauerverlustgeschäften stammen, sind jeweils gesonderten Sparten zuzuordnen, wobei zusammenfassbare Tätigkeiten jeweils eine einheitliche Sparte bilden;

3. alle übrigen Tätigkeiten sind einer einheitlichen Sparte zuzuordnen.

²Für jede sich hiernach ergebende Sparte ist der Gesamtbetrag der Einkünfte getrennt zu ermitteln. ³Die Aufnahme einer weiteren, nicht gleichartigen Tätigkeit führt zu einer neuen, gesonderten Sparte; Entsprechendes gilt für die Aufgabe einer solchen Tätigkeit. ⁴Ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte einer Sparte darf nicht mit einem positiven Gesamtbetrag der Einkünfte einer anderen Sparte ausgeglichen oder nach Maßgabe des § 10d des Einkommensteuergesetzes abgezogen werden. ⁵Er mindert jedoch nach Maßgabe des § 10d des Einkommensteuergesetzes die positiven Gesamtbeträge der Einkünfte, die sich in dem unmittelbar vorangegangenen und in den folgenden Veranlagungszeiträumen für dieselbe Sparte ergeben. ⁶Liegen die Voraussetzungen des Absatzes 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 ab einem Zeitpunkt innerhalb eines Veranlagungszeitraums nicht mehr vor, sind die Sätze 1 bis 5 ab diesem Zeitpunkt nicht mehr anzuwenden; hiernach nicht ausgeglichene oder abgezogene negative Beträge sowie verbleibende Verlustvorträge aus den Sparten, in denen Dauerverlusttätigkeiten

ausgeübt werden, entfallen.⁷ Liegen die Voraussetzungen des Absatzes 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 erst ab einem bestimmten Zeitpunkt innerhalb eines Veranlagungszeitraums vor, sind die Sätze 1 bis 5 ab diesem Zeitpunkt anzuwenden; ein bis zum Eintritt der Voraussetzungen entstandener Verlust kann nach Maßgabe des § 10d des Einkommensteuergesetzes abgezogen werden; ein danach verbleibender Verlust ist der Sparte zuzuordnen, in denen keine Dauerverlustgeschäfte ausgeübt werden.“

Kapitalgesellschaften haben nunmehr ihre einzelnen Tätigkeiten in folgende Gruppen bzw. Sparten aufzuteilen:

Gruppe 1

In eine Kapitalgesellschaft ausgegliederte hoheitliche Dauerverlustgeschäfte.

Dabei ist für jede in eine Kapitalgesellschaft ausgegliederte hoheitliche Tätigkeit eine gesonderte Sparte zu bilden.

Gruppe 2

- (2 a) Tätigkeiten, die gemäß § 4 Abs. 6 KStG n. F. zusammenfassbar sind (Gewinn- und Verlustbetriebe) und
- (2 b) die nicht in Gruppe 1 genannten Dauerverlustgeschäfte (nichthoheitliche, d. h. wirtschaftliche Dauerverlustbetriebe, die nicht gemäß § 4 Abs. 6 KStG n. F. zusammenfassbar sind).

Dabei ist für **zusammenfassbare Tätigkeiten eine einheitliche Sparte** (2 a) zu bilden.

Gruppe 3

Übrige Gewinntätigkeiten, darunter fallen:

- (3 a) ehemals hoheitliche gewinnbringende Tätigkeiten und
- (3 b) Gewinntätigkeiten wirtschaftlicher Art, die nicht gemäß § 4 Abs. 6 i. V. mit § 4 Abs. 3 KStG n. F. zusammenfassbar sind.

Für die in Gruppe 3 genannten Tätigkeiten ist eine (einzige) Sparte zu bilden (Sammeltopf). Da hierin ausschließlich Gewinntätigkeiten erfasst werden, stellt sich die Frage der Zulässigkeit der Verrechnung von Gewinnen und Verlusten nicht, abgesehen von Anlaufverlusten grundsätzlich gewinnbringender Tätigkeiten.

Beispiel 8:

Die Stadtwerke Musterstadt GmbH betreibt folgende Sparten:

	€
Stromversorgung	+ 500.000
Gasversorgung	- 70.000
Wasserversorgung	- 20.000
Wärmeversorgung	- 80.000
Betrieb einer Photovoltaikanlage	- 7.000
Abwasserentsorgung	+ 180.000
Friedhofsverwaltung	- 35.000
Hallen- und Freibad (ohne technisch-wirtschaftliche Verflechtung)	- 600.000
Sporthalle	- 250.000
Kunsteisstadion	- 170.000
Anrufsammeltaxi	- 25.000
Abfallentsorgung	+ 40.000
Tätigkeiten für das Duale System	+ 30.000

Welchen Sparten sind die Tätigkeiten zuzuordnen?

Sparte 1	Friedhof
Sparte 2 a	Strom-, Gas-, Wasser-, Wärmeversorgung, Photovoltaik, Anrufsammeltaxi
Sparte 2 b	Hallen- und Freibad - Sporthalle - Kunsteisstadion (3 getrennte Sparten des Typs 2 b)
Sparte 3 a	Abwasser-, Abfallentsorgung
Sparte 3 b	Tätigkeit für das Duale System

Die Ergebnisse der Sparten 3 a und 3 b sind anschließend zusammenzufassen.

Ausgehend von der Einteilung in die verschiedenen Sparten sind die Einkünfte für jede einzelne Sparte gesondert zu ermitteln. Ein Verlustausgleich zwischen verschiedenen Sparten ist nicht zulässig, d. h. es entsteht ein sogenannter verrechenbarer Verlust. Ein Spartenverlust kann nur innerhalb derselben Sparte genutzt werden. Zunächst erfolgt die Verrechnung der Ergebnisse innerhalb der Sparte. Ein danach sich ergebender Verlust kann gemäß § 10 d EStG in das Vorjahr derselben Sparte zurückgetragen oder, falls eine vollständige Verrechnung nicht möglich ist oder nicht gewünscht wird, auf die Folgejahre vorgetragen werden. Der vortragsfähige Verlust zum Ende des Wirtschaftsjahres 2008 ist auf die einzelnen Sparten aufzuteilen (§ 34 Abs. 6 KStG n. F.).

8 Zusammenfassung

Auch wenn im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2009 nicht alle offenen Fragen geklärt wurden (z. B. Behandlung defizitärer Messe-, Kongress- und Tourismusgesellschaften), bringt die gesetzliche Verankerung des Querverbundes für die Körperschaften des öffentlichen Rechts und deren wirtschaftlichen Betätigungen angesichts der sich verschärfenden Rechtsprechung des BFH nunmehr die erforderliche Planungssicherheit. In vielen Fällen wird somit alles beim „Alten“ bleiben. Der schnelle Abschluss dieses Gesetzgebungsverfahrens ist als äußerst erfreulich zu bezeichnen und macht Hoffnung auf baldige Lösung anderer Steuerrechtsprobleme.