



Verluste bei der wirtschaftlichen Betätigung

RA StB Dr. Ralph Bartmuß

RA'in Dr. Almuth Werner

Agenda

- Grundsätze wirtschaftlicher Betätigung
- **Verlustausgleich im wGB - BFH + FinVerw**
 - Einheitlicher wGb
 - Fehlkalkulation
 - Darlehen
 - Anlaufverluste
- **Rechtsfolge Aberkennung der Gemeinnützigkeit**
 - Gebundene Entscheidung oder Ermessen
 - Verhältnismäßigkeitsprinzip



wGb - Grundsätze wirtschaftlicher Betätigung

Zulässigkeit und Grenzen

- AO - Zulässigkeit wGb gesetzlich verankert: §§ 14, 64 Abs. 1 AO
- Uneinigkeit über Umfang bzw. Grenzen wirtschaftlicher Tätigkeit
- z.B. Einsatz zeitnah zu verwendender Mittel des ideellen Bereichs/ Verlustausgleich
 - ➔ Strenge Rspr., z.T. enge Gesetzesfassung, ausgleichende FinVerw
 - ➔ Folge: Fehlen einer inneren Logik
 - z.B. Mittelverwendung vs. Mittelbeschaffung (wirtschaftliche Betrachtung)
 - z.B. Außerachtlassung von Annexfunktionen von wGb (zum Zweckbetrieb)
 - z.B. Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts

Zulässigkeit und Grenzen

- § 64 Abs. 2 AO (1990): Saldierung von Gewinnen und Verlusten mehrerer wGb
- ➔ Aber BFH v. 13.11.1996 - I R 152/93: „Das Mittelverwendungsgebot dient u. a. dazu, die Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts zu wahren.“
- ➔ „wirtschaftliche Betätigung um des gemeinnützigen Zwecks willen“
Unterordnung „unter Berücksichtigung der gesamten Umstände des Einzelfalls“
(BFH, Urteil vom 4.4.2007, I R 76/05)
 - Ausschließlichkeitsgrundsatz, 56 AO
 - Selbstlosigkeitsgrundsatz, § 55 AO
insbes. Mittelverwendungsgebot, § 55 Abs. 1 Nr. 1 und 5 AO



Verlustausgleich im wGb

Verlustausgleich - BFH

BFH 1996 (Urteil vom 13.11.1996, I R 152/93, BStBl. II 1998, 711; Rechtslage 1984)

- Verlustausgleich mit Mitteln des ideellen Tätigkeitsbereichs nur bei **Fehlkalkulation**
- **Betrachtung eines einzelnen VZ/** Rückführung im auf das Verlustjahr folgenden VZ

BFH 2009 (Beschluss vom 1.7.2009, I R 6/08, BFH NV 2009, 1837)

- **Gesamtbetrachtung** (längerer Zeitraum)
- Verlustausgleich zulässig, wenn „**Rückgabe früherer Gewinne**“
- Einbeziehung einer Reaktion der Körperschaft auf den Verlustbetrieb | Dauerdefizite

Verlustausgleich - FinVerw

AEAO Nr. 4 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO

- § 64 Abs. 2 AO **einheitlicher wGb** (vertikale Saldierung)

Einzelner wGb: Kein Verlustausgleich, soweit der Verlust bereits im Entstehungsjahr mit Gewinnen anderer wGb verrechnet werden kann.

- **Mehrjahresbetrachtung** einheitlicher wGb (horizontale Saldierung)

Keine Verwendung von Mitteln des ideellen Bereichs, wenn diesem in den vorangegangenen sechs Jahren Gewinne in mindestens gleicher Höhe zugeführt wurden:

„Rückgabe von Gewinnabführungen“ = kein Verlustausgleich

➔ Periodenübergreifende Betrachtung von sieben Jahren

Zentral: **Mittelerzielung**

Verlustausgleich - FinVerw

AEAO Nrn. 4 + 5 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO

➔ *Als Verlustausgleich schädlich:*

Einsatz von Mitteln aus dem ideellen Bereich, wenn diesem - saldiert - über einen Zeitraum von sieben Jahren keine Mittel des wGb zugute kommen und der wGb damit durch den ideellen Bereich (mit-) finanziert wird.

- Soweit danach ein Verlust feststellbar ist, finden die Grundsätze des BFH aus dem Urteil vom 13.11.1996 Anwendung = AEAO Nr. 5 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO

Verlustausgleich - FinVerw

Kritik an § 64 Abs. 2 AO

- Die vertikale Saldierung lässt es zu, einzelne Dauerverlustbetriebe zulasten einer Gewinnabführung an den ideellen Bereich, fortzuführen.
 - Eine Segmentierung wird ausgeschlossen, Quersubventionierung erlaubt.
 - Lit.: Nach Logik der §§ 55, 56 AO müssten auch Dauerverlustbetriebe beendet werden, da sie dem ideellen Zweck nicht dienen/ nicht untergeordnet sind.
 - Gleiches Ergebnis aufgrund Logik der FinVerw AEAO: wGb zur Mittelerzielung (Gewinnerzielungsabsicht !)
 - U.E. Offenheit für Differenzierung nach Zielstellung für den ideellen Bereich: „Dienen“ auf jede - an der gemeinnützigen Zielstellung orientierend - angemessene Weise.
- ➔ Auftrag des wGb, Höhe der Verluste, Bedarfe des ideellen Tätigkeitsbereichs

Fehlkalkulation I

Voraussetzungen

- Darlegungs- und Beweislast beim Steuerpflichtigen
- BFH?
- Nach dem Wortlaut/Begriff:
 - Kalkulation vor Investitionsbeginn
 - mit profitablen Businesscase (mind. ab dem 3. Jahr)
 - später Verluste anstelle der prognostizierten Gewinne
- Fehlkalkulation nur bei einem Vorstand plausibel, der über keine betriebswirtschaftlichen Kenntnisse verfügt?
- Fehlkalkulation nach steuer- oder handelsrechtlicher Gewinnermittlung?

Fehlkalkulation II

Kasuistik + AEAO Nrn. 6, 8 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO

- Schon länger bestehender, bislang profitabler wGB
- => Fehlkalkulation (+), BMF 19.09.1998
- Anlaufverluste unschädlich, auch wenn kalkuliert, BMF 19.09.1998
- Absehbare, dauerhafte Verluste bei Kapazitätsauslastung
- => Fehlkalkulation (-)
- Absehbare Verluste aus anteiliger AfA gemischt genutzter WG
- => Fehlkalkulation (-), positiver Deckungsbeitrag ausreichend?

Darlehensweise Gewährung von Mitteln

AEAO Nr. 7 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO

- Keine schädliche Verwendung von Mitteln des ideellen Bereich für den Ausgleich von Verlusten des wGb, wenn
- Zuführung erforderlichen Mittel im Wege eines betrieblichen Darlehens *oder*
- Rückführung im wGb verwendeter Mittel innerhalb von zwölf Monaten nach dem Ende des Verlustentstehungsjahres, durch Gewährung eines betrieblichen Darlehens.
- Tilgung und Zinsen: Ausschließlich aus Mitteln des wGb
- unbegrenzt: alle Gewinne des Folgejahres bzw. aus Zuwendungen Dritter (Umlagen, Zuschüsse),
- keine Zuwendungsbescheinigung.

Investition neuer wGb und Anlaufverluste

Besondere Regelungen

- Anlaufverluste (AEAO Nr. 8 Sätze 3 und 4 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO)
 - Verwendung von Mitteln des ideellen Bereichs für den Ausgleich von Verlusten auch dann unschädlich, wenn mit Anlaufverlusten zu rechnen war.
 - Zuführung von Mitteln in den ideellen Bereich i.d.R. innerhalb von **drei Jahren** nach dem Ende des Entstehungsjahres des Verlustes.
- ➔ Periodenübergreifende Betrachtung von vier Jahren

Fazit - Verlustausgleich

- Einzelner Verlustausgleich muss auch im Einzelfall möglich sein.
- Gesamtbetrachtung: Ursachen des Verlusts und Rahmenbedingungen des wGb berücksichtigen, ebenso Handlungsalternativen, Ermessensentscheidungen d. Organe.
- Dauerverlustaktivitäten an Funktionalität des wGb für ideelle Bereich messen.
- AEAO: Exit-Szenarien fehlen, müssen mit der FinVerw im Einzelnen ausgehandelt werden.
- Rückführung von Verlusten vs. Aberkennung der Gemeinnützigkeit befördert Verharrung im status quo.
- Rechtsfolgen des § 63 Abs. 2 AO i.V.m. § 61 Abs. 3 AO



Rechtsfolge Aberkennung der Gemeinnützigkeit

Rechtsfolgen I

- Voraussetzungen der Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG i.V.m. §§ 59, 63 Abs. 1, 51 Abs. 1, 52 Abs. 1 Satz 1, 55 Abs. 1 Nr. 1 AO nicht gegeben
=> keine Steuerbegünstigung (so z.B. BFH, Beschluss vom 1.7.2009, I R 6/08);
Grundsatz der Tatbestandsmäßigkeit der Besteuerung, § 3 Abs. 1 AO
- Zeitraum?
 - Bis zum Ausgleich der Verluste, also bis zur Aufhebung der Wettbewerbsbeeinträchtigung?
 - Nur für den VZ des Eintritts der Verluste (Abschnittsbesteuerung)
 - § 61 Abs. 3 AO: 10 Jahre rückwirkend?

Rechtsfolgen II

- Gebundene Entscheidung oder Ermessen?
 - BFH, Beschluss vom 1.7.2009, I R 6/08 => § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO: Mittel der Körperschaft dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke „verwendet“ werden.
 - Wann liegt „Fehlverwendung“ i.S.d. Vorschrift vor?
 - => obj. oder subj. Tatbestandsmerkmal?
 - Die (abschließende) Verwendung entscheidet sich anhand der Reaktion des Stpfl. im Folgejahr. (ggf. Verlustkompensation)
 - => also subj. TBM +/-

Rechtsfolgen II

- Gebundene Entscheidung oder Ermessen?
 - Auch die Abgrenzung von (unbewusster) „Fehlkalkulation“ und (bewusster) Verlustkalkulation spricht für ein subj. TBM
 - => bei bewusster Verlustkalkulation Mittelfehlverwendung unabhängig vom Verlustausgleich wegen des subjektiven Willen zur Fehlverwendung.
 - Im Ergebnis: kein Ermessen, sondern bislang Arbeit am TBM „Verwendung“.

Rechtsfolgen III

- Anwendung dieser bisherigen Systematik und Kritik:
 - Die Zahlen sind, wie sie sind. (?)
 - BP-Fälle
 - Geringe Verluste
 - Geringe Umsätze (§ 64 Abs. 3 AO: 35.000 EUR)
- Wortlaut der §§ 63 Abs. 2, 61 Abs. 3 Satz 2 AO
- Förderung des Ehrenamtes durch Ausweitung von Haftungsrisiken für die Organe?

Rechtsfolgen IV

- Verhältnismäßigkeitsgrundsatz (Rechtsstaatsprinzip, Art. 20 GG)
BFH, 12.03.2020, V R 5/17
 - => Eingriff muss geeignet, erforderlich und verhältnismäßig sein
 - => Bei der Abwägung darf die Schwere des Eingriffs nicht außer Verhältnis zum angestrebten Zweck stehen.
- “Verhältnis”?
 - Fehlverwendete Mittel im “Verhältnis” zur Summe der satzungsmäßig verwendeten Mittel?
 - Fehlverwendete Mittel im “Verhältnis” zum Umsatz?
 - Fehlverwendete Mittel im “Verhältnis” zur Summe der Steuern, die mangels Gemeinnützigkeit festzusetzen wären?

Vielen Dank



Dr. Ralph Bartmuß
Rechtsanwalt, Steuerberater

**eureos gmbh steuerberatungsgesellschaft
rechtsanwalts-gesellschaft**

Telefon: + 49 (351) 4976 1501
r.bartmuss@eureos.de
→ **www.eureos.de**



Dr. Almuth Werner
Rechtsanwältin

**eureos gmbh steuerberatungsgesellschaft
rechtsanwalts-gesellschaft**

Telefon: + 49 (341) 9999 2121
a.werner@eureos.de
→ **www.eureos.de**

Hinweise zur vorliegenden Präsentation

Unsere Präsentation beruht auf den Unterlagen und Auskünften, die Sie uns überlassen bzw. erteilt haben. Bitte prüfen Sie diese auf ihre Richtigkeit. Für den Fall, dass der oben dargestellte Sachverhalt oder die dort getroffenen Annahmen unzutreffend sein sollten oder sich ändern, können sich hieraus Konsequenzen für die Gültigkeit unserer Aussagen ergeben.

Die vorliegende Präsentation enthält unsere Interpretation der gesetzlichen Bestimmungen und der hierzu ergangenen Rechtsprechung.

Üblicherweise ergeben sich später Änderungen der Gesetze, der Rechtsprechung oder der Interpretation von Rechtsquellen, beispielsweise durch die Finanzverwaltung. Solche Änderungen können eine Überarbeitung oder Fortentwicklung dieser Präsentation notwendig machen.

Wir weisen deshalb ausdrücklich darauf hin, dass unsere Präsentation auf dem Rechtsstand des unten angegebenen Datums beruht und wir ohne einen gesonderten Auftrag nicht verpflichtet sind, diese zu überprüfen oder weiterzuentwickeln, wenn sich der dargestellte Sachverhalt, die getroffenen Annahmen, die Gesetzgebung bzw. Rechtsprechung oder die Interpretation derselben durch die Finanzverwaltung ändern.

Diese Präsentation wurde unserem Mandanten im Rahmen der mit ihm geschlossenen Mandatsvereinbarung erstellt. Sie ist ausschließlich für ihn bestimmt. Dritten ist die Kenntnisnahme nur auf eigene Gefahr erlaubt, d. h., wir haben deren Interessen und deren rechtlichen Status nicht berücksichtigt, da er uns nicht bekannt ist und es auch nicht Gegenstand des uns erteilten Auftrages war, die Interessen Dritter zu berücksichtigen. Dritten gegenüber können wir daher keinerlei Verpflichtungen, Verantwortung oder Sorgfaltspflichten übernehmen (keine Dritthaftung), es sei denn, wir haben gegenüber dem Dritten im Vorhinein schriftlich etwas anderes zugesichert.