

**Kommunale Dauerverlustbetriebe  
– verdeckte Gewinnausschüttungen und Kapitalertragsteuer –**

**Vermeidung von Kapitalertragsteuer durch eine  
Ausschüttungsbescheinigung**

Verfasser: Gerhard **Himmelstoß**

| <b>Inhaltsübersicht</b>  | <b>Seite</b> |
|--|--------------|
| <b>1</b> <b>BFH-Entscheidung vom 22.08.2007 – Bedburg-Hau</b>  | <b>107</b>   |
| <b>2</b> <b>Reaktion des Gesetzgebers auf die Entscheidung des BFH</b>   | <b>108</b>   |
| <b>3</b> <b>Nicht begünstigte Dauerverlustbetriebe und Kapitalertragsteuer</b>                                     | <b>108</b>   |
| <b>4</b> <b>Keine Kapitalertragsteuerpflicht bei Betrieben gewerblicher Art mit<br/>ausreichendem Einlagekonto</b> | <b>109</b>   |
| <b>5</b> <b>Verschärfung der Regeln zur Verwendung des Einlagekontos<br/>– Notwendigkeit einer Bescheinigung</b>   | <b>110</b>   |
| <b>6</b> <b>Umgang mit den verschärften Regeln in der Praxis</b>   | <b>110</b>   |
| <b>7</b> <b>Zusammenfassung</b>  | <b>111</b>   |
| <b>Anlage</b>  | <b>112</b>   |

Kapitalertragsteuer fällt normalerweise an, wenn Kapitalgesellschaften ihre Gewinne an ihre Anteilseigner (GmbH-Gesellschafter oder Aktionäre) ausschütten. Betriebe gewerblicher Art (BgA) von Körperschaften des öffentlichen Rechts werden bei ihrer Besteuerung den Kapitalgesellschaften gleichgestellt. Als Gesellschafter gilt dabei der Hoheitsbereich der Körperschaft des öffentlichen Rechts. Gewinnausschüttungen eines BgA an den Hoheitsbereich unterliegen seit 2001 ebenfalls der Kapitalertragsteuer. Diese entsteht aber nicht nur, wenn Gewinne „offen“ ausgeschüttet werden, sondern auch, wenn die Kapitalgesellschaft (oder der BgA) ihren Gesellschaftern (ihrem Hoheitsbereich) aufgrund des Gesellschaftsverhältnisses „etwas verdeckt zukommen lässt“ und dies ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer nicht tun würde (§ 8 Abs. 3 KStG i. V. mit Abschnitt 36 KStR). Dies ist z. B. der Fall, wenn ein Gesellschafterdarlehen mit 5 % verzinst wird, während marktüblich nur 3 % wären.

## **1 BFH-Entscheidung vom 22.08.2007 – Bedburg-Hau**

Durch die Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 22.08.2007 (BStBl II 2007 S. 961, Az.: I R 32/06 – Bedburg-Hau) ist hier erhebliche Unruhe entstanden. Denn der BFH vertritt die Auffassung, dass ein dauerdefizitärer Betrieb gewerblicher Art praktisch fortlaufend eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) produziere. Er ist der Meinung, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer einen über Jahre hinweg andauernden Verlust nicht hinnehmen würde. Darüber hinaus wird unterstellt, dass der Hoheitsbereich dafür verantwortlich sei, dass der Geschäftsführer und damit der BgA keine ausreichenden Einnahmen erzielen könnte.

Der BFH unterstellt dabei auch, dass sich der Hoheitsbereich etwas sparen würde, wenn er wie im Streitfall eine defizitäre Einrichtung in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betriebe. Dabei übersieht der BFH aber, dass der hoheitliche Gesellschafter diese Verluste ohnehin ständig ausgleichen muss, um eine Insolvenz „seiner“ Kapitalgesellschaft zu verhindern.

Wird eine dauerdefizitäre Tätigkeit nicht in einer Eigengesellschaft, sondern in der Rechtsform eines rechtlichen unselbstständigen, aber wirtschaftlich selbstständigen Eigenbetriebs ausgeübt, sind die Verluste ebenfalls alljährlich auszugleichen. Wird die Tätigkeit im Rahmen eines im kommunalen Haushalt geführten Regiebetriebs ausgeführt, gleicht der Hoheitsbereich durch die bestehende Kasseneinheit zwischen Hoheitsbereich und BgA quasi täglich aus.

Was sich der Hoheitsbereich durch den Betrieb einer defizitären Einrichtung – egal ob in Form einer Eigengesellschaft, eines Eigenbetriebs oder eines Regiebetriebs – nach Auffassung des BFH sparen soll, ist nicht nachvollziehbar. Denn ein entscheidender Gesichtspunkt bleibt bei dieser Betrachtung aus unserer Sicht außen vor: Auch defizitäre BgA unterliegen der Körperschaftsteuer. Eine Kommune kann einen defizitären Betrieb, der die Voraussetzungen des § 4 KStG erfüllt, nicht dem außersteuerlichen Hoheitsbereich zuordnen. Sind die Voraussetzungen erfüllt und lässt sich die Erzielung von Verlusten nicht vermeiden, kann die vom BFH angenommene vGA nicht verhindert werden. Demgegenüber kann eine „normale“ vGA leicht vermieden werden, wenn etwa im obigen Beispiel das Gesellschafterdarlehen marktüblich verzinst wird.

An dieser Stelle darf nicht verschwiegen werden, dass das Vorliegen eines BgA im Sinne der Körperschaftsteuer der Kommune den Weg in die Unternehmereigenschaft öffnet (§ 2 Abs. 3 UStG). Aber es erscheint widersprüchlich und nicht sachgerecht, dass ein dauerdefizitärer BgA

gemäß § 4 Abs. 1 KStG zwangsweise der Körperschaftsteuer unterworfen und danach mit Kapitalertragsteuer auf eine bejahte vGA belastet wird, die er nicht verhindern kann.

## 2 Reaktion des Gesetzgebers auf die Entscheidung des BFH

Auch der Gesetzgeber erkannte, dass die zwangsweise Begründung eines BgA gemäß § 4 Abs. 1 KStG und die damit verbundene unvermeidliche vGA in bestimmten Fällen nicht sachgerecht sein kann. Deshalb entschied er, dass die Folgen aus einer dem Grunde nach entstandenen vGA – zumindest wenn man der Entscheidung des BFH vom 22.08.2007 (a. a. O.) folgt – dann nicht gezogen werden, wenn es sich um einen so genannten begünstigten Dauerverlustbetrieb handelt. Die im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2009 eingefügte Regelung in § 8 Abs. 7 KStG lautet:

*„<sup>1</sup>Die 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. <sup>2</sup>Satz 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.*

*<sup>2</sup>Ein 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.“*

Werden BgA aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen betrieben, erfolgt keine „Bestrafung“ durch eine gegebenenfalls Kapitalertragsteuer auslösende vGA.

## 3 Nicht begünstigte Dauerverlustbetriebe und Kapitalertragsteuer

Im Umkehrschluss führt der Betrieb nicht begünstigter dauerdefizitärer Einrichtungen dazu, dass Kommunen ständig Gefahr laufen, für eine Tätigkeit, die zwangsweise einen BgA begründet, trotz laufender Verluste Steuern entrichten zu müssen. Überspitzt formuliert könnte man das im Ergebnis als Besteuerung von Verlusten sehen.

Aufgrund der Übergangsregelung in § 34 Abs. 6 Satz 8 KStG sah die Finanzverwaltung noch bis Ende 2011 von einer Umsetzung der Rechtsprechung bei nicht begünstigten Dauerverlustbetrieben ab. Ab dem Veranlagungsjahr 2012 stehen aber nun die verdeckten Gewinnausschüttungen und die damit verbundene potenzielle Kapitalertragsteuerpflicht im Fokus der Finanzverwaltung.

#### **4 Keine Kapitalertragsteuerpflicht bei Betrieben gewerblicher Art mit ausreichendem Einlagekonto**

Aus Sicht der Kapitalertragsteuer ist eine vGA nicht anders zu behandeln als eine offene Gewinnausschüttung. Eine vGA könnte aus diesem Blickwinkel als eine „erst später festgestellte“ offene Gewinnausschüttung bezeichnet werden.

Jedoch stellt sich folgende Frage:

Kann tatsächlich von einer Gewinnausschüttung, also der Ausschüttung von erzielten Gewinnen gesprochen werden, wenn der Betrieb Verluste erwirtschaftet?

Dem kann entgegen gehalten werden, dass ein Gesellschafter alle Ausschüttungen, die er von „seiner“ Gesellschaft erhält, grundsätzlich nur in Form von Gewinnausschüttungen erhalten kann. Verluste lassen sich bekanntermaßen schlecht ausschütten. Und eine Kapitalgesellschaft kann ihrem Anteilseigner auch dann eine vGA zukommen lassen, wenn sie selbst gar keinen Gewinn, sondern einen Verlust erzielt.

Für eine Kapitalgesellschaft besteht die Möglichkeit – im Falle fehlender Gewinne – trotzdem Zahlungen an den Gesellschafter vorzunehmen; nämlich die Rückzahlung von vormals vom Gesellschafter eingezahlten Beträgen (Einlagen). Hierbei handelt es sich dann gerade nicht um steuerpflichtige Kapitaleinkünfte (Dividenden), so dass auch keine Kapitalertragsteuerpflicht besteht (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). Voraussetzung ist aber, dass es sich um Beträge handelt, die dem steuerlichen Einlagekonto entnommen werden können. In diesem Einlagekonto werden die von den Gesellschaftern in die Kapitalrücklage geleisteten Einzahlungen erfasst. Verfügt eine Kapitalgesellschaft über ein entsprechendes Einlagekonto, können Zahlungen an die Gesellschafter erfolgen, ohne dass Kapitalertragsteuerpflicht besteht. Dieser Rückgriff auf das Einlagekonto ist jedoch nur möglich, sofern keine ausschüttbaren Gewinne vorhanden sind. Denn diese gelten – zum Wohle des Staates – stets zuerst als verwendet bzw. ausgeschüttet. Bei dauerdefizitären Betrieben ist dies aber unproblematisch; diese verfügen nicht über ausschüttbare Gewinne.

Bei einem dauerdefizitären BgA entstehen die Verluste zunächst unabhängig davon, ob der Verlust eine vGA darstellt oder nicht. Diesen Verlust gleicht die Kommune entweder durch Zahlung an den wirtschaftlich selbstständigen Eigenbetrieb aus oder trägt ihn bei einem Regiebetrieb durch entsprechende Kasseneinheit direkt. Dies führt dazu, dass die Entstehung eines alljährlichen handelsrechtlichen Verlustes zu alljährlichen Zugängen in das steuerliche Einlagekonto führt. Verfügt ein BgA zum 31.12.2011 über ein entsprechendes Einlagekonto, kann der als vGA qualifizierte Verlust des Jahres 2012 dem Einlagekonto entnommen werden. Die Abdeckung des Verlustes 2012 führt in gleicher Höhe wieder zu einem Zugang ins Einlagekonto. Ist der Verlust alljährlich gleich hoch, wird das Einlagekonto bei nicht begünstigten Dauerverlustbetrieben auf den Stand 31.12.2011 eingefroren – ebenso wie ein bestehender körperschaftsteuerlicher Verlustvortrag zum 31.12.2011. Kapitalertragsteuer wird somit nicht ausgelöst. Die Behandlung nicht privilegierter Dauerverluste als vGA wäre demnach unproblematisch, wenn man davon absieht, dass diese Verluste bei einer späteren Liquidation mit einer Aufdeckung stiller Reserven nicht mehr zur Verrechnung zur Verfügung stehen.

## 5 Verschärfung der Regeln zur Verwendung des Einlagekontos – Notwendigkeit einer Bescheinigung

Eine Kapitalgesellschaft ist verpflichtet, bei Auszahlungen an den Gesellschafter/Aktionär eine entsprechende Bescheinigung darüber auszustellen, welcher Teil der Auszahlung auf eine steuerpflichtige Dividende im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 EStG entfällt und welcher Teil gegebenenfalls dem Einlagekonto entstammt (vgl. § 27 Abs. 3 KStG). Denn der Gesellschafter/Aktionär muss schließlich wissen, in welcher Höhe er Einkünfte aus Kapitalvermögen zu versteuern hat. Dass auf eine solche Bescheinigung nicht verzichtet werden kann, versteht sich von selbst.

An dieser Stelle kommt nun die Regelung in § 27 Abs. 7 KStG ins Spiel. Sie lautet:

*„Die vorstehenden Absätze gelten sinngemäß für andere unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaften und Personenvereinigungen, die Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 oder Nr. 10 des Einkommensteuergesetzes gewähren können.“*

Hiernach wäre auch ein nicht begünstigter Dauerverlustbetrieb verpflichtet, eine solche Bescheinigung auszustellen. Andernfalls könnte nicht auf das Einlagekonto zurückgegriffen werden und es würde unweigerlich Kapitalertragsteuer entstehen; z. B. bei einem Messezentrum mit einem Jahresverlust von 500.000 Euro wären dies 15 % hieraus, also 75.000 Euro zzgl. 5,5 % Solidaritätszuschlag.

Die entscheidende Frage lautet:

An welcher Stelle macht eine „sinngemäße Anwendung“ wirklich Sinn und an welcher Stelle nicht mehr bzw. wann führt sie zu Wertungswidersprüchen?

Der Hoheitsbereich einer Kommune und ihre Betriebe gewerblicher Art sind rechtlich unselbstständige Teile einer einzigen Rechtsperson. Zivilrechtlich wäre dies eine „Eigenbescheinigung“. Aber trotz aller Einwendungen durch den Deutschen Städtetag gegen die an dieser Stelle „überzogene“ sinngemäße Anwendung auf Betriebe gewerblicher Art fordert die Finanzverwaltung in einem Antwortschreiben vom 10.10.2013 an den Deutschen Städtetag die Umsetzung ab dem 01.01.2014.

## 6 Umgang mit den verschärften Regeln in der Praxis

Solange sich die Finanzverwaltung von ihrer Forderung nach einer solchen Bescheinigung nicht wieder abbringen lässt, ist es zwingend erforderlich, eine solche „Eigenbescheinigung“<sup>1</sup> auszustellen. Die Bescheinigung muss gemäß § 27 Abs. 3 KStG folgende Angaben enthalten:

- Name und Anschrift des Anteilseigners
- Höhe der Leistungen, soweit das steuerliche Einlagekonto gemindert wurde
- Zahlungstag

---

<sup>1</sup> Musterbescheinigung siehe Anlage

Offen ist, was bei sinngemäßer Anwendung als Zahlungstag einzutragen ist.

Wir empfehlen unter Anwendung von § 44 Abs. 6 EStG den 31.08. des auf das Jahr der Entstehung des Verlustes folgenden Jahres. Tag der Ausstellung der Bescheinigung sollte der Tag der Aufstellung des Jahresabschlusses (Erstellung Bilanz und GuV-Rechnung) sein. Dies bedeutet, dass diese Bescheinigung im Rahmen der Jahresabschlusserstellung auszufertigen ist. Wird dies vergessen, hat es fatale Folgen. Denn nach erstmaliger Bekanntgabe des Bescheides über das steuerliche Einlagekonto des betreffenden Jahres kann diese Bescheinigung nicht mehr ausgestellt werden bzw. wird eine solche (nachträgliche) Bescheinigung vom Finanzamt nicht mehr anerkannt (vgl. § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG).

Wurde bisher bei der Gewinnermittlung durch Einnahmen-Überschussrechnung regelmäßig auf die Abgabe einer Erklärung betreffend das steuerliche Einlagekonto verzichtet, kann diese Praxis bei nicht begünstigten Dauerverlustbetrieben nicht mehr fortgeführt werden. Um zum 31.12.2011 zu einem „ausreichend“ hohen Einlagekonto zu gelangen, empfehlen wir die Abgabe entsprechender Erklärungen für alle noch nicht verjährten Jahre (in der Regel ab 2007, vgl. § 169 i. V. mit § 170 AO). Entsprechendes Augenmerk wäre dabei auf den Anfangsbestand im Erstjahr (z. B. 01.01.2007) zu richten. Nicht nur der Verlust des Erstjahres (2007) wäre aufzunehmen, sondern unseres Erachtens auch das Eigenkapital zum 31.12. des Vorjahres (31.12.2006) analog § 27 Abs. 2 Satz 3 KStG. Werden diese strengen Vorgaben eingehalten, sollte auch bei nicht begünstigten Dauerverlustbetrieben eine Kapitalertragsteuerpflicht vermieden werden können.

Noch ungeklärt ist dabei allerdings, wie das Finanzamt im Falle einer Betriebsprüfung vorgehen wird, wenn der Prüfer den Verlust und damit die vGA erhöht und die ausgestellte Bescheinigung hierfür logischerweise nicht ausreicht. Der Prüfer könnte damit erstmals Gefallen daran finden, gewinnmindernde Tatbestände festzustellen.

## **7 Zusammenfassung**

Die Erzielung von Verlusten durch nicht privilegierte/begünstigte Dauerverlustbetriebe löst spätestens ab 2012 die Rechtsfolgen einer vGA aus. Die dabei grundsätzlich entstehende Kapitalertragsteuerbelastung kann vermieden werden, wenn der Betrieb über ein ausreichend hohes Einlagekonto verfügt. Eine Verwendung des Einlagekontos setzt jedoch voraus, dass der BgA „seinem“ Hoheitsbereich die für die Verwendung des Einlagekontos notwendige Bescheinigung erteilt (§ 27 Abs. 3 und 5 KStG). Die Ausstellung der Bescheinigung muss zwingend vor Bekanntgabe des Bescheids über das Einlagekonto erfolgen. Andernfalls kann nicht auf das Einlagekonto zurückgegriffen werden.

## Muster für Bescheinigung zur Verwendung des Einlagekontos

BgA Dauerverlust Musterstadt  
 Unternehmerstraße 1  
 99999 Musterstadt  
 (Bezeichnung des Schuldners der Kapitalerträge)

Hoheitsverwaltung Musterstadt  
 Rathausplatz 1  
 99999 Musterstadt

### Steuerbescheinigung gemäß § 27 Abs. 3 KStG

An die Hoheitsverwaltung Musterstadt, Rathausplatz 1, 99999 Musterstadt  
 (Name und Anschrift der Gläubigerin/des Gläubigers der Kapitalerträge)

wurden am 31.08.2013 für 2012  
 (Zahlungstag) (Zeitraum)

folgende Kapitalerträge gezahlt:

|  |              |
|--|--------------|
| Kapitalerträge im Sinne des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7c EStG<br>in Verbindung mit § 20 Abs. 1 Nr. 10b EStG | 500.000,00 € |
| Summe der darauf entfallenden Kapitalertragsteuer in Höhe von 15 %                                       | 0,00 €       |
| Summe Solidaritätszuschlag   | 0,00 €       |
| Leistungen aus dem steuerlichen Einlagekonto (§ 27 Abs. 1 bis 7 KStG)                                    | 500.000,00 € |