

RA/StB Andreas Köster-Böckenförde / RA Alexa Claus, beide Frankfurt a. M.

## Der Begriff des „Betriebs“ im Rahmen der Zinsschranke

### I. Einleitung

Die Zinsschranke nach §§ 4h EStG und 8a KStG ersetzt seit der Unternehmensteuerreform 2008 die bisherigen Regelungen zur Gesellschafterfremdfinanzierung (§ 8a KStG a. F.). Die Intention des Gesetzgebers bleibt die Verhinderung missbräuchlicher Finanzierungsformen. Die Neuregelung knüpft allerdings nicht mehr an die Zinsaufwendungen bestimmter Rechtspersonen, sondern an diejenigen eines „Betriebs“ an. Die Auslegung dieses unbestimmten Rechtsbegriffs ist jedoch keineswegs eindeutig und wirft hinsichtlich der Rechtsfolgen unterschiedlicher Interpretationen eine Vielzahl von Fragen auf. Ziel dieses Beitrags ist daher, das Wesen des „Betriebs“ als zentrales Tatbestandsmerkmal der Zinsschranke zu konkretisieren.

### II. Hinweise aus dem Gesetzgebungsverfahren

Die gesetzlichen Regelungen der §§ 4h EStG und 8a KStG enthalten keine Legaldefinition des Begriffs „Betrieb“. Lt. Antwort der Bundesregierung auf eine kleine Anfrage der FDP-Fraktion vom 7. 3. 2007 soll grds. der allgemeine Betriebsbegriff des EStG für Zwecke der Gewinnermittlung gelten<sup>1</sup>. Die Gesetzesbegründung zu § 4h EStG enthält keine Definition. In der Gesetzesbegründung zu § 8a KStG n. F. wird der Begriff des Betriebs auch nicht erläutert<sup>2</sup>.

### III. Anwendungsbereich

Gesetzessystematisch ist nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 EStG für die Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (LuF), Gewerbebetrieb und selbstständiger Arbeit nach den §§ 4–7k EStG der Gewinn zu ermitteln. Die Einkünfte der Überschusseinkunftsarten werden nach den §§ 8–9a EStG bestimmt. § 9 EStG nimmt auf einige Gewinnermittlungsvorschriften Bezug, verweist aber nicht auf den neuen § 4h EStG. Die Zinsabzugsbeschränkungen des § 4h EStG gelten deshalb nicht für Überschusseinkunftsarten. Dem trägt § 8a Abs. 1 Satz 4 KStG Rechnung, wonach § 4h EStG entsprechend auf KapGes. mit Überschusseinkünften anzuwenden ist. Dieser Vorschrift hätte es nicht bedurft, wenn auch Überschusseinkunftsarten vom Anwendungsbereich des § 4h EStG erfasst wären. Die Finanzverwaltung setzt im BMF-Schreiben vom 4. 7. 2008 folgerichtig grds. Einkünfte eines Betriebs aus LuF, Gewerbebetrieb oder selbstständiger Arbeit voraus<sup>3</sup>.

Mit dieser Negativabgrenzung ist allerdings noch nicht geklärt, was unter einem Betrieb i. S. des § 4h EStG zu verstehen ist. Relevant kann dies dann sein, wenn nicht jeder Bezieher von Gewinneinkünften auch einen Betrieb unterhält.

### IV. Der Begriff des „Betriebs“

#### 1. Verständnis des „Betriebs“ in den steuerrechtlichen Vorschriften

Der Begriff des Betriebs wird in verschiedenen Steuergesetzen verwendet, wenn auch überwiegend in zusammengesetzter Form. Allgemein ist der Betrieb im Steuerrecht durch einen abgegrenzten Tätigkeitsbereich gekennzeichnet, innerhalb dessen Menschen mit Hilfe ihrer Arbeitskraft und – ggf. – unter Einsatz von Kapital einen Ertrag erwirtschaften wollen<sup>4</sup>.

#### a) EStG und KStG

Die Vorschriften des EStG und KStG enthalten an keiner Stelle eine Definition eines Betriebs im allgemeinen Sinn<sup>5</sup>. Um diese Lücke zu schließen und die betriebliche von der privaten Sphäre abzugrenzen, lässt sich der Betrieb im EStG in dreierlei Hinsicht

definieren: Man fasst hierunter entweder die Gesamtheit aller Aktivitäten des Stpfl. (weiter Betriebsbegriff) oder beschränkt den Betrieb auf den einzelnen betrieblichen Organismus, mit dessen Hilfe der Stpfl. seine Einkünfte erzielt (enger Betriebsbegriff). Als Mittelweg bietet sich an, die Gesamtheit aller Tätigkeiten des Stpfl. innerhalb einer Einkunftsart als einen Betrieb zu verstehen (mittlerer Betriebsbegriff)<sup>6</sup>.

Da der Gewinn der einzelnen Einkunftsarten getrennt ermittelt wird und deshalb zumindest zwischen den Betrieben verschiedener Gewinneinkunftsarten unterschieden werden muss, ist der weite Betriebsbegriff abzulehnen. Weil der enge Betriebsbegriff die Grenzen zum gesetzlich vorgesehenen Teilbetrieb verschwimmen lässt, ist dem mittleren Betriebsbegriff zu folgen<sup>7</sup>. Insgesamt ist der Betrieb im EStG objektiv und tätigkeitsbezogen auszulegen. Um der Mehrdeutigkeit des Begriffs im EStG gerecht zu werden, ist dieser normspezifisch, d. h. je nach dem, in welchem Vorschriftenzusammenhang und in welcher steuerlichen Funktion der Begriff benutzt wird, eigenständig zu interpretieren. Die Rspr. hat bislang keinen starren Betriebsbegriff formuliert<sup>8</sup>.

#### b) GewStG

Eine eigene Bestimmung des Begriffs „Gewerbebetrieb“ enthält das GewStG nicht<sup>9</sup>. Das GewStG unterscheidet zwischen dem gesetzlichen Grundfall des stehenden Gewerbebetriebs, der eine Betriebsstätte voraussetzt (§ 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG, § 1 GewStDV), und dem Reisegewerbebetrieb, bei dem anstelle der Betriebsstätte der Mittelpunkt der gewerblichen Tätigkeit für die Steuererhebung maßgeblich ist (§ 35a GewStG). Daneben differenziert das Gesetz zwischen dem Gewerbebetrieb aufgrund bestimmter Tätigkeitsmerkmale und dem kraft Rechtsform. Nach § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG i. V. mit § 15 Abs. 2 EStG setzt das gewerbliche Unternehmen die Tätigkeitsmerkmale von § 15 Abs. 2 EStG voraus (vgl. unter a))<sup>9</sup>. Das gewerbliche Unternehmen ist also gleichzusetzen mit einem Gewerbebetrieb. Gem. § 2 Abs. 3 GewStG gilt auch die Tätigkeit der sonstigen juristischen Personen des Privatrechts und der nichtrechtsfähigen Vereine mit wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) als Gewerbebetrieb. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb umfasst eine selbstständige Tätigkeit mit Einkünfteerzielungsabsicht, die über die

Andreas Köster-Böckenförde ist Partner, Alexa Claus Wiss. Mitarbeiterin bei Jones Day in Frankfurt a. M.

1. Vgl. BT-Drucks. 16/4640 vom 7. 3. 2007.

2. Vgl. BT-Drucks. 16/4841 vom 27. 3. 2007.

3. BMF-Schreiben vom 4. 7. 2008 – IV C 7 - S 2742-a/07/10001, BStBl. I 2008 S. 718, Rdn. 2 abrufbar unter: [www.der-betrieb.de/pdf/Zinsschranke.pdf](http://www.der-betrieb.de/pdf/Zinsschranke.pdf); ebenso *Schaden/Kashammer*, BB 2007 S. 2259.

4. *Sarrazin*, in: *Lenski/Steinberg*, GewStG, Stand: Sept. 2005, § 2 Rdn. 41.

5. Auf die Legaldefinition der Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts in § 4 KStG sei der Vollständigkeit halber hingewiesen.

6. Vgl. die Nachweise bei *Kanzler*, in: *Herrmann/Heuer/Raupach*, Stand: Okt. 1999, § 4 Rdn. 89 und *Nocker*, in: *Bordewin/Brandt*, EStG, Stand: Sept. 2006, § 4 Rdn. 153.

7. Ebenso *Kanzler a a O* (Fn. 6).

8. Vgl. BFH-Beschluss vom 7. 10. 1975 – GrS 1/73, BStBl. II 1975 S. 168 = DB 1975 S. 380; *Frotscher*, in: *Frotscher*, EStG, Stand: Nov. 2006, § 4 Rdn. 19.

9. *Sarrazin a a O* (Fn. 4), § 2 GewStG Rdn. 70.

reine Vermögensverwaltung hinausgeht (§ 14 AO). Als Gewerbebetrieb kraft Rechtsform sind nach § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG i. V. mit § 15 Abs. 3 EStG umfassend gewerbliche oder gewerblich geprägte PersGes. bzw. nach § 2 Abs. 2 GewStG KapGes., Genossenschaften und Versicherungs- und Pensionsfondsvereine auf Gegenseitigkeit einzustufen.

### c) UmwStG

Auch das UmwStG enthält keine Begriffsbestimmung zum Betrieb. § 20 UmwStG regelt die Einbringung eines Betriebs als Sacheinlage. Die Anforderungen an den „Betrieb“ i. S. der Vorschrift werden unterschiedlich beurteilt. Mit der Begründung, dass die Einbringung eines Betriebs eine Betriebsveräußerung i. S. des § 16 EStG darstelle und damit auch von der Veräußerung einzelner Wirtschaftsgüter abzugrenzen sei, wird zum Teil verlangt, den Begriff wie im EStG auszulegen. Ein Betrieb soll danach die Gesamtheit der materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter und sonstiger Gegenstände einer selbstständigen Organisationseinheit darstellen, die der Erzielung von Gewinneinkünften dient, einschließlich der sie verbindenden Organisationseinheit<sup>10</sup>. Dagegen bestehen die Rspr. und ein Teil der Literatur darauf, den Betriebsbegriff, insbesondere den Begriff „wesentliche Betriebsgrundlage“ normspezifisch auszulegen<sup>11</sup>.

### d) UStG

Das UStG verwendet den Begriff des Betriebs in § 1 Abs. 1a UStG und behandelt die Übertragung eines Betriebs als nicht steuerbar. Darunter ist unter Anwendung der Rspr. des EuGH die Zusammenfassung der materiellen und immateriellen Bestandteile eines Unternehmens oder Unternehmensteils zu verstehen, mit denen eine wirtschaftliche Tätigkeit fortgeführt werden kann<sup>12</sup>. Es ist erkennbar, dass die einzelnen Elemente der Definition, mit Ausnahme der Gewinnerzielung, denen des Ertragsteuerrechts gleichen. Die Literatur und die Verwaltung interpretieren den Begriff des Betriebs daher unter Anwendung von aus dem Ertragsteuerrecht kommenden Gedanken. Allerdings wird z. B. auch eine einzelne Immobilie als „ein Betrieb“ angesehen, wenn sie vermietet übertragen wird<sup>13</sup>.

### e) Vorschriften des BewG

Bewertungsrechtlich wird der Betrieb über das Betriebsvermögen und die dazugehörigen Wirtschaftsgüter definiert. Gem. § 95 BewG umfasst das Betriebsvermögen alle Teile eines Gewerbebetriebs, der sich lt. § 97 Abs. 1 BewG aus allen Wirtschaftsgütern, die bestimmten, im Einzelnen bezeichneten Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen gehören, zusammensetzt. Nach der Rspr. entspricht der Gewerbebetrieb i. S. des § 95 Abs. 1 BewG dem gewerbsteuerrechtlichen Begriff<sup>14</sup>.

## 2. Der „Betrieb“ im Rahmen der Zinsschranke nach Meinung von Finanzverwaltung und Literatur

Auch die Finanzverwaltung definiert in ihrem Anwendungsschreiben zu §§ 4h EStG, 8a KStG den Betriebsbegriff nicht. Aus der Formulierung Betrieb „i. S. der Zinsschranke“ in Rdn. 6, 7 und 8 lässt sich jedoch schließen, dass der Begriff nach Meinung der Finanzverwaltung normspezifisch zu verstehen ist<sup>15</sup>.

In Ermangelung einer gesetzlichen Regelung greift die Literatur auf die vorhandenen ertragsteuerlichen Vorschriften zurück. Als Interpretationsgrundlage dienen die §§ 14, 15 Abs. 2, 16, 18 Abs. 3 EStG und § 20 UmwStG<sup>16</sup>. Im Raum steht die Forderung, den „Betrieb“ auf einen originären Gewerbebetrieb i. S. von § 15 Abs. 2 EStG zu beschränken<sup>17</sup>. Dafür spricht, dass in § 4h Abs. 2 Satz 3 ff. EStG entsprechende Regelungen zur Verwendung handelsrechtlicher Jahresabschlüsse und Konzernabschlüs-

se zu finden sind, die nur für Kaufleute gelten, z. B. Freiberufler sind davon nicht betroffen. Diese enge Auslegung ließe sich aber weder auf den Gesetzeswortlaut noch auf die Gesetzssystematik stützen<sup>18</sup>. Die Beschränkung auf originäre Gewerbebetriebe schließe sowohl ausschließlich vermögensverwaltend tätige KapGes. als auch gewerblich geprägte PersGes., Land- und Forstwirte und Freiberufler von der Zinsschranke aus<sup>19</sup>.

Zum Teil wird in der Literatur eine Auslegung der §§ 4h EStG, 8a KStG anhand des allgemeinen funktionalen Betriebsbegriffs der §§ 16 EStG, 20 UmwStG favorisiert<sup>20</sup>. Der überwiegende Teil des Schrifttums definiert den Betriebsbegriff aus § 4h EStG sehr weit: Mitumfasst seien alle Gewinneinkunftsarten, somit auch der land- und forstwirtschaftliche Betrieb und der eines selbstständig Tätigen. Auf die Art der Gewinnermittlung komme es nicht an. Die private Vermögensverwaltung sei hingegen ausgeschlossen<sup>21</sup>. Der „Betrieb“ wird somit tätigkeitsbezogen definiert und grds. auf Gewinneinkunftsarten beschränkt. Erst wenn keine Gewinneinkünfte mehr erzielt würden, existiere ein Betrieb im steuerlichen Sinn nicht mehr. Dies gelte unabhängig von der Rechtsform, also für Einzelunternehmer, Mitunternehmerschaften und Körperschaften sowie Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts<sup>22</sup>.

Für die Besonderheit des Betriebsbegriffs in § 4h EStG Sorge die Regelung zur Organshaft und der Umstand, dass Organträger und Organgesellschaft als ein Betrieb zählen. Das in der Gesetzesbegründung verwendete Wort „Organkreis“ indiziere, dass dies für sämtliche über einen Gewinnabführungsvertrag mit dem Organträger verbundene Tochtergesellschaften gelte<sup>23</sup>.

## 3. Kritik und persönliche Stellungnahme

Der Betriebsbegriff ist objektiv und tätigkeitsbezogen auszulegen. Unabhängig davon, ob man den weiten, engen oder mittleren Betriebsbegriff favorisiert, bedeutet der tätigkeitsbezogene Ansatz, dass eine gesetzlich definierte Tätigkeit (z. B. LuF) Gewinneinkünfte zur Folge hat. Diese Einkünfte gelten als in einem Betrieb erzielt. Es ist nicht umgekehrt, dass die Existenz eines Betriebs Gewinneinkünfte zur Folge hat.

Es muss nur die objektive Tätigkeit festgestellt werden, um zu bestimmen, ob Gewinneinkünfte im Einzelfall vorliegen. Der Be-

10... Friedrichs, in: Haritz/Benkert, UmwStG, 2. Aufl. 2000, § 20 Rdn. 53.

11... Schmitt, in: Schmitt/Hörtnagl/Stratz, UmwG/UmwStG, 4. Aufl. 2006, § 20 Rdn. 6, m. w. N.

12... Vgl. EuGH-Urteil vom 27. 11. 2003 – Rs. C-497/01, Zita Modes, EuGHE 2003 S. I-14393 = BFH/NV Beil. 2004 S. 128 = UR 2004 S. 19, Rdn. 46; BFH-Urteil vom 22. 11. 2007 – V R 5/06, BStBl. II 2008 S. 448 = DB 2008 S. 560.

13... Vgl. zuletzt BFH vom 22. 11. 2007, a.a.O. (Fn. 12).

14... Vgl. BFH-Urteil vom 30. 1. 1981 – III R 116/79, BStBl. II 1981 S. 560 = DB 1981 S. 1913.

15... BMF vom 4. 7. 2008, a.a.O. (Fn. 3), Rdn. 2;

16... Geibel/Dörr/Fehling, NWB Fach 4 S. 5199 (5201); Heintges/Kamphaus/Loitz, DB 2007 S. 1261; Köhler, DStR 2007 S. 597 (598); Musil/Volmering, DB 2008 S. 12.

17... Nach Auffassung von Rödder, DStR 2007 Beiheft zu Heft 40, Fn. 38 ist die Anwendbarkeit auf Einkünfte nach §§ 13 und 18 EStG dagegen noch strittig.

18... Geibel/Dörr/Fehling, NWB Fach 4 S. 5199 (5201).

19... Schaden/Kashammer, BB 2007 S. 2317 (2319).

20... Köhler, DStR 2007 S. 597 (598).

21... Geibel/Dörr/Fehling, NWB Fach 4 S. 5199 (5201); Heintges/Kamphaus/Loitz, DB 2007 S. 1261; Hick, in: Herrmann/Heuer/Raupach, Jb. 2008, Rdn. J 07-14; Kußmaul/Pfirtmann/Meyerling/Schaefer, BB 2008 S. 135; Musil/Volmering, DB 2008 S. 12; Schaden/Kashammer, BB 2007 S. 2317 (2319). Nach Auffassung von Rödder, DStR 2007 Beiheft zu Heft 40, Fn. 38 ist die Anwendbarkeit auf Einkünfte nach §§ 13 und 18 EStG dagegen noch strittig.

22... Schaden/Kashammer, BB 2007 S. 2317 (2319).

23... Geibel/Dörr/Fehling, NWB Fach 4 S. 5199 (5201, 5202); Hick, a.a.O. (Fn. 21), Kraft/Bron, EWS 2007 S. 487 ff.

griff des Betriebs hat deshalb in erster Linie die Funktion der Abgrenzung zwischen betrieblicher und privater Sphäre sowie der Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu verschiedenen Betrieben.

§ 8 Abs. 2 KStG steht dem nicht entgegen. Die als Sondervorschrift aufzufassende Regelung qualifiziert nur die verschiedenen Einkünfte in gewerbliche Einkünfte um, aber nicht die Tätigkeit als solche. Die vermögensverwaltende Tätigkeit einer KapGes. bleibt vermögensverwaltend. Nur die daraus fließenden Einkünfte werden gewerbliche Einkünfte. Da eine unbeschränkt steuerpflichtige KapGes. nach Auffassung des BFH<sup>24</sup> keine Privatsphäre hat, kann das Vermögen nur Betriebsvermögen darstellen. Die Einkünfte einer solchen KapGes. gelten dann als in einem Betrieb erwirtschaftet, auch wenn diese KapGes. vermögensverwaltend tätig ist. Andere Körperschaften können auch „Privatvermögen“ halten, z. B. beschränkt steuerpflichtige KapGes.

§ 15 Abs. 3 EStG ist allerdings klarer formuliert, weil dort die Tätigkeit vermögensverwaltender PersGes. per Fiktion („gilt“) zum Gewerbebetrieb umqualifiziert wird und nicht die durch die Tätigkeit erzielten Einkünfte. Vermögensverwaltende PersGes. haben also tatsächlich keinen Betrieb, werden aber im Rahmen des § 15 EStG so behandelt.

Der Betriebsbegriff ist weiter normspezifisch auszulegen. In diesem Sinn stellt die Gesamtheit der materiellen und immateriellen Wirtschaftsgüter, die in einem personellen, organisatorischen und funktionalen Zusammenhang der Gewinnerzielung dienen, einen Betrieb i. S. der §§ 4h EStG, 8a KStG dar. Wegen des funktionalen Zusammenhangs ist auch Sonderbetriebsvermögen dem Betrieb zuzurechnen, weil die Sonderbetriebsausgaben und -einnahmen in den maßgeblichen Gewinn (§ 4h Abs. 3 Satz 1 EStG) einfließen, der auf dem steuerpflichtigen Gewinn als Ausgangsgröße beruht.

Gewerblich geprägte PersGes. und vermögensverwaltende unbeschränkt steuerpflichtige KapGes. haben keinen Betrieb, werden aber wegen einer Fiktion bzw. Umqualifizierung der Einkunftsart so behandelt. Dies folgt aus der Tatsache, dass für die Ermittlung gewerblicher Einkünfte die Vorschriften der § 4 ff. EStG anzuwenden sind.

Beschränkt steuerpflichtige KapGes. haben ebenfalls keinen Betrieb. Auch wenn nach § 8 Abs. 1 Satz 4 KStG die Zinsschranke sinngemäß anzuwenden ist, wird dadurch auch fiktiv kein Betrieb begründet. Es handelt sich nur um einen Rechtsfolgenverweis. Damit ist der Zinsabzug eingeschränkt, aber dieser muss im Rahmen der Überschussermittlung erfolgen.

Eine Betriebsstätte stellt, als solches, keinen Betrieb dar. In der Konsequenz bedeutet dies, dass inländische Betriebsstätten beschränkt Stpfl. dann keinen Betrieb darstellen, wenn nicht wenigstens alle betrieblichen Funktionen i. S. eines Teilbetriebs gegeben sind. Dann ist die Zinsschranke mangels eines Betriebs nicht direkt anwendbar und auch nicht sinngemäß, weil § 8 Abs. 1 Satz 4 KStG nur auf Überschusseinkünfte verweist<sup>25</sup>. Unter Umständen greifen die Grundsätze des BMF-Schreibens zu den Betriebsstätten-Verwaltungsgrundsätzen<sup>26</sup>.

Die Rolle der vermögensverwaltenden PersGes. wurde von Finanzverwaltung und Literatur zumeist knapp mit dem Hinweis auf fehlende Betriebsqualität abgehandelt. Im Fall sog. „Zebra-Gesellschaften“, also vermögensverwaltende PersGes., an denen auch eine „gewerbliche“ Gesellschaft beteiligt ist, werden die Überschusseinkünfte dem gewerblich Beteiligten zugerechnet und auf dessen Ebene unter Anwendung der Gewinnermittlungsvorschriften nach §§ 4–7k EStG in Einkünfte nach §§ 15 Abs. 1 Satz 1 oder Satz 2 EStG oder § 8 Abs. 2 KStG umqualifiziert<sup>27</sup>. Da die vermögensverwaltende PersGes. keinen Betrieb unterhält, wird das Ergebnis bei dem gewerblichen Gesellschafter im Rah-

men seines Betriebs erfasst. *Kröner/Bolik* deuten an, dass für diese Gesellschaft der § 4h EStG auf die anteiligen Einkünfte anzuwenden sein könnte, weil in einem „Sonderbetrieb“ erzielt<sup>28</sup>. Letztlich ist ein „Sonderbetrieb“ kein Betrieb. Die zugerechneten vermögensverwaltenden Einkünfte sind daher im Betrieb des gewerblichen Gesellschafters zu erfassen. Sind die Beteiligten Steueransländer, die ihren Anteil an einer inländischen vermögensverwaltenden PersGes. in einem ausländischen Betriebsvermögen halten, beziehen diese aufgrund der isolierenden Betrachtungsweise nach § 49 Abs. 2 EStG Überschusseinkünfte. Unserer Ansicht nach ist wegen Fehlens eines inländischen Betriebs die Zinsschranke nicht anwendbar. Anderes gilt aufgrund von § 8a Abs. 1 Satz 4 KStG nur für KapGes. Dies gilt auch für gewerbliche Einkünfte i. S. des § 49 Abs. 1 Nr. 2 EStG, die nicht in einer Betriebsstätte erwirtschaftet werden, z. B. Veräußerungsgeschäfte mit Immobilien. Daran ändert auch die geplante Änderung des § 49 Abs. 1 EStG durch das JStG 2009 nichts<sup>29</sup>.

## V. Auswirkung der Rechtsform eines Betriebsinhabers

### 1. Bisheriger Meinungsstand

Die Wahl der Rechtsform entscheidet nach Auffassung der Finanzverwaltung und verschiedenen Äußerungen in der Literatur über die Anzahl der Betriebe i. S. der Zinsschranke:

Natürliche Personen können demnach als Einzelunternehmer mehrere selbstständige Betriebe führen<sup>30</sup>. Gewerblich tätige PersGes. (Mitunternehmerschaften) sollen jeweils nur einen Betrieb unterhalten können. Zum Betrieb der Mitunternehmerschaft gehöre neben dem Gesamthandsvermögen auch das Sonderbetriebsvermögen i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG<sup>31</sup>.

Für die KGaA erklärt die Finanzverwaltung im Anwendungsschreiben vom 4. 7. 2008 Rdn. 8 ausdrücklich, dass nur ein Betrieb i. S. der Zinsschranke bestehe. Dazu gehöre auch der Gewinnanteil des persönlich haftenden Gesellschafters<sup>32</sup>.

Eine vermögensverwaltend tätige PersGes. sei kein Betrieb i. S. der Zinsschranke, es sei denn ihre Einkünfte gälten kraft gewerblicher Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG als Gewinneinkünfte<sup>33</sup>.

KapGes. unterhalten nach Auffassung von Finanzverwaltung und dem Großteil der Literatur jeweils nur einen Betrieb<sup>34</sup>. In der Literatur wird vielfach auf die Rspr. verwiesen, nach der PersGes. und KapGes. im Gegensatz zum Einzelunternehmer und der juristischen Person des öffentlichen Rechts jeweils nur einen Betrieb i. S. des Est- und KSt-Rechts unterhalten. Für KapGes. leitet die Rspr. dies aus § 8 Abs. 2 KStG 1977 her, wonach Stpfl., die nach den Vorschriften des HGB zur Führung von Büchern

24... Vgl. BFH-Urteil vom 4. 12. 1996 – I R 54/95, DB 1997 S. 707 = BFH/NV 1997 S. 190.

25... So auch *Bron.*, IStR 2008 S. 14 (15).

26... Vgl. BMF-Schreiben vom 24. 12. 1999 – IV B 4 – S 1300 – 111/99 (Betriebsstättenerlass), BStBl. I 1999 S. 1076.

27... *Reiß*, in: Kirchhof, EStG Kompaktkomm., § 15 Rdn. 466–468.

28... Vgl. *Kröner/Bolik*, DStR 2008 S. 1309 (1311).

29... Vgl. BT-Drucks. 16/10189 S. 13.

30... BMF vom 4. 7. 2008, a.a.O. (Fn. 3), Rdn. 3; *Geibel/Dörr/Fehling*, NWB Fach 4 S. 5199 (5201).

31... BMF vom 4. 7. 2008, a.a.O. (Fn. 3), Rdn. 6; *Geibel/Dörr/Fehling*, NWB Fach 4 S. 5199 (5201); *Loschelder*, in: Schmidt, EStG, 27. Aufl. 2008, § 4h Rdn. 9; *Middendorf/Stegemann*, INF 2007 S. 305 (306), m. w. N.; *Seiler*, in: Kirchhof, a.a.O. (Fn. 27), § 4h EStG Rdn. 2.

32... BMF vom 4. 7. 2008, a.a.O. (Fn. 3), Rdn. 8.

33... BMF vom 4. 7. 2008, a.a.O. (Fn. 3), Rdn. 5.

34... BMF vom 4. 7. 2008, a.a.O. (Fn. 3), Rdn. 7; *Geibel/Dörr/Fehling*, NWB Fach 4 S. 5199 (5201); *Grotherr*, NWB Fach 3 S. 1489 (1498); *Kußmaul/Pfaffmann/Meyering/Schäfer*, BB 2008 S. 135; *Loschelder*, a.a.O. (Fn. 31); *Middendorf/Stegemann*, INF 2007 S. 305 (306), m. w. N.; *Seiler*, a.a.O. (Fn. 31).

verpflichtet sind, alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln haben<sup>35</sup>. Betriebsstätten seien keine eigenständigen Betriebe<sup>36</sup>. Der Organkreis gelte per Definition für Zwecke der Zinsschranke als ein Betrieb (§ 15 Satz 1 Nr. 3 KStG)<sup>37</sup>.

## 2. Kritik und persönliche Stellungnahme

Für die Richtigkeit der Annahme, dass gewerblich tätige PersGes. (Mitunternehmenschaften) jeweils nur einen Betrieb führen können, spricht auch die Benennung von „Teilbetrieben“ in § 16 EStG und § 20 UmwStG. Wenn aber selbstständige Teilbetriebe rechtlich möglich sind, spricht einiges dafür, dass die Gesamtheit aller Teilbetriebe den „einen“ Betrieb darstellt. Dies hat zur Folge, dass ein Mitunternehmer als natürliche Person an mehreren Betrieben beteiligt sein kann, entsprechend der Zahl seiner Beteiligungen.

Bei gewerblich geprägten PersGes. wird man wegen der Fiktion eines Gewerbebetriebs auch von nur einem Betrieb ausgehen können.

KapGes. unterhalten dagegen nicht notwendigerweise jeweils nur *einen* Betrieb. Die Begründung von Finanzverwaltung und einem Teil des Schrifttums ist nicht überzeugend, da nach dem Wortlaut der Vorschrift in § 8 Abs. 2 KStG zwar die Einkünfte umqualifiziert werden („Bei unbeschränkt Stpfl. . . . sind alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln“), nicht aber die Tätigkeit als solche. Schon gar keine Aussage enthält die Vorschrift über eine Anzahl der Betriebe. Die pauschale Verweisung von Literatur und Rspr. auf § 8 Abs. 2 KStG wird der Besonderheit des Betriebsbegriffs im Rahmen der Zinsschranke und dessen notwendigerweise tätigkeitsbezogener Auslegung nicht gerecht<sup>38</sup>. Kern der Begründung, weshalb KapGes. nur einen Betrieb enthalten, war der frühere Wortlaut des § 8 Abs. 2 KStG, wonach bei nach Handelsrecht buchführungspflichtigen KapGes. alle Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb zu behandeln seien<sup>39</sup>. Eine KapGes. erstelle nur eine Bilanz, die ihr gesamtes Vermögen umfasst. Nach Änderung des § 8 Abs. 2 KStG kommt es nicht mehr auf handelsrechtliche Jahresabschlüsse, sondern auf die Ansässigkeit und die Existenz einer KapGes. an. Damit fehlt ein überzeugendes Argument dafür, dass eine KapGes. nur einen Betrieb hat. Mangels gesetzlicher Regelung kann daher auch eine KapGes. mehrere Betriebe haben.

KapGes., die (auch) Mitunternehmer sind, können an mehreren Betrieben beteiligt sein, also jedenfalls anteilig mehrere Betriebe führen. § 4h Abs. 2 Satz 2 EStG betrifft nur die Einschränkung hinsichtlich der Finanzierung durch nahestehende Personen. Keine Regelung ist hinsichtlich der Anzahl der Betriebe enthalten.

Ob aber auch Überschuss erzielende KapGes. i. S. des § 8a Abs. 1 Satz 4 KStG einen Betrieb unterhalten, erscheint zweifelhaft. Nach dem Wortlaut des Gesetzes sollen die Regelungen der Zinsschranke entsprechend gelten. Die Regelungen enthalten, wie erwähnt, keine Erläuterung des Begriffs des Betriebs. Es wird nur auf die Rechtsfolgen verwiesen, aber es wird kein Betrieb fingiert. Zudem sind Überschusseinkünfte gerade Einkünfte, die nicht in einem Betrieb erzielt werden. Es spricht mehr dafür, dass Überschusseinkünfte erzielende KapGes. keinen Betrieb i. S. der Zinsschranke haben. Gerade deswegen war die Regelung des § 8a Abs. 1 Satz 4 KStG erforderlich. Rdn. 7 des BMF Schreibens vom 4. 7. 2008 zur Zinsschranke<sup>40</sup> ist insoweit irreführend. Es wird suggeriert, dass der Verweis in § 8a Abs. 1 Satz 4 KStG beinhaltet, dass nur ein Betrieb vorliegt. Tatsächlich hat eine Überschuss erzielende Körperschaft keinen Betrieb. § 8 Abs. 1 Satz 4 KStG ist ein Rechtsfolgenverweis und bedeutet zunächst nur, vereinfacht, dass Überschuss erzielende Körperschaften der Zinsabzugsbeschränkung unterliegen. Mangels eines Betriebs müsste der zulässige Zinsabzug auf Ebene der jeweiligen Überschuss-

ermittlung erfolgen. Dies hat zur Folge, dass z. B. bei beschränkt steuerpflichtigen grundstücksvermietenden KapGes. die Zinsschranke einschließlich der Escape-Klauseln auf Ebene einer jeden Vermietungseinheit zu berücksichtigen ist, weil entsprechend einem Betrieb für jede Immobilie der Überschuss ermittelt wird.

Innerhalb einer Organschaft gelten nach § 15 Satz 1 Nr. 3 KStG der Organträger und die Organgesellschaft als ein Betrieb. Interessant ist die Formulierung insofern, als die Gesellschaften, also die juristischen Personen, als ein Betrieb gelten, nicht aber die Betriebe dieser Gesellschaften. Der Gesetzgeber setzt hier Gesellschaft mit Betrieb gleich. Der (wohl nicht gewollte) Unterschied ergibt sich dort, wo Gesellschafter Auslandsbetriebe unterhalten. Wenn eine Gesellschaft der Betrieb ist, müssten Auslandsbetriebsstätten mit eingerechnet werden. Wenn nicht auf die Gesellschaft, sondern auf den Betrieb abzustellen ist, entfallen Auslandsbetriebe.

Juristische Personen des öffentlichen Rechts, wie auch andere Körperschaften, außer KapGes., können nach bisheriger Ansicht wie auch Einzelunternehmer mehrere Betriebe unterhalten. Dies entspricht der bisherigen Verwaltungsauffassung, z. B. H 6 KStH („Allgemeines“).

## VI. Fazit

1. Der Betriebsbegriff knüpft an die Gewinneinkunftsarten an. Überschusseinkünfte fallen grds. nicht unter die Zinsschranke. Eine Ausnahmeregelung gilt gem. § 8a Abs. 1 Satz 4 KStG für die Überschusseinkünfte beschränkt steuerpflichtiger KapGes.

2. Gewerblich geprägte PersGes. und vermögensverwaltende unbeschränkt steuerpflichtige KapGes. verfügen über keinen Betrieb, werden wegen einer Fiktion bzw. Umqualifizierung der Einkunftsart aber so behandelt. Ebenso wenig haben beschränkt steuerpflichtige KapGes., die keine Betriebsstätte unterhalten, einen Betrieb. Die Anwendung der Zinsschranke erfolgt nur auf Basis eines Rechtsfolgenverweises in § 8a Abs. 1 Satz 4 KStG. Bei beschränkt steuerpflichtigen grundstücksvermietenden KapGes. ist die Zinsschranke auf Ebene jeder einzelnen Vermietungseinheit zu berücksichtigen.

3. Im Fall sog. „Zebra-Gesellschaften“ existiert kein Betrieb auf der Ebene der vermögensverwaltenden PersGes. Die zugerechneten vermögensverwaltenden Einkünfte des gewerblich Beteiligten sind im Betrieb des gewerblichen Gesellschafters zu erfassen.

4. KapGes. unterhalten nicht notwendigerweise jeweils nur einen Betrieb. Die überkommene Argumentation der Rspr. berücksichtigt nicht in ausreichendem Maß die aktuelle Gesetzeslage und erscheint überholt. Mit Einführung der Zinsschranke lässt sich die bislang aufgeschobene Diskussion über die Anzahl möglicher Betriebe einer KapGes. u. E. nicht länger aufhalten.

35... Vgl. BFH vom 9. 8. 1989 – X R 130/87, BStBl. II 1989 S. 901 = DB 1989 S. 2311; vom 10. 2. 1989 – III R 78/86, BStBl. II 1989 S. 467 = DB 1989 S. 1319; vom 13. 3. 1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974 S. 391; Geibel/Dörr/Fehling, NWB Fach 4 S. 5199 (5201); Grotherr, NWB Fach 3 S. 1489 (1498); Kulmaul/Pfirimann/Meyering/Schäfer, BB 2008 S. 135; Loschelder, a.a.O. (Fn. 31); Middendorf/Stege-mann, INF 2007 S. 305 (306), m. w. N.: Seiler, a a O. (Fn. 31).

36... Vgl. BMF vom 4. 7. 2008, a a O. (Fn. 3), Rdn. 9; Geibel/Dörr/Fehling, NWB Fach 4 S. 5199 (5202); Grotherr, NWB Fach 3 S. 1489 (1496) mit dem Hinweis auf die Geltung der Betriebsstättenver-waltungsgrundsätze für die Zuordnung von Forderungen und Ver-bindlichkeiten zur Betriebsstätte – BMF vom 24. 12. 1999, a a O. (Fn. 26).

37... BMF vom 4. 7. 2008, a a O. (Fn. 3), Rdn. 10.

38... Vgl. ähnlich Widmann/Mayer, UmwG/UmwStG, zum parallelen Fall des alten § 20 UmwStG (Stand Jan. 1992) m. w. N.

39... BFH vom 9. 8. 1989, a a O. (Fn. 35); vom 10. 2. 1989, a a O. (Fn. 35); vom 13. 3. 1974, a a O. (Fn. 35).

40... BMF vom 4. 7. 2008, a a O. (Fn. 3).