

Die Neuregelungen auf einen Blick

- Einbeziehung von Wagniskapitalgesellschaften in die Übergangsregelung zu Abs. 4 aF (MoRaKG)
- Keine verdeckte Gewinnausschüttung bei dauerdefizitären Betrieben gewerblicher Art (JStG 2009)
- Fundstellen: MoRaKG, BGBl. I 2008, 1672
JStG 2009, BGBl. I 2008, 2794

§ 8

Ermittlung des Einkommens

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74)

- (1) ¹Was als Einkommen gilt und wie das Einkommen zu ermitteln ist, bestimmt sich nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes und dieses Gesetzes. ²**Bei Betrieben gewerblicher Art im Sinne des § 4 sind die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht erforderlich.** ³Bei den inländischen öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten beträgt das Einkommen aus dem Geschäft der Veranstaltung von Werbesendungen 16 Prozent der Entgelte (§ 10 Abs. 1 des Umsatzsteuergesetzes) aus Werbesendungen.
- (2) Bei unbeschränkt Steuerpflichtigen im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3, sind alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln.
- (3) ¹Für die Ermittlung des Einkommens ist es ohne Bedeutung, ob das Einkommen verteilt wird. ²Auch verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Ausschüttungen jeder Art auf Genussrechte, mit denen das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös der Kapitalgesellschaft verbunden ist, mindern das Einkommen nicht. ³Verdeckte Einlagen erhöhen das Einkommen nicht. ⁴Das Einkommen erhöht sich, soweit eine verdeckte Einlage das Einkommen des Gesellschafters gemindert hat. ⁵Satz 4 gilt auch für eine verdeckte Einlage, die auf einer verdeckten Gewinnausschüttung einer dem Gesellschafter nahe stehenden Person beruht und bei der Besteuerung des Gesellschafters nicht berücksichtigt wurde, es sei denn, die verdeckte Gewinnausschüttung hat bei der leistenden Körperschaft das Einkommen nicht gemindert. ⁶In den Fällen des Satzes 5 erhöht die verdeckte Einlage nicht die Anschaffungskosten der Beteiligung.

KStG § 8

(4) ¹Voraussetzung für den Verlustabzug nach § 10d des Einkommensteuergesetzes ist bei einer Körperschaft, dass sie nicht nur rechtlich, sondern auch wirtschaftlich mit der Körperschaft identisch ist, die den Verlust erlitten hat. ²Wirtschaftliche Identität liegt insbesondere dann nicht vor, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen werden und die Kapitalgesellschaft ihren Geschäftsbetrieb mit überwiegend neuem Betriebsvermögen fortführt oder wieder aufnimmt. ³Die Zuführung neuen Betriebsvermögens ist unschädlich, wenn sie allein der Sanierung des Geschäftsbetriebs dient, der den verbleibenden Verlustvortrag im Sinne des § 10d Abs. 4 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes verursacht hat, und die Körperschaft den Geschäftsbetrieb in einem nach dem Gesamtbild der wirtschaftlichen Verhältnisse vergleichbaren Umfang in den folgenden fünf Jahren fortführt. ⁴Entsprechendes gilt für den Ausgleich des Verlustes vom Beginn des Wirtschaftsjahrs bis zum Zeitpunkt der Anteilsübertragung.

(5) Bei Personenvereinigungen bleiben für die Ermittlung des Einkommens Beiträge, die auf Grund der Satzung von den Mitgliedern lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder erhoben werden, außer Ansatz.

(6) Besteht das Einkommen nur aus Einkünften, von denen lediglich ein Steuerabzug vorzunehmen ist, so ist ein Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten nicht zulässig.

(7) 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. 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.

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.

(8) 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 zusam-

mengefassten 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.

(9) 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. ⁷Liegen 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

KStG § 8

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.

(10) ¹Bei Einkünften aus Kapitalvermögen ist § 2 Abs. 5b Satz 1 des Einkommensteuergesetzes nicht anzuwenden. ²§ 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 und Nr. 3 Satz 1 und Satz 3 bis 6 des Einkommensteuergesetzes ist entsprechend anzuwenden; in diesen Fällen ist § 20 Abs. 6 und 9 des Einkommensteuergesetzes nicht anzuwenden.

§ 34

Schlussvorschriften

idF des KStG v. 15.10.2002 (BGBl. I 2002, 4144; BStBl. I 2002, 1169),
zuletzt geändert durch JStG 2009 v. 19.12.2008 (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74)

...

(6) ¹§ 8 Abs. 1 Satz 2 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) ist auch für Veranlagungszeiträume vor 2009 anzuwenden. ²§ 23 Abs. 6 in der Fassung der Bekanntmachung des Körperschaftsteuergesetzes vom 22. April 1999 (BGBl. I S. 817), das zuletzt durch Artikel 4 des Gesetzes vom 14. Juli 2000 (BGBl. I S. 1034) geändert worden ist, ist letztmals für den Veranlagungszeitraum 2000 anzuwenden.

²§ 8 Abs. 3 Satz 4 bis 6 in der Fassung des Artikels 4 des Gesetzes vom 13. Dezember 2006 (BGBl. I S. 2878) ist erstmals auf verdeckte Einlagen anzuwenden, die nach dem 18. Dezember 2006 getätigt wurden. ³§ 8 Abs. 4 in der am 23. Dezember 2001 geltenden Fassung ist neben § 8c in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 14. August 2007 (BGBl. I S. 1912) letztmals anzuwenden, wenn mehr als die Hälfte der Anteile an einer Kapitalgesellschaft innerhalb eines Zeitraums von fünf Jahren übertragen werden, der vor dem 1. Januar 2008 beginnt, und der Verlust der wirtschaftlichen Identität vor dem 1. Januar 2013 eintritt. ⁴Ein nach Satz 4 nicht abziehbarer Verlust kann im Falle einer Übertragung von mehr als der Hälfte der Anteile an einer Zielgesellschaft im Sinne des § 2 Abs. 3 des Wagniskapitalbeteiligungsgesetzes durch eine Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft (§ 2 Abs. 1 des Wagniskapitalbeteiligungsgesetzes) anteilig abgezogen werden, soweit er auf stille Reserven des steuerpflichtigen inländischen Betriebsvermögens der Zielgesellschaft entfällt (abziehbarer Verlust). ⁵Gleiches gilt im Falle eines unmittelbaren schädlichen Beteiligungserwerbs an einer Zielgesellschaft von einer Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft durch einen Erwerber, der keine Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft ist, wenn

1. die Zielgesellschaft bei Erwerb der Beteiligung ein Eigenkapital von nicht mehr als 20 Millionen Euro aufweist oder
2. die Zielgesellschaft bei Erwerb der Beteiligung ein Eigenkapital von nicht mehr als 100 Millionen Euro aufweist und die den Betrag von 20 Millionen Euro übersteigende Erhöhung des Eigenkapitals auf den Jahresüberschüssen der der Veräußerung vorangegangenen vier Geschäftsjahre beruht;

der Zeitraum zwischen Anschaffung und Veräußerung der Beteiligung an der Zielgesellschaft durch die Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft darf vier Jahre nicht unterschreiten. ⁶Der abziehbare Verlust kann im Jahr des Wegfalls der wirtschaftlichen Identität zu einem Fünftel im Rahmen des Verlustabzugs nach § 10d des Einkommensteuergesetzes abgezogen werden; dieser Betrag erhöht sich in den folgenden vier Jahren um je ein weiteres Fünftel des abziehbaren Verlustes. ⁷§ 8 Abs. 7 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) ist auch für Veranlagungszeiträume

vor 2009 anzuwenden. ⁸Ist im Einzelfall vor dem 18. Juni 2008 bei der Einkommensermittlung nach anderen Grundsätzen als nach § 8 Abs. 7 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) verfahren worden, so sind diese Grundsätze insoweit letztmals für den Veranlagungszeitraum 2011 maßgebend. ⁹Entfällt nach dem 18. Juni 2008 erstmals die Mehrheit der Stimmrechte nicht mehr unmittelbar oder mittelbar auf juristische Personen des öffentlichen Rechts oder tragen trotz Bestehens des Stimmrechtserfordernisses nach diesem Tag erstmals auch andere als diese Gesellschafter die Verluste aus den Dauerverlustgeschäften, ist Satz 5 für Veranlagungszeiträume vor 2012 nicht mehr anzuwenden. ¹⁰§ 8 Abs. 8 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden. ¹¹Der 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. ¹²§ 8 Abs. 9 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden. ¹³Ein auf den Schluss des Veranlagungszeitraums 2008 festgestellter Verlustvortrag ist sachgerecht nach Maßgabe des § 8 Abs. 9 aufzuteilen, die sich hiernach ergebenden jeweiligen Beträge gelten als Ausgangsbetrag bei der Anwendung des § 10d des Einkommensteuergesetzes in dem folgenden Veranlagungszeitraum. ¹⁴Für den Verlustrücktrag nach Maßgabe des § 10d des Einkommensteuergesetzes in den Veranlagungszeitraum 2008 ist die Summe der sich im Veranlagungszeitraum 2009 ergebenden Beträge aus den einzelnen Sparten maßgebend. ¹⁵Nach Inkrafttreten des Artikels 4 des Gesetzes vom 12. August 2008 (BGBl. I S. 1672) ist Satz 9 mit der Maßgabe anzuwenden, dass an die Stelle der Angabe „Satz 5“ die Angabe „Satz 8“ tritt.

...

Autoren:

Dipl.-Jur. Tim **Bracksiek**, wiss. Mitarbeiter, Osnabrück (Abs. 1 Satz 2, Abs. 7–10)

Dipl.-Finw. Markus **Suchanek**, Steuerberater, Warth & Klein GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, Düsseldorf (Weiteranwendung des Abs. 4 aF)

Mitherausgeberin: Prof. Dr. Johanna **Hey**, Köln

Schrifttum: Bracksiek, Die Neuregelung des steuerlichen Querverbunds durch das JStG 2009, FR 2009, 15; Heger, Die Besteuerung der öffentlichen Hand – Ein Überblick über die Rechtsprechung des BFH, FR 2009, 301; Fiand/Klaiber, Jahressteuergesetz 2009 – Neuregelung des steuerlichen Querverbundes, KStZ 2009, 41; Leippe/Baldauf, Änderungen beim kommunalen steuerlichen Querverbund nach dem Jahressteuergesetz 2009, DStZ 2009, 67; Schifers, Betriebe gewerblicher Art (BgA) und Eigengesellschaften – Gesetzliche Festschreibung des steuerlichen Querverbundes durch das JStG 2009 und BFH-Rechtsprechung zur Kapitalertragsteuer, GmbH-StB 2009, 67; Weitemeyer, Verdeckte Gewinnausschüttung bei der öffentlichen Hand nach dem JStG 2009 und die Schranken des europäischen Beihilferechts, FR 2009, 1.

Kompaktübersicht

- J 08-1 **Grundinformation:** Durch das *MoRaKG v. 12.8.2008* (BGBl. I 2008, 1672; BStBl. I 2008, 854) wird die zeitliche Anwendungsvorschrift des § 34 Abs. 6 Satz 3 für die Weiteranwendung des § 8 Abs. 4 aF bis zum 31.12.2012 (s. hierzu § 8 Anm. J 07-2) unter vollständiger Neufassung durch § 34 Abs. 6 Sätze 4-6 um Ausnahmeregelungen für sog. Wagniskapital ergänzt. Zur Zählweise der einzelnen Sätze des § 34 Abs. 6 s. Anm. J 08-7.
- ▶ **JStG 2009 v. 19.12.2008** (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): Der neue Abs. 1 Satz 2 modifiziert die Grundsätze der Einkommensermittlung bei BgA. Die neuen Abs. 7-9 kodifizieren im Wesentlichen die bisherige Auffassung der FinVerw. zur stl. Behandlung dauerdefizitärer BgA und des sog. kommunalen Querverbands. Abs. 10 enthält Regelungen in Hinblick auf die Abgeltungsteuer bei Körperschaften, die Einkünfte aus Kapitalvermögen haben.
- J 08-2 **Rechtsentwicklung:** zur *Gesetzesentwicklung bis 2002* s. § 8 Anm. 2.
- ▶ **SEStEG v. 7.12.2006** (BGBl. I 2006, 2782; BStBl. I 2007, 4): Abs. 2 wurde durch das SEStEG neu gefasst. Die Regelung machte die Gewerblichkeit aller Einkünfte einer Körperschaft bisher davon abhängig, dass sie nach dem HGB zur Führung von Büchern verpflichtet ist. Nach der neuen Fassung sind alle Einkünfte unbeschränkt stpfl. Körperschaften iSd. § 1 Abs. 1 Nr. 1-3 Einkünfte aus Gewerbebetrieb.
 - ▶ **JStG 2007 v. 13.12.2006** (BGBl. I 2006, 2878; BStBl. I 2007, 28): Zur Regelung der verdeckten Einlage wurde Abs. 3 um die Sätze 3-6 ergänzt.
 - ▶ **UntStReformG 2008 v. 14.8.2007** (BGBl. I 2007, 1912; BStBl. I 2007, 630): § 8 Abs. 4 wird aufgehoben und durch § 8c ersetzt.
 - ▶ **MoRaKG v. 12.8.2008** (BGBl. I 2008, 1672; BStBl. I 2008, 854): s. Anm. J 08-1.
 - ▶ **JStG 2009 v. 19.12.2008** (BGBl. I 2008, 2794; BStBl. I 2009, 74): s. Anm. J 08-1.
- J 08-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:** Die erstmalige Anwendung der Neuregelungen bestimmt sich nach unterschiedlichen Vorschriften.
- ▶ **MoRaKG v. 12.8.2008:** Die Änderungen des § 34 Abs. 6 treten nach Art. 8 Abs. 2 MoRaKG erst an dem Tag in Kraft, an dem die EU-Kommission ihre Vereinbarkeit mit dem gemeinsamen Markt festgestellt hat. Hierbei ist zu beachten, dass die EU-Kommission am 29.1.2009 ua. wegen § 34 Abs. 6 Sätzen 4-6 ein förmliches Prüfverfahren eingeleitet hat, das die Vereinbarkeit mit den Risikokapitalleitlinien und einen möglichen Verstoß gegen die Beihilfavorschriften der Art. 87 f. EG-Vertrag zum Inhalt hat.

- ▶ **JStG 2009 v. 19.12.2008:** Für die verschiedenen Änderungen existieren jeweils eigene Anwendungsvorschriften.
- ▷ **Abs. 1 Satz 2** ist auch für VZ vor 2009 anwendbar (§ 34 Abs. 6 Satz 1).
- ▷ **Abs. 7** ist auch für VZ vor 2009 anwendbar (§ 34 Abs. 6 Satz 7).

Übergangsregel zu § 8 Abs. 7: Von § 8 Abs. 7 abweichende Einkommensermittlungsgrundsätze, die im Einzelfall, nicht im Allgemeinen konform der bisherigen Auffassung der FinVerw. vor dem 18.6.2008 (Tag des Kabinettsbeschlusses des JStG 2009) zur Anwendung gekommen sind, sind letztmalig für den VZ 2011 maßgebend (§ 34 Abs. 6 Satz 8). Soweit sich die Neuregelung als stl. günstiger darstellt, ist, ohne dass dies die Anwendungsvorschrift explizit festlegt, die gesetzliche Neuregelung anzuwenden. Die vertrauensschützende Übergangsvorschrift würde andernfalls in ihrer intendierten Wirkung verkehrt.

Rückausnahme von der Übergangsregel: Die Anwendung anderweitiger Einkommensermittlungsgrundsätze entfällt, wenn nach dem 18.6.2008 erstmals die Stimmrechtsmehrheit nicht mehr unmittelbar oder mittelbar auf juristische Personen des öffentlichen Rechts entfällt, oder nach dem 18.6.2008 erstmals andere als die juristische Person des öffentlichen Rechts die Verluste aus den Dauerverlustgeschäften tragen (§ 34 Abs. 6 Satz 9). Der Rückausnahme unterfallen folglich nur KapGes., bei denen die Voraussetzungen der Stimmrechtsmehrheit oder der Verlusttragung zunächst bestanden und nach dem 18.6.2008 revidiert wurden.

- ▷ **Abs. 8** ist erstmals für den VZ 2009 anzuwenden (§ 34 Abs. 6 Satz 10).
- ▷ **Abs. 9** ist erstmals für den VZ 2009 anzuwenden (§ 34 Abs. 6 Satz 12).
- ▷ **Abs. 10:** In Ermangelung einer speziellen Anwendungsvorschrift findet § 8 Abs. 10 gem. § 34 Abs. 1 idF des JStG 2009 erstmalig für den VZ 2009 Anwendung.

Grund der Änderungen: Der überwiegende Teil der Änderungen ist Bestandteil der gesetzlichen Regelung zur Behandlung dauerdefizitärer Betätigungen der öffentlichen Hand. J 08-4

- ▶ **Abs. 1 Satz 2:** Die Ergänzung beendet den im Schrifttum geführten und von der Rspr. aufgegriffenen Streit um die Frage, ob dauerdefizitäre BgA stl. relevante Verluste generieren können, oder diese über die Grundsätze der Liebhaberei der außerstl. Sphäre zuzuordnen sind. Im Übrigen flankiert die Ergänzung die Regeln über den stl. Querverbund (§ 8 Abs. 7).
- ▶ **Weiteranwendung des Abs. 4 aF:** § 34 Abs. 6 Sätze 4–6 schafft Bereichsausnahmen von der Missbrauchsverhinderungs- und Auslaufvorschrift des § 34 Abs. 6 Satz 3 (s. zu dieser ausführlich § 8 Anm. J 07–3) für sog. Wagniskapital. Er soll inhaltlich den Regelungen des § 8c Abs. 2 entsprechen, der Ausnahmen vom grundsätzlichen Verlustuntergang nach § 8c Abs. 1 kodifiziert.

- **Abs. 7** richtet sich ausdrücklich gegen BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06 (BStBl. II 2007, 961). Er soll iVm. Abs. 1 Satz 2, Abs. 8 und 9 die Finanzierung der Daseinsvorsorge über die Ergebnisverrechnung mit gewinnträchtigen Tätigkeiten sichern und dem Streit entziehen (BTDrucks. 16/10189, 94). Die Zusammenfassung kommunaler Betätigungen und die korrespondierende stl. Behandlung kommunaler Dauerdefizite waren seit Jahrzehnten, insbes. im Hinblick auf die bis zum JStG 2009 mangelnde gesetzliche Grundlage, umstritten. Letztmalig am 22.8.2007 erging in dieser Hinsicht ein Urteil des BFH (v. 22.8.2007 – I R 32/06 aaO), in dem dieser entschied, dass Dauerdefizite, die eine KapGes. für eine juristische Person des öffentlichen Rechts übernimmt, im konkreten Fall das Unterhalten eines dauerdefizitären Badebetriebs ohne schuldrechtlichen Ausgleich seitens der Trägerkörperschaft, eine vGA an diese auslösen kann. Dem Urteil lag zwar eine Konstellation zugrunde, die auch nach bisheriger Rechtspraxis vor dem BFH keinen Bestand gehabt hätte, Einschränkungen der gefundenen Grundsätze auf unzulässige Verbünde finden sich aber in dem benannten Urteil nicht.

Wohl auch aus diesem Grund erging ein Nichtanwendungserlass (BMF v. 7.12.2007, BStBl. I 2007, 905), der zudem implizit die beabsichtigte Kodifikation des kommunalen Querverbunds ankündigte. Diese Absicht manifestierte sich zunächst in dem Gesetzentwurf des JStG 2009 der BReg. vom 2.9.2008. Der vorangegangene Referentenentwurf v. 28.4.2008 sah demgegenüber noch keine Kodifikation des Querverbunds vor.

§ 8 Abs. 7 KStG-E idF v. 2.9.2008 regulierte den Querverbund vollumfänglich über die vGA. Soweit im Rahmen einer unzulässigen Zusammenfassung mehrerer Tätigkeiten in einer KapGes. das Defizit aus dem Dauerverlustgeschäft die Gewinne der anderen Tätigkeit überstieg, wurde maximal eine vGA in Höhe der Gewinne außerbilanziell hinzugerechnet, um das Dauerverlustgeschäft von den Rechtsfolgen der vGA freizuhalten. Das korrigierte Gesamtergebnis verblieb insgesamt negativ. Die Besteuerung der gewinnträchtigen Betätigung unterblieb. Nicht zuletzt aus diesem Grund wurden die Regelungsmechanismen in weiten Teilen überarbeitet. Die aktuelle Gesetzesfassung entspricht nahezu vollumfänglich der durch den Änderungsantrag der Fraktionen CDU/CSU und SPD angeregten Beschlussempfehlung des FinAussch. v. 25.11.2008 (BTDrucks. 16/11055).

- **Abs. 8** dient ebenso wie Abs. 7 der Absicherung der Finanzierung der Daseinsvorsorge. Er ergänzt den grundsätzlichen Ausschluss der Rechtsfolgen der vGA bei BgA um dezidierte, von den allgemeinen Regeln abweichende, Einkommensermittlungsvorschriften und begrenzt die Möglichkeit der Verlustverrechnung.
- **Abs. 9** verfolgt das selbe Ziel wie Abs. 7 und 8 und stellt diesbezüglich, von den allgemeinen Regeln abweichende, Einkommensermittlungsvorschriften für KapGes. auf.
- **Abs. 10** beinhaltet eine Klarstellung in Hinblick auf § 2 Abs. 5b Satz 1 EStG. Zudem soll mit dem eingefügten Verweis auf § 32d EStG sicher-

gestellt werden, dass in den umfassten Fällen der Abzug des Sparerpauschbetrags und die eingeschränkte Verlustverrechnungsmöglichkeit nicht zur Anwendung kommt.

Bedeutung der Änderungen: Während die Neuregelungen der Kommunalbesteuerung erhebliche Auswirkungen haben, ist die Ergänzung der Anwendungsvorschrift zu Abs. 4 aF von eher geringer Bedeutung. J 08-5

- **Abs. 1 Satz 2:** Mit der Einfügung des Abs. 1 Satz 2 wurde der Streit über die stl. Behandlung von Verlusten dauerdefizitärer BgA „klarstellend“ zu Gunsten der stl. Relevanz der Verluste entschieden. Unter Beachtung des Verhältnisses zwischen § 4, wonach die Absicht, Gewinn zu erzielen, für die Annahme eines BgA nicht erforderlich ist, und § 8, der dies scheinbar klarstellend wiederholt, handelt es sich keinesfalls um eine rein deklaratorische Feststellung des bestehenden materiellen Rechts. Die Bestimmungen über die Reichweite der StPflcht können bereits aus steuersystematischen Erwägungen nicht auf die Vorschriften der Einkommensermittlung durchschlagen.

Ungeachtet dessen flankiert Abs. 1 Satz 2 die Regelungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 8. Würden Defizite aus Dauerverlustgeschäften der außerstl. Sphäre zugeordnet, käme Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 8 nur ein marginaler praktischer Anwendungsbereich im Rahmen der Verlustverrechnung zwischen zusammengefassten, mit Gewinnerzielungsabsicht betriebenen BgA zu. Abs. 1 Satz 2 sichert damit in weiten Teilen die Existenz des sog. kommunalen Querverbands zwischen BgA.

- **Weiteranwendung des Abs. 4 aF:** Die wirtschaftliche Bedeutung des § 34 Abs. 6 Sätze 4–6 ist uE gering. Die Änderungen sollen das mit dem WKBG verfolgte Ziel der Förderung von Wagniskapitalbeteiligungen unterstützen (BTD Drucks. 16/6311, 27). Die Erfüllung seiner Tatbestandsvoraussetzungen wird aber nur einem äußerst begrenzten Investoren- und auch Investmentkreis möglich sein (zu näheren Einzelheiten s. auch § 8c Anm. 4).
- **Abs. 7:** Mit dem neuen Abs. 7 wird der Diskussion um die Frage, ob kommunale Dauerverlusttätigkeiten die Rechtsfolgen einer vGA auslösen können ein Ende bereitet (vgl. die zusammenfassende Darstellung des Streitstands bei Leippe, DStZ 2008, 33). Während die Kodifikation des kommunalen Querverbands im Grundsatz begrüßenswert und überfällig ist, birgt die derzeitige Regelung erhebliche administrative Probleme. Die Bestimmung der politischen Motivationen des Dauerverlustgeschäfts und der Umstand, dass dieses bei hinzutretenden, normenfremden Leitgedanken monetär aufzuteilen ist, zwingt Rspr. und FinVerw., die Stichtichtigkeit politischer Beweggründe zu überprüfen. In welcher Form eine notwendige Quantifizierung politischer Motive erfolgen soll, oder ob die-

se, wie de lege lata vorgesehen, in der Praxis überhaupt erfolgen kann, ist derzeit noch ungeklärt.

Zudem ist der Sonderregel für die öffentliche Hand ein schier unbegrenzter Anwendungsbereich eröffnet. Der Konturenlosigkeit des Dauerverlustgeschäfts lässt sich auch bei einer restriktiven Auslegung nicht probat begegnen. Über den Kreis der Daseinsfür- und -vorsorge hinaus lässt sich im Erg. ein jeglicher Verzicht auf kostendeckende Entgelte (ex-post) auf ein Motiv des Abs. 7 Satz 2 zurückführen. Insbes. vor dem Hintergrund, dass privaten Konkurrenten die Sonderregel des Abs. 7 nicht zur Verfügung steht, und in Anbetracht eines kontinuierlich ausgeweiteten Eintritts des Staats in das Wirtschaftsleben ein höchst bedenkliches Ergebnis.

- ▶ **Abs. 8** verleiht den Zusammenfassungsgrundsätzen des § 4 Abs. 6 Geltungsrang für die Einkommensermittlung. Innerhalb einer zulässigen Zusammenfassung verschiedener Betätigungen ist jedenfalls für die Dauer der Zusammenfassung eine Verlustverrechnung möglich.
- ▶ **Abs. 9** überträgt im Grundsatz die Verlustverrechnung innerhalb eines BgA (Abs. 8) auf die KapGes. Da § 4 Abs. 6 für KapGes. keine originäre Geltung beansprucht, etabliert Abs. 9 eine Spartenrechnung, um die angestrebte Gleichbehandlung der KapGes. mit dem BgA zu gewährleisten. Die wirtschaftlichen Auswirkungen des Abs. 9 sind gravierend. Insbes. die Spartenbildung wird der Praxis große Probleme bereiten. Allein die separierte Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte für jede einzelne Sparte ist mit erheblichem administrativen Aufwand und Kosten verbunden. Die erforderliche Aufteilung von Gemeinkosten auf die einzelnen Sparten wird mangels gesetzlicher Vorgaben zwangsläufig zu Streitigkeiten mit der FinVerw. führen (ähnliche Bedenken auch DJWP/Krämer, vor § 8 Abs. 7–10 Rn. 59).
- ▶ **Abs. 10:** Die Neuregelung betrifft Körperschaften mit Kapitaleinkünften. In den umfassten Fällen finden die Beschränkungen der Verlustverrechnung und das Abzugsverbot tatsächlich entstandener WK keine Anwendung.

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 1 Satz 2 (Einkommensermittlung bei dauerdefizitären Betrieben gewerblicher Art)

J 08-6 Der neue Abs. 1 Satz 2 bestimmt für den Bereich der Einkommensermittlung, dass bei BgA iSd. § 4 Gewinnerzielungsabsicht und Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr nicht erforderlich sind. Auch BgA, die

nach den Grundsätzen der Liebhaberei außerstl. Verluste erzielen würden, ermitteln nunmehr ein grundsätzlich stl. relevantes Einkommen. Die sachliche StPflcht des BgA wurde an die Regelungen des § 4 angepasst.

■ Absatz 4 aF (Weiteranwendung der Mantelkauf-Regelung)

Vorbemerkung: Die Satzzählung bei der Anwendungsvorschrift des § 34 Abs. 6 ist kompliziert. Das hat seinen Grund darin, dass die Änderung der Vorschrift durch das MoRaKG v. 12.8.2008 aufgrund des Genehmigungsvorbehalts in Art. 8 Abs. 2 MoRaKG später in Kraft treten wird als diejenige durch das JStG 2009 v. 19.12.2008. Die Kommentierung unterstellt die zukünftige Genehmigung der Änderung durch das MoRaKG und zählt auf dieser Basis als § 34 Abs. 6 Sätze 4–6 die Einfügung durch das MoRaKG (betr. § 8 Abs. 4 aF) und als § 34 Abs. 6 Sätze 7–15 die Anfügung durch das JStG 2009 (betr. § 8 Abs. 7–9); dies ergibt sich auch aus der Sonderregelung des letzten durch das JStG 2009 an § 34 Abs. 6 angefügten Satzes, die offenbar von dieser Zählweise ausgeht. J 08-7

Ausnahme vom Abzugsverbot des § 8 Abs. 4 aF im von § 34 Abs. 6 Satz 3 normierten Übergangszeitraum für Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaften als Erwerber (§ 34 Abs. 6 Satz 4): § 34 Abs. 6 Satz 4 ordnet wörtlich an, dass ein nach § 8 Abs. 4 aF iVm. § 34 Abs. 6 Satz 4 nicht abziehbarer Verlust einer Zielgesellschaft iSd. § 2 Abs. 3 WKBG bei Übertragung von mehr als der Hälfte ihrer Anteile durch eine Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft iSd. § 2 Abs. 1 WKBG anteilig abgezogen werden kann, soweit er auf stille Reserven des stpfl. inländ. BV der Zielgesellschaft entfällt, und definiert diesen als abziehbaren Verlust. Hierbei ist zu beachten, dass die einleitende Verweisung „Ein nach Satz 4 nicht abziehbarer Verlust“ fehlerhaft ist, was auf die Schwierigkeiten mit der Satzzählung zurückzuführen ist. Korrekterweise müsste sie „Ein nach Satz 3 nicht abziehbarer Verlust“ lauten. Charakteristisch ist § 34 Abs. 6 Satz 4 als punktuelle Ausnahme vom Grundfall des Verlustuntergangs nach § 8 Abs. 4 Satz 2 aF im durch § 34 Abs. 6 Satz 3 kodifizierten Übergangszeitraum unter modifizierter Suspendierung seiner Rechtsfolgen zu qualifizieren.

- ▶ **Zielgesellschaft:** Die Verlustgesellschaft muss die Anforderungen an eine Zielgesellschaft iSd. § 2 Abs. 3 WKBG erfüllen, damit der Anwendungsbereich des § 34 Abs. 6 Satz 4 eröffnet wird. Zu den Anforderungen an eine Zielgesellschaft und den Folgen des Wegfalls der Zielgesellschaftseigenschaft s. ausführlich § 8c Anm. 62 ff.
- ▶ **Übertragung von mehr als der Hälfte der Anteile:** Bei der Zielgesellschaft müssen mehr als die Hälfte ihrer Anteile übertragen worden sein. § 34 Abs. 6 Satz 4 nimmt damit das erste Tatbestandsmerkmal des § 8

Abs. 4 Satz 2 aF auf. Im Weiteren muss dazu kommen, dass mit dem Anteilsübertragungsakt vor dem 1.1.2008 begonnen wurde, da ansonsten die Übergangsregelung des § 34 Abs. 6 Satz 3 nicht eröffnet wäre.

- ▶ **Abzug des nicht abziehbaren Verlusts „durch eine Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft“:** Die Bedeutung dieser Formulierung ist nicht eindeutig und zumindest sprachlich verunglückt, da sie nicht den Regelungswillen der Vorschrift wiedergibt. Wörtlich sagt § 34 Abs. 6 Satz 4 durch die Formulierung „durch eine Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft“ entweder aus, dass der Abzug der Verluste der Zielgesellschaft durch die Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft erfolgt, was aber vor dem Hintergrund des Trennungsprinzips nicht sein kann, oder dass die Anteile von der Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft an Dritte übertragen werden, was jedoch in § 34 Abs. 6 Satz 5 geregelt werden soll. Es lassen sich demnach zwei Auffassungen zu der eigentlichen Bedeutung der Formulierung vertreten:
 - ▷ **Übertragung von mehr als der Hälfte der Anteile an der Zielgesellschaft „auf“ eine Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft:** In dieser Auslegungsvariante muss ausschließlich eine Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft Erwerber der Anteile an der Zielgesellschaft sein. Fraglich ist dann allerdings, wann der Erwerber als Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft anerkannt sein muss, da § 8 Abs. 4 iVm. § 34 Abs. 6 Satz 3 voraussetzt, dass mit dem schädlichen Übertragungsakt vor dem 1.1.2008 begonnen wurde (s. hierzu § 8 Anm. J 07–3), wobei der Erwerber zu diesem Zeitpunkt nicht als Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft anerkannt sein kann, da das WKBG nach Art. 8 Abs. 1 MoRaKG erst am 19.8.2008 in Kraft getreten ist. § 34 Abs. 6 Satz 4 kann dann nur dergestalt ausgelegt werden, dass die spätere Anerkennung des Erwerbers als Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft ausreichend ist, da ansonsten § 34 Abs. 6 Satz 4 nie zur Anwendung käme. Zu dem frühest möglichen Zeitpunkt, zu dem eine Anerkennung als Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft durch die BaFin. vorliegen kann, wäre ansonsten ausschließlich der Anwendungsbereich von § 8c eröffnet. Diese Auslegung kann durch die Begründung des Gesetzentwurfs gestützt werden (s. BTDrucks. 16/6311, 27), da dort beispielhaft auf den Fall Bezug genommen wird, dass mit der Anteilsübertragung „durch“ eine Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft vor dem 1.1.2008 begonnen und bis zum 31.12.2012 die schädliche Grenze von 50 % überschritten wird. Ferner kann dieses Ergebnis durch die verzögerte Verabschiedung des MoRaKG erklärt werden, wobei eine Anpassung der Regelungen des § 34 Abs. 6 an die verspätete Verabschiedung nicht stattfand. Das MoRaKG sollte nämlich nach den ursprünglichen Planungen des Gesetzgebers noch im Jahr 2007 verabschiedet werden (vgl. BRDrucks. 567/07).

- ▷ *Übertragung von mehr als 50 % der Anteile an der Zielgesellschaft „auf“ verschiedene Erwerber, von denen zumindest eine Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft ist:* Im Unterschied zu § 8c Abs. 1 Satz 2 erfasst § 8 Abs. 4 Satz 2 aF iVm. § 34 Abs. 6 Satz 3 mit dem Tatbestandsmerkmal der Übertragung von mehr als der Hälfte der Anteile an einer KapGes. auch Anteilsübertragungen auf verschiedene Erwerber, die einander nicht nahe stehen (s. hierzu ausführlich § 8 Anm. J 07-3). § 34 Abs. 6 Satz 4 kann folglich unter Bezug auf den Sinn und Zweck der Norm (s. hierzu Anm. J 08-5) auch dergestalt ausgelegt werden, dass eine Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft nach ihrer Anerkennung durch die BaFin. einen Anteil an einer Zielgesellschaft erwirbt und dieser Anteils-erwerb unter Zusammenrechnung mit weiteren Übertragungsakten auf andere Erwerber, mit denen vor dem 1.1.2008 begonnen wurde, die Schädlichkeitsgrenze von mehr als 50 % überschreitet.

Beispiel: A ist alleiniger Gesellschafter der Verlustgesellschaft K, die die Anforderungen an eine Zielgesellschaft iSd. § 2 Abs. 3 WKBG erfüllt. A überträgt am 20.12.2007 21 % seiner Beteiligung auf B. Am 19.10.2008 verkauft A weitere 30 % seiner Beteiligung an die Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft W. Im Anschluss daran wird K überwiegend neues BV zu-geführt.

- ▷ *Stellungnahme:* UE ist der ersten Auslegungsvariante vor dem Hintergrund des völlig verspätet abgeschlossenen Gesetzgebungsverfahrens zum MoRaKG der Vorzug zu geben, da dieses Ergebnis wie § 8c Abs. 2 Satz 1 ausschließlich den Erwerb durch eine Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft begünstigt und damit die für Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaften geschaffenen Bereichsausnahmen ein einheitliches Regelungskonzept darstellen (zur verfassungsrechtl. Problematik s. § 8c Anm. 6).
- *Rechtsfolge* des § 34 Abs. 6 Satz 4 ist, dass ein nach § 8 Abs. 4 aF iVm. § 34 Abs. 6 Satz 3 nicht abziehbarer Verlust anteilig abgezogen werden darf, soweit er auf stille Reserven des stpfl. inländ. BV der Zielgesellschaft entfällt. Damit der Verlust in voller Höhe abziehbar wird, muss die Höhe der stillen Reserven in dem stpfl. inländ. BV mindestens der Höhe der nach § 8 Abs. 4 aF iVm. § 34 Abs. 6 Satz 3 nicht abziehbaren Verluste entsprechen (zu näheren Einzelheiten s. § 8c Anm. 68). § 34 Abs. 6 Satz 4 regelt hierbei lediglich die Abziehbarkeit dem Grunde nach. Die Bestimmung der Abziehbarkeit der Höhe nach bleibt § 34 Abs. 6 Satz 6 vorbehalten (s. hierzu unten).

Ausnahme vom Abzugsverbot des § 8 Abs. 4 aF im von § 34 Abs. 6 Satz 3 normierten Übergangszeitraum für Erwerbe von Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaften (§ 34 Abs. 6 Satz 5): § 34 Abs. 6 Satz 5 soll unter Herstellung einer Rechtsfolgenverweisung auf § 34 Abs. 6 Satz 4 die zweite Ausnahme vom grundsätzlichen Verlustuntergang nach § 8 Abs. 4 aF im von § 34 Abs. 6 Satz 3 normierten Übergangszeitraum regeln, wenn

ein Erwerber, der keine Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft ist, die Anteile an einer Zielgesellschaft von einer Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft, die die Anteile zuvor mindestens 4 Jahre gehalten hat, übertragen bekommt und das Eigenkapital der Zielgesellschaft alternativ bestimmte Höhen nicht übersteigt (zu den Eigenkapitalalternativen s. § 8c Anm. 72). Der Regelungswille des § 34 Abs. 6 Satz 5 entspricht inhaltlich § 8c Abs. 2 Satz 2.

- ▶ **Fehlender Anwendungsbereich des § 34 Abs. 6 Satz 5 bei Wortlautauslegung der Norm:** Der durch den Wortlaut des § 34 Abs. 6 Satz 5 geregelte Fall kann nicht verwirklicht werden kann. § 34 Abs. 6 Satz 5 spricht von einem „unmittelbaren schädlichen Beteiligungserwerb an einer Zielgesellschaft von einer Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft durch einen Erwerber, der keine Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft ist“. Hierzu ist zunächst festzustellen, dass weder § 8 Abs. 4 aF noch § 34 Abs. 6 Satz 3 die Terminologie „unmittelbarer schädlicher Beteiligungserwerb“ verwenden, die aus dem Regelungsbereich des § 8c stammt (s. hierzu § 8c Anm. 20 und 42). Gemeint ist wohl die Übertragung von mehr als 50 % der Anteile an einer KapGes. des § 8 Abs. 4 Satz 2 aF. Diese Anteile müssen wortlautgemäß in schädlicher Höhe von einer Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft an einen Erwerber übertragen werden, der nicht als Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft anerkannt ist. Dies schließt jedoch bereits zeitlich den Anwendungsbereich von § 8 Abs. 4 aF iVm. § 34 Abs. 6 Satz 3 aus, da hierfür mit dem Übertragungsakt vor dem 1.1.2008 hätte begonnen werden müssen, mithin zu einem Zeitpunkt, als der Veräußerer noch nicht als Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft anerkannt sein konnte (s.u.). § 34 Abs. 6 Satz 5 bietet wie § 34 Abs. 6 Satz 4 folgende zwei Auslegungsmöglichkeiten:
 - ▷ **Rückwirkung der Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaftsankennung:** § 34 Abs. 6 Satz 5 könnte derart ausgelegt werden, dass ausschließlich der Erwerb von einer Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft begünstigt ist. Hierzu müsste allerdings die Anerkennung durch die BaFin. auf den vor dem 1.1.2008 begonnenen Übertragungsakt zurückwirken, um überhaupt den Anwendungsbereich von § 34 Abs. 6 Satz 3 zu eröffnen.
 - ▷ **Übertragung nur teilweise durch eine Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft:** Bei dieser Auslegungsmöglichkeit überträgt eine Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft nach ihrer Anerkennung durch die BaFin. einen Anteil an einer Zielgesellschaft auf einen Dritten, der nicht als Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft anerkannt ist, und dieser Anteils-erwerb führt unter Zusammenrechnung mit weiteren Übertragungsakten auf andere Erwerber, mit denen vor dem 1.1.2008 begonnen wurde, zur Überschreitung der Schädlichkeitsgrenze von mehr als 50 % des § 8 Abs. 4 Satz 2 aF iVm. § 34 Abs. 6 Satz 3.

- ▷ **Stellungnahme:** UE ist der rückwirkenden Anerkennung des Veräußerers als Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft aus denselben Gründen wie zu § 34 Abs. 6 Satz 4 (s. hierzu oben) der Vorzug zu geben. Die Nichterfüllung der zeitlichen Anwendungsvorschrift resultiert allein aus dem Umstand, dass das Gesetzgebungsverfahren erst in 2008 und nicht wie geplant in 2007 abgeschlossen wurde und eine daraus notwendige Anpassung der hier in Rede stehenden Norm nicht erfolgte. Ferner ist auch dieses Ergebnis im Einklang mit der Begünstigung des § 8c Abs. 2 Satz 2.
- ▶ **Eigenkapital der Zielgesellschaft:** Die Eigenkapitalalternativen des § 34 Abs. 6 Satz 5 entsprechen denen des § 8c Abs. 2 Satz 2 (s. dazu § 8c Anm. 72).
- ▶ **Mindesthaltefrist durch den Veräußerer:** Die Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft muss die Anteile an der Zielgesellschaft mindestens 4 Jahre gehalten haben (s. hierzu ausführlich § 8c Anm. 74), bevor sie auf den nicht als Wagniskapitalbeteiligungsgesellschaft anerkannten Erwerber übertragen werden.
- ▶ **Rechtsfolge** des § 34 Abs. 6 Satz 5 ist durch die Formulierung „Gleiches gilt“, dass ein nach § 8 Abs. 4 aF iVm. § 34 Abs. 6 Satz 3 nicht abziehbarer Verlust anteilig abgezogen werden darf, soweit er auf stille Reserven des stpfl. inländ. BV der Zielgesellschaft entfällt (zu näheren Einzelheiten s.o.).

Abziehbarkeit des Verlusts der Höhe nach (§ 34 Abs. 6 Satz 6): § 34 Abs. 6 Satz 6 behandelt die Abziehbarkeit der nach § 34 Abs. 6 Satz 4 oder 5 für anteilig abziehbar erklärten Verluste. Er ordnet hierbei an, dass diese im Jahr des Wegfalls der wirtschaftlichen Identität (s. hierzu § 8 Anm. 426) zu 20 % und in den folgenden 4 Jahren zu jeweils 20 % im Rahmen des Verlustabzugs nach § 10d EStG abgezogen werden dürfen. Der Verlustabzug wird mithin – vorbehaltlich der Mindestbesteuerung – über 5 Jahre gestreckt (zur Funktionsweise der zeitlichen Verluststreckung im Rahmen des Verlustabzugs nach § 10d EStG s. ausführlich § 8c Anm. 82). Im Rahmen der Höchstbetragsberechnung nach § 34 Abs. 6 Satz 6 gilt es zu berücksichtigen, dass § 8 Abs. 4 aF iVm. § 34 Abs. 6 Satz 3 den Verlust hätte untergehen lassen, der im letzten Verlustfeststellungszeitpunkt vor Überschreiten der schädlichen Anteilsübertragungsgrenze von mehr als 50 % vorhanden ist (vgl. BFH v. 5.6.2007 – I R 9/06, BStBl. II 2008, 988). Dies ist damit der Verlust, der der zeitlichen Streckung unterliegt.

■ Absatz 7 Satz 1 (Rechtsfolgenausschluss der verdeckten Gewinnausschüttung)

Grundregel: In Bezug auf Dauerverlustgeschäfte werden, ggf. unter den zusätzlichen Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2, die Rechtsfolgen

J 08-8

der vGA nicht gezogen. Abs. 7 Satz 1 regelt nur den Grundfall. In unbenannten Ausnahmefällen kann hiervon abgewichen werden.

Anwendung der Regeln der verdeckten Gewinnausschüttung neben einem Dauerverlustgeschäft: Auch im Rahmen von BgA/KapGes., die ein Dauerverlustgeschäft ausüben, können unbeschadet des Abs. 7 die Regeln der vGA Anwendung finden. Das seitens der BReg. hierzu angeführte Beispiel („Eine Eigengesellschaft einer Kommune erzielt aus der Überlassung von Büroräumen an ihren Gesellschafter höhere Mieten als aus Geschäften, bei denen sie fremden Dritten vergleichbare Räume zu Marktmieten überlässt“; BTDrucks. 16/10189, 94) führt allerdings nicht zu einer vGA, sondern zu einer verdeckten Einlage.

■ Absatz 7 Satz 1 Nr. 1 (Rechtsfolgenausschluss bei Betrieben gewerblicher Art)

J 08-9 **Grundaussage:** Der Rechtsfolgenausschluss der vGA gilt für sämtliche BgA iSd. § 4, auch für zusammengefasste iSd. § 4 Abs. 6, ohne weitere Voraussetzungen in Bezug auf tatbestandliche Dauerverlustgeschäfte.

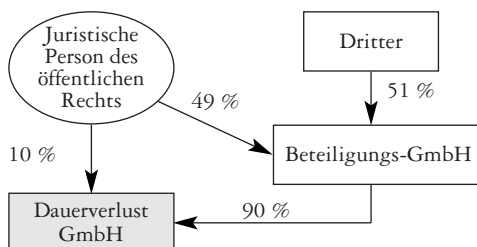
Verhältnis zu § 4 Abs. 6: Eine zulässige Zusammenfassung iSd. § 4 Abs. 6 führt automatisch zum Rechtsfolgenausschluss der vGA. Dieser ist nach dem eindeutigen Wortlaut des Abs. 7 Satz 1 an die Existenz eines tatbestandlichen Dauerverlustgeschäfts iSd. Abs. 7 Satz 2 geknüpft. Eine zulässige Zusammenfassung lässt keine Rückschlüsse auf das Vorliegen eines solchen zu (aA DJPW/Krämer, vor § 8 Abs. 7–10 Rn. 56).

■ Absatz 7 Satz 1 Nr. 2 (Rechtsfolgenausschluss bei Kapitalgesellschaften)

J 08-10 **Grundvoraussetzungen des Rechtsfolgenausschlusses bei Kapitalgesellschaften:** Der Rechtsfolgenausschluss der vGA ist bei KapGes. an die Voraussetzungen Stimmrechtsmehrheit und Verlusttragung der Defizite aus den Dauerverlustgeschäften gekoppelt. Beide müssen kumulativ vorliegen.

Stimmrechtsmehrheit: Juristische Personen des öffentlichen Rechts müssen die Mehrheit der Stimmrechte an der das Dauerverlustgeschäft ausübenden KapGes. halten. Auch mehrere juristische Personen des öffentlichen Rechts können diese summarisch auf sich vereinigen, denn Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 verwendet ausdrücklich den Plural „Personen des öffentlichen Rechts“.

- ▶ **Mittelbare Beteiligungen** unterfallen nur dann dem Tatbestandsmerkmal, wenn die Stimmrechtsmehrheit nicht nur rechnerisch besteht, sondern auch tatsächlich durchgesetzt werden kann (aA Schiffers, GmbH-StB 2009, 67 [72]). Mit dem Rechtsgedanken des § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 muss damit idR auch in den vermittelnden Gesellschaften die Stimmrechtsmehrheit gehalten werden. Unterfielen mittelbare Stimmrechte, so wie der Wortlaut des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 dies vorsieht, einschränkungslos der Norm, könnte Abs. 7 Anwendung finden, obgleich die juristische Person des öffentlichen Rechts auf die KapGes. keinen maßgeblichen Einfluss nehmen kann. Es bestünden unbeabsichtigte und nicht zu rechtfertigende materielle Unterschiede zwischen mittelbaren und unmittelbaren Beteiligungen.
- ▷ **Keine tatbestandliche Stimmrechtsmehrheit trotz rechnerischer Mehrheit:**



Anmerkung zum Schaubild: Rechnerische Stimmrechte in der Dauerverlust-GmbH: juristische Person des öffentlichen Rechts: 54,1 % (10 % + 44,1 % [49 % von 90 %]); Dritter: 45,9 %.

- ▷ **Mittelbare Beteiligung mehrerer juristischer Personen des öffentlichen Rechts:** Sind mehrere juristische Personen des öffentlichen Rechts an der KapGes. mittelbar beteiligt, ist erforderlich, dass diese nicht nur rechnerisch, sondern auch tatsächlich die das Dauerverlustgeschäft ausübende Gesellschaft beherrschen. Ein durch die Zugehörigkeit zu dem Kreis der juristischen Personen des öffentlichen Rechts fingierter Gleichlauf der Interessenlagen überlagert in diesen Fällen die mangelnde singuläre tatsächliche Einflussmöglichkeit.

Beispiel: Die Kommunen A, B und C sind je zu 51 % an einer von drei Beteiligungsgesellschaften beteiligt, die jeweils zu 1/3 an der Dauerverlustgesellschaft beteiligt sind. Obgleich die Stimmrechtsmehrheit insgesamt auf die drei juristischen Personen des öffentlichen Rechts entfällt, kann keine Gemeinde ohne die anderen Kommunen die Geschicke der Dauerverlustgesellschaft maßgeblich beeinflussen. Mit obiger Argumentation ist dennoch das Merkmal der tatbestandlichen Stimmrechtsmehrheit erfüllt.

Tragen der Verluste: Die die Stimmrechtsmehrheit innehabenden juristischen Personen des öffentlichen Rechts müssen die Verluste aus den Dauerverlustgeschäften wirtschaftlich tragen.

- ▶ **„Tragen von Verlusten“ bei Kostendeckung und unterlassenem oder vermindertem Gewinnaufschlag:** Vollzieht sich das Dauerverlustgeschäft über die Nichtveranschlagung angemessener Gewinnaufschläge, obliegt der juristischen Person des öffentlichen Rechts kein Ausgleich dieser Mindererträge. Der Wortlaut streitet für den Ausgleich der *Verluste* aus den Dauerverlustgeschäften. Ein solcher ist nicht entstanden. Zudem stünde der Dritte besser, wenn er sich an einer Gesellschaft beteiligt, die auch ein Dauerverlustgeschäft ausübt, als wenn diese Beteiligung an einer Gesellschaft gegeben ist, die dieses nicht unterhält.
- ▶ **Nachweis:** Die juristische Person des öffentlichen Rechts muss nachweisen, dass ausschließlich sie die Verluste aus den Dauerverlustgeschäften trägt. Kann der Nachweis nicht erbracht werden, findet Abs. 7 keine Anwendung. Ist die juristische Person des öffentlichen Rechts nur mittelbar beteiligt, ist der Nachweis über die gesamte Beteiligungskette zu erbringen. Für den Nachweis ist eine ausdrückliche Regelung im Gesellschaftsvertrag oder aber ein anderer schuldrechtl. Vertrag erforderlich (DJPW/Krämer, vor § 8 Abs. 7–10 Rn. 40).
- ▶ **Ausschließlichkeit:** Die Verluste aus den Dauerverlustgeschäften dürfen ausschließlich die die Stimmrechtsmehrheit haltenden Gesellschafter belasten. Notwendig ist, dass an der Gesellschaft beteiligte Dritte so gestellt werden, als wenn die KapGes. das Dauerverlustgeschäft nicht unterhielte.

Konsequenz des Nichtvorliegens der Voraussetzungen: Liegen die Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 nicht vor, findet der Rechtsfolgenabschluss der vGA keine Anwendung. Verluste aus tatbestandlichen Dauerverlustgeschäften werden über die Regeln der vGA außerbilanziell korrigiert. Abs. 7 enthält insoweit einen „negativen Rechtsfolgenverweis“ auf Abs. 3 Satz 2. Die vGA umfasst einen angemessenen Gewinnaufschlag (DJPW/Krämer aaO Rn. 28).

Abs. 7 stellt ausdrücklich darauf ab, dass die *Rechtsfolgen* der vGA nur unter bestimmten Voraussetzungen nicht zu ziehen sind. Die Rechtsfolgen der vGA können jedoch nur dann zum Tragen kommen, wenn bereits die Tatbestandsmerkmale der vGA vorliegen. Mit dem Ausschluss der Rechtsfolgen in den gesetzlich bestimmten Fällen positioniert sich der Gesetzgeber somit auch in Bezug auf die Behandlung derjenigen Konstellationen, die nicht von dem Ausschluss erfasst sind, da die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 nicht erfüllt sind. In diesen Fällen erfolgt eine außerbilanzielle Ergebniskorrektur über die vGA.

■ Absatz 7 Satz 2 Alt. 1 (Dauerverlustgeschäfte aus politischen Gründen)

Monetäre Begrenzung des Dauerverlustgeschäfts: Ein Dauerverlustgeschäft liegt nur vor, *soweit* aus den in Satz 2 aufgeführten politischen Gründen kostendeckende Entgelte nicht erhoben werden. Soweit auch aus anderen Gründen diese nicht erhoben werden, liegt diesbezüglich kein Dauerverlustgeschäft vor. Das Dauerverlustgeschäft ist nicht durch die Tätigkeit, sondern durch die Motivation gekennzeichnet. Eine einheitliche Betätigung kann damit auch nur zum Teil dem Dauerverlustgeschäft unterfallen, womit eine Aufteilung der Kostenunterdeckung und des korrespondierenden Verlusts zu den (nicht-) tatbestandlichen Beweggründen erforderlich wird (zustimmend Schiffers, GmbH-StB 2009, 67 [70]).

J 08-11

Politische Gründe: Abs. 7 Satz 2 führt sechs abschließende politische Motive in Form unbestimmter Rechtsbegriffe auf.

- ▶ **Verkehrs-, Umwelt-, Gesundheits-, Kultur-, Bildungspolitik:** Verkehrspolitik umfasst auch den ruhenden sowie den Luft- und Schifffahrtsverkehr. Umweltpolitik umfasst das Streben nach einer sauberen und nachhaltigen Umwelt und die Gesundheitspolitik Maßnahmen zur Steigerung der Volks- und Einzelgesundheit. Kultur- und Bildungspolitik dienen der Förderung dieser Bereiche (konkrete Bsp. bei Schiffers, GmbH-StB 2009, 67 [70]).
- ▶ **Sozialpolitische Gründe** setzen einen altruistischen „Vorteilsverzicht“ zu Gunsten Dritter voraus.
- ▶ **Wirtschaftsfördernde Maßnahmen** unterfallen nicht den benannten Motivationen. Im Rahmen des Gesetzgebungsverfahrens wurde diskutiert und verworfen, ob diese in den Katalog des Abs. 7 Satz 2 aufgenommen werden sollen. Die Gesetzesentstehung streitet damit gegen die Beachtlichkeit und Subsumtion unter die normierten Motive.
- ▶ **Restriktive Auslegung:** Sämtliche Motivationen entziehen sich in Hinblick auf deren Abstraktheit einer trennscharfen Definition. Abs. 7 beinhaltet eine ausdrückliche Ausnahmeregel für die öffentliche Hand. Dieser Ausnahmecharakter würde unterlaufen, wenn die einzelnen Tatbestandsmerkmale weit ausgelegt würden. Sämtliche Tatbestandsmerkmale sind daher restriktiv auszulegen (demgegenüber für eine weite Auslegung DJPW/Krämer, vor § 8 Abs. 7–10 Rn. 29).

Unter Beachtung der Tatsache, dass der Sozialpolitik die Hinnahme von Verlusten bzw. ein Gewinnverzicht immanent ist, könnte andernfalls die nicht kostendeckende Abgabe von Leistungen stets (ex post) auf ein sozialpolitisches Motiv zurückgeführt werden, womit auch normenfremde Zielsetzungen unter dem Deckmantel der Sozialpolitik dem Anwendungsbereich des Abs. 7 zugeführt würden. Die abschließende Enume-

ration des Abs. 7 Satz 2 wäre insoweit obsolet. Dem umfassenden Anwendungsbereich vermag aber auch eine restriktive Auslegung kaum zu begrenzen. Im Ergebnis verbleibt es bei einer Missbrauchskontrolle.

Wirtschaftliche Betätigung: Das Dauerverlustgeschäft setzt eine wirtschaftliche Betätigung und damit jedenfalls die Absicht, Einnahmen zu erzielen, voraus.

► **Tätigkeiten, die ohne Einnahmeerzielungsabsicht betrieben werden,** sind nicht tatbestandlich. Eine Ausweitung der Norm führte zu einem vollumfänglichen Geltungsverlust des Tatbestandmerkmals und zu Wertungswidersprüchen. Während ein BgA im Hinblick auf § 4 Abs. 1 Satz 1 nicht entsteht, wären Verluste aus diesen Tätigkeiten bei KapGes. unter den Voraussetzungen des § 8 Abs. 9 einer Verrechnung zugänglich. Ferner streitet die ausdrückliche Einfügung des Tatbestandsmerkmals im Gesetzgebungsverfahren gegen dessen Bedeutungslosigkeit. In dem RegE des JStG 2009 v. 2.9.2008 war die Formulierung („*wirtschaftliche* Betätigung“) noch nicht enthalten.

Kostenunterdeckung: Es ist zu unterscheiden zwischen der Erhebung nicht kostendeckender und kostendeckender Entgelte.

► **Nicht kostendeckende Entgelte:** Die Ermittlung der Kostenunterdeckung erfolgt ex ante anhand einer realitätsnahen Prognose der erwarteten Einnahmen und Ausgaben in Hinblick auf die prognostizierte Anzahl der Kunden. Ex post verifizierte Werte können in die Ermittlung einbezogen werden.

► **Kostendeckende Entgelte** unterfallen ebenfalls dem Abs. 7 Satz 2. Mangels Kostenunterdeckung ist Abs. 7 Satz 2 zwar direkt nicht anwendbar, vor dem Hintergrund einer außerbilanziellen Ergebniskorrektur in Höhe eines unterlassenen Gewinnaufschlags (BFH v. 22.8.2007 – I R 32/06, BStBl. II 2007, 961 [Tz. 2]) käme insoweit aber dennoch eine vGA in Betracht. Wenn die Rechtsfolgen der vGA aber bereits dann nicht gezogen werden, wenn keine kostendeckenden Entgelte erhoben werden, gilt dies erst recht für eine kostendeckende Entgeltstruktur. Begrifflich bestätigt Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 diese Sichtweise; „Verluste aus Dauerverlustgeschäften“ wäre andernfalls eine unnötige sprachliche Doppelung.

Beziehungen zwischen politischer Motivation und Kostenunterdeckung: Der Anwendungsbereich des Abs. 7 Satz 2 ist auf potentiell erfolgstaugliche Maßnahmen beschränkt. Das politisch motivierte Leitziel muss ernsthaft angestrebt werden und auch, jedenfalls potentiell, tatsächlich erreicht werden können. Scheinmotivationen erlangen bei der Sonderregelung des Abs. 7 keine Relevanz. Kostenunterdeckung und politische Motivation sind final miteinander verknüpft.

Organisatorischer Geltungsbereich/mittelbare Förderung: Die politische Zielsetzung muss unmittelbar gefördert werden, mittelbare Unterstüt-

zungshandlungen einer KapGes. bzw. eines BgA genügen dem Abs. 7 Satz 2 nicht.

Beispiel: Aus einer dauerdefizitären Hallenbad-GmbH werden Reinigungsleistungen in eine Reinigungs-GmbH ausgegliedert. Diese berechnet der Hallenbad-GmbH nicht kostendeckende Entgelte.

Der insgesamt gesundheitspolitisch motivierte Verlust wird im Beispiel auf mehrere Betriebe aufgeteilt. In der gegebenen Fallgestaltung mag die separat betrachtete Reinigungsleistung der gesundheitspolitischen Zielsetzung des Badebetriebs zwar förderlich sein; originär ist sie diesem Leitziel aber nicht unterworfen. Die Bestimmung des Dauerverlustgeschäfts müsste sich insoweit an der Umsetzung der privilegierten Motivationen durch andere Einrichtungen orientieren. Zudem wäre es erforderlich, dass das nächste Kettenglied den Kostenvorteil weiterleitet, denn andernfalls geht die Beziehung zwischen dem Nichterheben kostendeckender Entgelte und politischer Motivation „auf dem Weg zum Endverbraucher“ in einem erhöhten Gewinn einer Zwischengesellschaft verlustig. Ferner besteht bei der Anerkennung mittelbarer Förderungstendenzen die Gefahr, die Tatbestandsvoraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 zu unterlaufen, wenn die juristische Person des öffentlichen Rechts, die den Abs. 7 mangels Stimmrechtsmehrheit/Verlusttragung im operativen Geschäft nicht stl. nutzbar machen kann, Teilbereiche auf Eigengesellschaften ausgliedert und der „Hauptgesellschaft“ nicht kostendeckende Entgelte berechnet.

■ Absatz 7 Satz 2 Alt. 2 (Dauerverlustgeschäfte bei Zugehörigkeit zu einem „Hoheitsbetrieb“)

Ein Dauerverlustgeschäft ist auch gegeben, wenn das Geschäft Ausfluss einer Tätigkeit ist, die bei der juristischen Person des öffentlichen Rechts zu einem Hoheitsbetrieb gehört. Eine wirtschaftliche Betätigung sowie das Vorliegen der politischen Motivationen sind diesbezüglich nicht erforderlich. J 08-12

Tatbestandlich sind Betätigungen, die, würden sie von der juristischen Person des öffentlichen Rechts direkt ausgeübt, der hoheitlichen Sphäre zuzuordnen wären. Regelmäßig gestatten die Gemeindeordnungen der Länder, Hoheitsbetriebe in Rechtsformen des privaten Rechts zu überführen (vgl. § 108 Abs. 4 Nds. GO; § 107 Abs. 2 GO NRW).

■ Absatz 8 (Einkommensermittlung bei zusammengefassten Betrieben gewerblicher Art)

Anwendungsbereich: § 8 Abs. 8 ist nur für nach § 4 Abs. 6 zusammengefasste BgA anwendbar. Entscheidend ist allein die stl. Zusammenfassung. J 08-13

Verhältnis zu § 4 Abs. 6: Abs. 8 gilt nur für in zulässiger Weise zusammengefasste BgA iSd. § 4 Abs. 6. Sind die Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 nicht erfüllt, bestehen stl. separat zu behandelnde BgA.

Verhältnis zu § 8 Abs. 7: Der Rechtsfolgenausschluss der vGA überlagert die Einkommensermittlungsvorschrift des Abs. 8. Soweit Dauerverlustgeschäfte vorliegen, sind auch innerhalb des Verbunds die Rechtsfolgen der vGA nicht zu ziehen. Auf der anderen Seite ist die Existenz eines Dauerverlustgeschäfts, für die Anwendung des Abs. 8 ohne Belang.

Verlustverrechnung in zusammengefassten Betrieben gewerblicher Art (Abs. 8 Sätze 1–4): Auf den durch die Zusammenfassung entstandenen BgA ist einheitlich § 10d EStG anzuwenden (Abs. 8 Satz 1).

- ▶ **Verluste aus der Zeit vor der Zusammenfassung:** Nicht ausgeglichene Verluste aus der Zeit vor der Zusammenfassung können grundsätzlich nicht bei dem zusammengefassten BgA geltend gemacht werden (Abs. 8 Satz 2).
- ▶ **Verluste aus der Zeit der Zusammenfassung** können nach Maßgabe des § 10d EStG nur in dem zusammengefassten BgA nutzbar gemacht werden. Eine Aufteilung des Verlusts aus der Zeit der Zusammenfassung auf die einzelnen nach der Trennung wieder bestehenden BgA unterbleibt ebenso wie ein Verlustrücktrag (Abs. 8 Satz 3) auf die Zeit vor der Zusammenfassung. Um eine nachgelagerte Ergebnisverrechnung außerhalb des § 4 Abs. 6 zu unterbinden, wäre andernfalls eine Spartenrechnung vergleichbar dem § 8 Abs. 9 erforderlich. Diese sieht Abs. 8 nicht vor.
- ▶ **Verlustnutzung nach Trennung:** Ein bei einem BgA vor der Zusammenfassung festgestellter Verlustvortrag, kann erst nach der Trennung des Verbunds nach Maßgabe des § 10d EStG nutzbar gemacht werden (Abs. 8 Satz 4). Die Verlustnutzung nach Beendigung der Zusammenfassung setzt die Identität der BgA vor und nach der Zusammenfassung voraus. Mit dem Rechtsgedanken des Abs. 4 aF ist dafür rechtl. und wirtschaftliche Identität erforderlich. Andernfalls handelt es sich nicht um „diesen BgA“, sondern um einen aus diesem hervorgegangenen.
- ▷ **Kettenzusammenfassung:** Die Festschreibung der Verlustvorträge gilt auch, wenn es zu einer zulässigen Zusammenfassung mit einem bereits zusammengefassten BgA kommt. Die innerhalb des Verbunds vor der weitergehenden Zusammenfassung entstandenen Verluste sind im Grundsatz nicht im Rahmen der erneuten Zusammenfassung abziehbar.

Sonderfall: Zusammenfassung gleichartiger Betriebe gewerblicher Art (Abs. 8 Satz 5): Die Einschränkungen des Abs. 8 Sätze 2–4 gelten ausdrücklich nicht für die Zusammenfassung gleichartiger BgA.

- ▶ **Gleichartig** sind die BgA, wenn sie die Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 erfüllen. Die Gleichartigkeit „der BgA“ bezieht sich auf die den BgA bestimmende Tätigkeit. Die Ergebnisstruktur ist für die Bestimmung der Gleichartigkeit ohne Belang.
- ▶ **Regelung der Ausnahme:** Der Ausnahmetatbestand gestattet einen Rücktrag von Verlusten aus dem zusammengefassten BgA in die Zeit vor der Zusammenfassung und einen Verlustvortrag der einzelnen gleichartigen BgA aus der Zeit vor der Zusammenfassung „in“ den Verbund.

Bereits zusammengefasste Betriebe gewerblicher Art: Die zum 31.12. 2008 festgestellten Verlustvorträge eines zusammengefassten BgA gelten als in diesem BgA entstanden (§ 34 Abs. 6 Satz 11).

■ Absatz 9 (Zuordnung zu Sparten)

Grundregel: Ist Abs. 9 einschlägig, ermittelt die KapGes. den Gesamtbetrag der Einkünfte nicht mehr einheitlich, sondern tätigkeitsbezogen separiert in verschiedenen Spartengruppierungen. Da Gewinne und Verluste verschiedener Sparten nicht miteinander verrechnet werden können, kommt es zu einer stl. Trennung der einzelnen Tätigkeitsergebnisse.

J 08-14

Anwendungsvoraussetzungen: Die Spartenrechnung des Abs. 9 findet Anwendung, wenn Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 einschlägig ist. Die Tatbestandsmerkmale Dauerverlustgeschäft, Stimmrechtsmehrheit sowie Verlusttragung durch juristische Person des öffentlichen Rechts müssen erfüllt sein. Andernfalls müsste trotz der Ergebniskorrektur über die Regeln der vGA eine Spartenrechnung erfolgen, die von ihrem Zweck her nur die unzulässige Ergebnisverrechnung unterbinden soll. Eine solche kann in diesen Konstellationen aber nicht vorliegen.

■ Absatz 9 Satz 1 Nr. 1 (Erste Sparte)

Der ersten Spartengruppe sind Tätigkeiten zuzuordnen, die als Dauerverlustgeschäfte Ausfluss einer Tätigkeit sind, die bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu einem Hoheitsbetrieb gehören. Übt die KapGes. mehrere dieser Tätigkeiten aus, sind jeweils gesonderte Sparten zu bilden. Der ersten Sparte unterfallen Dauerverlustgeschäfte iSd. Abs. 7 Satz 2 Alt. 2.

J 08-15

■ **Absatz 9 Satz 1 Nr. 2 (Zweite Sparte)**

J 08-16 Tätigkeiten, die nach § 4 Abs. 6 Satz 1 zusammenfassbar sind, und Dauerverlustgeschäfte, die nicht der ersten Spartengruppe zuzuordnen sind, sind der zweiten Spartengruppierung zuzuordnen. Jede Tätigkeit ist hierbei einer gesonderten Sparte zuzuordnen, es sei denn, die Tätigkeiten sind gem. § 4 Abs. 6 Satz 1 zusammenfassbar.

Bestimmung der Tätigkeiten: Die Eingrenzung der Tätigkeit erfolgt anhand der Bestimmung, ob für den Fall, dass dasselbe Tätigkeitsspektrum durch BgA ausgeübt würde, ein oder mehrere BgA vorliegen. Jeder BgA steht für eine eigenständig zuzuordnende Tätigkeit.

Zusammenfassbare Tätigkeiten: Die Bildung einer einheitlichen Sparte für zusammenfassbare Tätigkeiten bezieht sich nur auf eine § 4 Abs. 6 Satz 1 konforme Zusammenfassung. Entsprechend den verschiedenen Querverbänden innerhalb der KapGes. entstehen mehrere Sparten der zweiten Gruppierung.

► **Zusammenfassung mit einem „Hoheitsbetrieb“:** Das stl. Verbot der Zusammenfassung mit einer „hoheitlichen“ Betätigung (§ 4 Abs. 6 Satz 2) gilt entsprechend für KapGes. § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 ist *lex specialis* zu Abs. 9 Satz 1 Nr. 2. Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 verweist zwar nur auf § 4 Abs. 6 Satz 1 und nicht auf die Verbotsnorm § 4 Abs. 6 Satz 2, so dass aus dem Verweis geschlossen werden könnte, eine Zusammenfassung mit hoheitlichen Betätigungen sei zulässig; würde eine derartige Zusammenfassung aber anerkannt, könnte die juristische Person des öffentlichen Rechts Verluste aus der hoheitlichen und im Grundsatz ertragstl. irrelevanten Sphäre ergebniswirksam mit der ertragstl. relevanten Sphäre verrechnen. Dies ist ebenso wie bei einem BgA auch bei einer KapGes. nicht anzuerkennen.

► **Mehrere mögliche Verbundkonstellationen:** Sind innerhalb einer KapGes. unterschiedliche Verbundkonstellationen möglich, ist es der Gesellschaft überlassen, wie sie die einzelnen Verbände konstruiert. Andernfalls träfen Rechtsprechung und vollziehende Gewalt Verbundentscheidungen, die originär der unternehmerischen Einschätzungsprärogative der Gesellschaft zugeordnet sind. Ein Gesamtverbund mehrerer Betätigungen erfordert, dass zwischen allen Tätigkeiten die Anforderungen des § 4 Abs. 6 erfüllt sind.

■ **Absatz 9 Satz 1 Nr. 3 (Dritte Sparte)**

J 08-17 Alle Betätigungen, die nicht der ersten oder zweiten Spartengruppe zuzuordnen sind, werden einheitlich der dritten Sparte zugeordnet. Eine weitere Untergliederung der dritten Sparte unterbleibt.

■ Absatz 9 Satz 2 (Einkommensermittlung innerhalb der Sparten – Grundregel)

Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte (Abs. 9 Satz 2): Für jede einzelne Sparte ist der Gesamtbetrag der Einkünfte gesondert zu ermitteln. J 08-18
Der Passus „für jede sich hiernach ergebende Sparte“ bezieht sich auf sämtliche Sparten und nicht lediglich auf die gem. Abs. 9 Satz 1 Nr. 1–3 gebildeten.

Auch die Aufnahme einer weiteren nicht gleichartigen Tätigkeit führt zu einer neuen, gesonderten Sparte. Die Verortung in einer eigenständigen Sparte für jede einzelne neue Tätigkeit wäre überflüssig, wenn bei diesen einheitlich der Gesamtbetrag der Einkünfte ermittelt würde. Obgleich aus der systematischen Stellung eine gesonderte Ermittlung des Gesamtbetrags der Einkünfte nur für die Sparten des Abs. 9 Satz 1 Nr. 1–3 spricht, umfasst die Anordnung sämtliche Sparten.

► **Problemfälle:** Ungeklärt ist ua. die Aufteilung von Gemein- und spartenübergreifenden Kosten, die Zurechnung stfreier BE und die Bestimmung der Höchstbeträge für Zwecke des § 9 Abs. 1 Nr. 2 (DJPW/Krämer, vor § 8 Abs. 7–10 Rn. 59). Aus Praktikabilitäts Erwägungen wird diesbezüglich eine betriebswirtschaftlich angemessene Aufteilung vorgeschlagen (Schiffers, GmbH-StB 2009, 67 [73]).

■ Absatz 9 Satz 3 (Zusätzliche Sparten durch Aufnahme/Aufgabe von Tätigkeiten)

Aufnahme einer Tätigkeit (Abs. 9 Satz 3 Halbs. 1): Die Aufnahme einer weiteren *nicht gleichartigen* Tätigkeit führt zu einer neuen eigenständigen Sparte. Soweit eine weitere gleichartige Tätigkeit aufgenommen wird, ist keine gesonderte Sparte zu eröffnen, sondern die Tätigkeit im Grundsatz der Sparte der anderen gleichartigen Tätigkeit zuzuordnen. J 08-19

Eine nachträgliche ergebniswirksame (grundsätzlich zulässige) Zusammenfassung gem. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 oder Nr. 3 ist damit nicht möglich, denn die einzelnen Betätigungen sind gerade nicht gleichartig. Würde die mögliche Zusammenfassung gem. § 4 Abs. 6 Satz 1 das die Gleichartigkeit vermittelnde Bindeglied bilden, wäre nicht mehr erforderlich, dass die *Tätigkeiten* gleichartig sind. Wäre der zeitlich nachgelagerte Verbund beabsichtigt gewesen, hätte der Gesetzgeber auch sogleich auf § 4 Abs. 6 verweisen können, wie er es sowohl in § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 als auch in Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 3 KStG-E idF v. 2.9.2008 getan hat. Die Gleichartigkeit bezieht sich ausschließlich auf die Tätigkeit und ist mit § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 und § 8 Abs. 8 Satz 5 deckungsgleich (wohl ebenso DJPW/Krämer, vor § 8 Abs. 7–10 Rn. 49).

► **Problemfälle:** Wird zu einer bereits unterhaltenen Tätigkeit durch die KapGes. eine weitere gleichartige Betätigung aufgenommen, muss aus dem Umkehrschluss zu Abs. 9 Satz 3 geschlossen werden, dass diese neue Tätigkeit der Sparte der gleichartigen Betätigung zugeordnet wird. Ist diese bereits in einer Verbundsparte verortet, würde die neu aufgenommene Tätigkeit an dem stl. Verbund teilnehmen, ohne dass die Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 in Bezug auf die neue Tätigkeit ausdrücklich vorliegen müssten. Besteht ein Verbund gem. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2, wäre bei einer originären Zusammenfassung erforderlich gewesen, dass diese Verflechtung zwischen sämtlichen und nicht lediglich zwischen zwei Einheiten besteht. Die Kettenzusammenfassung über Bindeglieder ist nicht zulässig (ebenso § 4 Anm. 80; Bracksiek, FR 2009, 15 [16]; Schiffers, GmbH-StB 2009, 67 [68f.]; wohl aA Leippe/Baldauf, DStZ 2009, 67 [72]; Streck/Alvermann VII. § 4 Rn. 3). Die Lösung dieser Wertungswidersprüche ist derzeit noch ungeklärt. Folgerichtig müsste die neue Betätigung entgegen dem Wortlaut des Abs. 9 Satz 3 einer eigenen separaten Sparte zugeführt werden.

Ebenfalls ungeklärt ist die Verfahrensweise, wenn eine Tätigkeit der dritten Sparte zugeordnet ist und eine neu aufgenommene gleichartige Tätigkeit als Dauerverlustgeschäft zu qualifizieren ist. Nach dem Gesetzeswortlaut müsste die Tätigkeit ebenfalls der dritten Sparte zugeführt werden, obgleich sodann eine (eigentlich) unzulässige Verlustverrechnung außerhalb des § 4 Abs. 6 vorläge. Angemessen erscheint in diesen Fällen die Bildung einer neuen Sparte.

Aufgabe einer Tätigkeit (Abs. 9 Satz 3 Halbs. 2): Die Aufgabe einer nicht gleichartigen Tätigkeit führt ebenfalls zu einer gesonderten Sparte.

■ Absatz 9 Sätze 4 und 5 (Verlustverrechnung)

J 08-20 **Verrechnungsverbot (Abs. 9 Satz 4):** Ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte darf nicht mit einem positiven Gesamtbetrag der Einkünfte einer anderen Sparte ausgeglichen oder nach Maßgabe des § 10d EStG abgezogen werden. Abzustellen ist hierbei auf die einzelnen konkreten Sparten, nicht auf die Spartengruppierung. Eine Zusammenrechnung mehrerer negativer Gesamtbeträge der Einkünfte verschiedener Sparten ist ebenfalls unzulässig.

Periodenübergreifende Verlustverrechnung (Absatz 9 Satz 5): Ein nicht ausgeglichener negativer Gesamtbetrag der Einkünfte einer Sparte mindert nach Maßgabe des § 10d EStG den positiven Gesamtbetrag der Einkünfte aus dem unmittelbar vorangegangenen und den folgenden VZ der selben Sparte. § 10d EStG ist jeweils separat auf die einzelnen Sparten anzuwenden. Insoweit kommt es zu einer wiederholten Anwendung der Verlustab-

zugsbeschränkungen in jeder einzelnen Sparte (DJPW/Krämer, vor § 8 Abs. 7–10 Rn. 62).

- ▶ **Verlustvortrag aus 2008:** Ein auf den Schluss des VZ 2008 festgestellter Verlustvortrag ist nach Maßgabe des Abs. 9 aufzuteilen. Die sich hier nach ergebenden jeweiligen Verlustvorträge gelten als Ausgangsbetrag bei der Anwendung des § 10d EStG (§ 34 Abs. 6 Satz 13).
- ▶ **Verlustrücktrag von 2009 nach 2008:** Für den Verlustrücktrag nach Maßgabe des § 10d EStG in den VZ 2008 ist die Summe der sich im VZ 2009 ergebenden Beträge aus den einzelnen Sparten maßgebend (§ 34 Abs. 6 Satz 14). Ein Verlustrücktrag nach 2008 erfordert, dass die Summe aller Sparten negativ ist. Übersteigen die Defizite aus dem Dauerverlustgeschäft die positiven Einkünfte, ist über § 10d EStG in begrenztem Maße eine interperiodische Verlustverrechnung möglich, auch wenn die einzelnen Tätigkeitsbereiche nach Maßgabe des § 4 Abs. 6 nicht originär hätten zusammengefasst werden können und auch unter Anwendung des § 8 Abs. 9 keiner intratemporalen Ergebnisverrechnung zugänglich sind. Mit dem Verlustrücktrag nach 2008 besteht die zeitlich und monetär begrenzte Möglichkeit der (eigentlich unzulässigen) Verlustverrechnung.

■ Absatz 9 Satz 6 (Beendigung des Querverbands im Veranlagungszeitraum)

Liegen die Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 ab einem Zeitpunkt innerhalb des VZ nicht mehr vor, sind Abs. 9 Sätze 1–5 ab diesem Zeitpunkt nicht mehr anzuwenden.

J 08-21

Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2: Die Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 entfallen nicht nur, wenn die Stimmrechtsmehrheit oder die Verlusttragung nicht mehr vorliegen, sondern auch, wenn kein Dauerverlustgeschäft mehr ausgeübt wird.

Rechtsfolge (Abs. 9 Satz 6 Halbs. 2): In den Fällen des Abs. 9 Satz 6 erfolgt eine gespaltene Ergebnisermittlung. Bis zu dem Zeitpunkt des Wegfalls der Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 findet die Spartenrechnung Anwendung, nach diesem Zeitpunkt ermittelt die KapGes. nach den allgemeinen Vorschriften den Gesamtbetrag der Einkünfte wieder einheitlich.

- ▶ **Verluste aus der Zeit der Zusammenfassung** sind in den Sparten, in denen Dauerverlustgeschäfte ausgeübt werden, in ihrer Verwertbarkeit auf den Zeitraum der Zusammenfassung und der Existenz der Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 beschränkt. Der zweite Satzteil des letzten Halbs. („Sparten, in denen Dauerverlusttätigkeiten ausgeübt wer-

den“) bezieht sich, obgleich missverständlich, nicht nur auf die Verlustvorträge, sondern auch auf „nicht ausgeglichene oder abgezogene negative Beträge“. Die Verwendung des Terminus *Dauerverlusttätigkeiten* anstelle des legaldefinierten *Dauerverlustgeschäfts* zeitigt keine materiellen Wirkungen. Es handelt sich um ein redaktionelles Versehen.

- **Umfang des Wegfalls der Verlustvorträge:** Mangels Bereichsausnahme entfallen auch wirtschaftliche Verluste einer gewinnträchtigen Betätigung, soweit diese mit einem Dauerverlustgeschäft in einer einheitlichen Sparte verortet sind.

■ Absatz 9 Satz 7 (Beginn des Querverbands im Veranlagungszeitraum)

J 08-22 Liegen die Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 erst ab einem bestimmten Zeitpunkt innerhalb des VZ vor, sind die Sätze 1–5 ab diesem Zeitpunkt anwendbar. Ein bis zum Eintritt der Voraussetzungen entstandener Verlust kann nach Maßgabe des § 10d EStG abgezogen werden.

Ein nicht ausgeglichener Verlust wird der Sparte zugeordnet, in der keine Dauerverlustgeschäfte ausgeübt werden. Im Grundsatz ist dies die Sparte iSd. Abs. 9 Satz 1 Nr. 3.

Zu einer Verrechnung von Defiziten aus Dauerverlustgeschäften kann es auch in den Fällen des Abs. 9 Satz 7 idR nicht kommen. Übt die KapGes. ein Dauerverlustgeschäft aus, ohne dass die Voraussetzungen des Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 vorliegen, ist das Defizit über die vGA außerbilanziell zu korrigieren.

Friktionen ergeben sich, wenn die Gesellschaft unter den Bestandsschutz des § 34 Abs. 6 Satz 8 fällt und der außerbilanzielle Ausgleich über die vGA unterbleibt (DJPW/Krämer, vor § 8 Abs. 7–10 Rn. 65). Verluste aus dem Dauerverlustgeschäft müssten dem Wortlaut folgend der dritten Sparte zugerechnet werden, obgleich eine derartige Verlustverrechnung nach der Regel des Abs. 9 Satz 4 unzulässig wäre. Richtiger Weise wäre in diesen Konstellationen der Verlust der konkreten Dauerverlustsparte zuzuordnen. Vom Wortlaut ist diese Zuordnung allerdings nicht gedeckt.

■ Absatz 10 (Anwendung bei Einkünften aus Kapitalvermögen)

J 08-23 **Abs. 10 Satz 1** stellt klar, dass § 2 Abs. 5b EStG für die Ermittlung des kstl. Einkommens keine Anwendung findet. Die in § 2 Abs. 5b EStG benannten Kapitalerträge scheiden bei der kstl. Einkommensermittlung nicht aus.

Stpfl. Körperschaften können im Grundsatz (Ausnahme Abs. 2) sämtliche Einkünfte iSd. § 2 EStG erzielen. Gem. § 2 Abs. 5b Satz 1 EStG sind Kapitalerträge, die § 32d Abs. 1 EStG sowie § 43 Abs. 5 EStG unterfallen, in die Ermittlung der Einkünfte, der Summe der Einkünfte, des Gesamtbetrags der Einkünfte und des zu versteuernden Einkommens nicht einzubeziehen, soweit Rechtsnormen „dieses Gesetzes“ an die genannten Begriffe anknüpfen. Die Ergänzung des § 8 soll klarstellen, dass „dieses Gesetz“ nur das EStG, nicht aber auch das KStG meint.

Abs. 10 Satz 2 Halbs. 1 ordnet die entsprechende Anwendung der § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1, Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 Satz 1 und Sätze 3–6 EStG an.

► **Verweis auf § 32d Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 1:** Der Verweis auf § 32d Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG ist bei singulärer Betrachtung inhaltsleer und enthält keine eigenständige Rechtsfolge. Die Rechtsfolge findet sich erst in dem von der Verweisung ausgenommenen § 32d Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 EStG. Eine entsprechende Anwendung ist insoweit nicht möglich. Materiell-rechtl. stellt der Verweis nur die Tatbestandsvoraussetzungen für die Nichtanwendbarkeit der § 20 Abs. 6 und Abs. 9 EStG bereit. Diese Rechtsfolge findet sich indes erst in § 8 Abs. 10 Satz 2 Halbs. 2.

► **Verweis auf § 32d Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1, Sätze 3–6:** Der Verweis auf § 32d Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1, Sätze 3–6 bereitet die Tatbestandsvoraussetzungen für die Rechtsfolge des § 8 Abs. 10 Satz 2 Halbs. 2. Gleichsam übernimmt er die Antragsbestimmungen des § 32d Abs. 2 Nr. 3 EStG für Zwecke der Körperschaftbesteuerung.

Abs. 10 Satz 2 Halbs. 2 ordnet in den Fällen, in denen ein Verweis des Abs. 10 Satz 2 Halbs. 1 tatbestandlich einschlägig ist, die Nichtanwendung des § 20 Abs. 6 und Abs. 9 EStG an. Anstelle des Sparerpauschbetrags sowie der beschränkten Verlustverrechnung gelten die allgemeinen Regeln.

KStG § 8