

Geschäftsführung

RA Dr. Andreas Richter

P+P Pöllath + Partners
Potsdamer Platz 5
10785 Berlin
Tel. (030) 253 53 653
Fax (030) 253 53 800
berliner.steuergespraech@pplaw.com

RA Berthold Welling

BDI e.V.
Breite Straße 29
10178 Berlin
Tel. (030) 2028 1507
Fax (030) 2028 2507
b.welling@bdi.eu

30. Berliner Steuergespräch

„Besteuerung der öffentlichen Hand“

- Tagungsbericht -

von *Dr. Andreas Richter LL.M.* und *Berthold Welling*¹

Berlin, den 9. Februar 2009

Die öffentliche Hand betätigt sich in vielfacher Weise als Wirtschaftsteilnehmer, etwa durch den Betrieb von Flughäfen und Krankenhäusern oder als Träger von Banken und Sparkassen. Partiiell steuerpflichtig ist die öffentliche Hand mit ihren Betrieben gewerblicher Art, während die Hoheitsbetriebe von der Steuerpflicht ausgenommen sind. Derzeit steht der kommunale Querverbund im Mittelpunkt des Interesses. Der BFH hielt es in einem Urteil aus dem Jahr 2007 für unzulässig, den dauerdefizitären Betrieb eines Halenbades mit Gewinnen einer Grundstücksgesellschaft zu verrechnen. Die Bundesregierung indessen will den Querverbund durch das Jahressteuergesetz 2009 stärken, indem sie eine steuerliche Zusammenfassung einzelner öffentlicher Betriebe ermöglicht. Ob dieser gesetzgeberische Eingriff Bestand haben wird, ist angesichts europarechtlicher Bedenken ungewiss. Das 30. Berliner Steuergespräch unter der Moderation von Prof. Dr. Claus Lambrecht, LL.M.² schaffte ein Diskussionsforum zum Austausch zwischen Steuerwissenschaft und -praxis. Neben Frau Karin Heger³ und Herrn Prof. Dr. Rainer Hüttemann⁴ erörterten Frau Prof. Dr. Birgit Weitemeyer⁵, Herr Prof. Dr. Jochen Hundsdorfer⁶ sowie Herr Peter Kurth⁷ die Besonderheiten der Besteuerung der öffentlichen Hand in steuersystematischer, steuerpraktischer und europarechtlicher Hinsicht.

A. Besteuerung der öffentlichen Hand

I. Besonderheiten der Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art und Kapitalgesellschaften der öffentlichen Hand

Zu Beginn ihres Vortrags widmete sich *Heger* dem Zweck der Besteuerung der öffentlichen Hand. Hauptzweck dieser Besteuerung sei die Vermeidung von Wettbewerbsbeeinträchtigungen zulasten der privaten Wirtschaft.

Dieses Ziel der Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts beherrsche auch die Auslegung der Steuernormen bei ihrer konkreten Anwendung auf die öffentliche Hand. Dem-

gegenüber trete der andere Zweck der Besteuerung der öffentlichen Hand in den Hintergrund, nämlich sicherzustellen, dass das Steueraufkommen entsprechend der Finanzverfassung auf die aufkommensberechtigten Körperschaften verteilt werde.

1. Steuerliche Besonderheiten der Betriebe gewerblicher Art

Zwar sehe die heutige Rechtsprechung nicht mehr den Betrieb gewerblicher Art, sondern die Trägerkörperschaft als Steuersubjekt an. Dennoch werde der Betrieb gewerblicher Art durch Rechtsprechung wie Verwaltung nach wie vor als ein eigenständiges Steuersubjekt behandelt. Folglich sei auch für jeden Betrieb gewerblicher Art das Einkommen gesondert zu ermitteln und festzusetzen. Dies führe zu dem steuerrechtlichen Unikum, dass ein Steuersubjekt mehrere zu versteuernde Einkommen habe. Obwohl tatsächlich ein einheitliches Rechtssubjekt vorliege, werde der Betrieb gewerblicher Art fiktiv verselbständigt und die juristische Person des öffentlichen Rechts wie dessen beherrschender oder alleiniger Anteilseigner behandelt.

Als Folge dieser fiktiven Verselbständigung seien auch vertragliche Gestaltungen zwischen der Trägerkörperschaft und dem Betrieb gewerblicher Art nach denselben Grundsätzen zu beurteilen wie zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern. Eine Ausnahme gelte allerdings für die Vermietung eines Wirtschaftsgutes, das zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen gehöre. Dies müsse eigentlich zu einer Betriebsaufspaltung und damit zur Annahme zweier Betriebe gewerblicher Art führen. Stattdessen ordne die Rechtsprechung die wesentlichen Betriebsgrundlagen aber unmittelbar dem Betriebsvermögen des Betriebes gewerblicher Art zu.

Eine weitere Ausnahme habe für die Ausstattung des Betriebes mit Eigenkapital gegolten. Wenn der Betrieb nicht hinreichend mit Eigenkapital ausgestattet gewesen sei, habe es keinen Zinsabzug aus Darlehensverträgen mit der Trägerkörperschaft geben können. Diese Rechtsprechung sei obsolet geworden, insofern seien nun die Regelungen zur Zinsschranke maßgeblich.

Die Zuordnung des Betriebsvermögens erfolge nach funktionalen Gesichtspunkten. Wirtschaftsgüter, die ausschließlich hoheitlichen Zwecken dienten, könnten daher nicht Betriebsvermögen des Betriebes gewerblicher Art sein. Anders als eine Kapitalgesellschaft könne der Betrieb gewerblicher Art folglich nicht beliebig mit Wirtschaftsgütern ausgestattet werden.

¹ *Dr. Andreas Richter, LL.M.* ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, Berlin. *Berthold Welling* ist Rechtsanwalt und Leiter des Bereichs Recht, Steuern, Wettbewerb des BDI e.V. Beide Autoren sind Geschäftsführer des Berliner Steuergespräche e.V. Die Autoren danken Herrn *Dr. Gerhard Specker*, Rechtsanwalt in der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, Berlin, für die Unterstützung bei der Erstellung des Tagungsberichtes.

² *Prof. Dr. Claus Lambrecht, LL.M.* ist Präsident des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg, Cottbus.

³ *Karin Heger* ist Richterin am Bundesfinanzhof, München.

⁴ *Prof. Dr. Rainer Hüttemann* ist Professor für Bürgerliches Recht, Handels-, Bilanz- und Steuerrecht und Geschäftsführender Direktor des Instituts für Steuerrecht der Rheinischen Friedrich-Wilhelms-Universität Bonn.

⁵ *Prof. Dr. Birgit Weitemeyer* ist Inhaberin des Lehrstuhls für Steuerrecht und Direktorin des Instituts für Stiftungsrecht und das Recht der Non-Profit-Organisationen an der Bucerius Law School, Hamburg.

⁶ *Prof. Dr. Jochen Hundsdorfer* ist Inhaber des Lehrstuhls für Betriebswirtschaftliche Steuerlehre an der Freien Universität Berlin.

⁷ *Peter Kurth* ist Senator a.D. und Mitglied des Vorstandes der ALBA AG, Berlin.

2. Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art

Aufgrund der fiktiven Verselbständigung des Betriebes gewerblicher Art sei eine Verrechnung der Ergebnisse verschiedener Betriebe gewerblicher Art nicht möglich. Auch ein Verlustvortrag bzw. Verlustrücktrag sei nur innerhalb desselben Betriebes gewerblicher Art möglich.

Wiederum erfolge aufgrund der fiktiven Verselbständigung die Abgrenzung der Vermögenssphären von Trägerkörperschaft und Betrieb gewerblicher Art nach den Grundsätzen der verdeckten Gewinnausschüttung und nicht nach Entnahme-Grundsätzen. Für jeden Betrieb gewerblicher Art sei eine eigenständige Gewinnermittlung erforderlich. Eine gewinnneutrale Überführung von Wirtschaftsgütern in einen anderen Betrieb gewerblicher Art sei nicht möglich, auch eine Übertragung von Rücklagen gemäß § 6b EStG sei nicht denkbar, obwohl die § 6b EStG-Rücklage an das Steuersubjekt anknüpfe und nicht an den Betrieb.

Eine Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art sei grundsätzlich nicht möglich. Eine Ausnahme ergebe sich mittlerweile aus dem Gesetz; § 4 Abs. 6 KStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2009. Danach seien Zusammenfassungen gleichartiger Betriebe mit enger wechselseitiger technisch-wirtschaftlicher Verflechtung und von Versorgungsbetrieben im Sinne des § 4 Abs. 3 KStG möglich. Versorgungsbetriebe seien etwa Elektrizitäts-, Verkehrs-, Hafen-, Flughafen- und Heizkraftbetriebe.

3. Dauerdefizitäre Tätigkeiten von Betrieben gewerblicher Art

Weiter stellte *Heger* hinsichtlich der steuerlichen Behandlung einer dauerdefizitären Tätigkeit eines Betriebes gewerblicher Art die Frage, ob diese Tätigkeit nach den Grundsätzen einer Entnahme oder einer verdeckten Gewinnausschüttung zu beurteilen sei. Nach der gesetzlichen Definition eines Betriebes gewerblicher Art in § 4 Abs. 1 KStG sei keine Gewinnerzielungsabsicht erforderlich. Allerdings werde dadurch die Einkünfte-Definition des § 2 EStG nicht modifiziert. Wer keine wirtschaftliche Tätigkeit entfalte, die objektiv geeignet sei, einen Überschuss der Einnahmen über die Ausgaben zu erzielen, dessen Tätigkeit werde aus der Gewinnermittlung ausgeschieden. Anders sei dies bei Kapitalgesellschaften, die nach der Auffassung des BFH nur eine betriebliche Sphäre haben könnten, und deren sämtliche Ausgaben zunächst Betriebsausgaben seien, die nicht nach Entnahme-, sondern nach den Grundsätzen der verdeckten Gewinnausschüttung zu beurteilen seien.

In der Rechtsprechung sei die Frage bislang ungeklärt geblieben, ob auf eine dauerdefizitäre Tätigkeit eines Betriebes gewerblicher Art die Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung oder diejenigen der Entnahme anzuwenden gewesen seien. In seinem Urteil zum kommunalen Querverbund habe der BFH⁸ angedeutet, dass wohl die Liebhaberei-Grundsätze anzuwenden seien. Dies sei auch zutreffend gewesen. Dem hätte auch nicht die fiktive Verselbständigung des Betriebes gewerblicher Art entgegenstanden, denn die Trägerkörperschaft sei eine juristische Person des öffentlichen Rechts, also ein Steuersubjekt mit mehreren Sphären, einer hoheitlichen und einer erwerbswirtschaftlichen. Dieser Streit sei allerdings durch das Jahressteuergesetz 2009 entschieden worden. Danach handele es sich um verdeckte Gewinnausschüttungen. Zugleich seien aber nach dem Gesetz die Folgen einer verdeckten Gewinnausschüttung bei Dauerverlustgeschäften eines Betriebes gewerblicher Art nicht zu ziehen (§ 8 Abs. 7 KStG).

⁸ BFH, Urteil vom 22.8.2007, I R 32/06, DStR 2007, 1954.

Dies werfe die Frage auf, was unter einem „Dauerverlustgeschäft“ zu verstehen sei. Nach der gesetzlichen Definition liege ein Dauerverlustgeschäft vor, wenn eine wirtschaftliche Betätigung aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen ohne kostendeckendes Entgelt ausgeübt werde. Sofern dies der Fall sei, sei auch eine Verrechnung von Verlusten aus solchen Tätigkeiten mit Gewinnen in zusammengefassten Betrieben gewerblicher Art möglich.

4. Abgrenzung hoheitlicher und gewerblicher Tätigkeiten

Nach diesen Ausführungen lenkte *Heger* den Blick auf die Abgrenzung der hoheitlichen von der gewerblichen Tätigkeit der öffentlichen Hand. Eine abschließende Definition hoheitlichen Tuns anhand der ausgeübten Tätigkeit sei nicht denkbar. Für die Abgrenzung maßgeblich sei vielmehr die Überlegung, ob die Tätigkeit der öffentlichen Hand zu Wettbewerbsbeeinträchtigungen führe, sofern sie unbesteuert bliebe. Also müsse der Nachweis einer Wettbewerbsbeeinträchtigung geführt werden. Hier sei es Rechtsprechung des BFH, eine potentielle Wettbewerbsbeeinträchtigung ausreichen zu lassen und nicht den Nachweis einer konkreten Beeinträchtigung zu verlangen. Dafür sprächen zum einen Gründe der Praktikabilität, da eine konkrete Wettbewerbsbeeinträchtigung in der Regel nur schwer nachzuweisen sei. Vor allem aber solle durch die Besteuerung der öffentlichen Hand der Marktzugang Privater gesichert werden. Das Fehlen privater Unternehmen könne darin begründet sein, dass die Tätigkeit nicht mit Gewinn ausgeübt werden könne, gerade weil die öffentliche Hand nicht besteuert werde. Dann stelle sich vielmehr die Frage, wann *keine* Wettbewerbsbeeinträchtigung vorliege. Dies sei grundsätzlich der Fall, wenn eine öffentliche Aufgabe durch Gesetz einer juristischen Person zugewiesen sei und durch Private nicht ausgeübt werden dürfe.

Die Frage nach der Wettbewerbsauswirkung öffentlichen Handelns dürfe schließlich nicht regional, sondern müsse aus grenzüberschreitender Sicht beantwortet werden. Wenn daher eine bestimmte Tätigkeit in Deutschland zwar nur durch die öffentliche Hand wahrgenommen werden dürfe, in Österreich oder Frankreich aber von Privaten ausgeübt werde, dann sei auch hier von einer potentiellen Wettbewerbsbeeinträchtigung auszugehen. Diese überregionale Betrachtung gelte erst recht im Verhältnis zwischen den deutschen Bundesländern.

5. Verlustverrechnung bei kommunalen GmbH's / Kommunalen Querverbund

Im Folgenden warf *Heger* die Frage auf, ob die für Betriebe gewerblicher Art geltenden Restriktionen auch dann Anwendung fänden, wenn die öffentliche Hand in privatrechtlicher Form handele, etwa mittels einer GmbH. Dies sei lange umstritten gewesen, insbesondere auch, ob dies zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führe oder ein Missbrauch von Gestaltungsmöglichkeiten anzunehmen sei. Dieser Streit sei durch das Urteil des BFH⁹ zum kommunalen Querverbund entschieden worden. In dem zugrunde liegenden Sachverhalt habe eine Gemeinde eine Holding-GmbH unterhalten, die Alleingesellschafterin und Organträgerin einer gewinnträchtigen Grundstücks-GmbH und einer dauerdefizitären Hallenbad-GmbH gewesen sei. Die Holding-GmbH habe nun Verluste und Gewinne aus ihren beiden Tochtergesellschaften verrechnen wollen.

Zunächst habe der BFH festgestellt, dass die öffentliche Hand ihre Tätigkeiten beliebig bündeln könne, auch in einer Kapitalgesellschaft. Sodann habe der BFH seine Rechtsprechung fortgesetzt, dass Kapitalgesellschaften nur eine betriebliche Sphäre haben

⁹ BFH, Urteil vom 22.8.2007, I R 32/06, DStR 2007, 1954.

könnten, so dass auch die Liebhaberei-Grundsätze nicht zur Anwendung kämen. Die Ausübung dauerdefizitärer Tätigkeiten führe aber zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung, die durch eine außerbilanzielle Hinzurechnung wieder auszugleichen sei. Dies habe im Streitfall zur Konsequenz gehabt, dass die Hallenbad-GmbH durch die Hinzurechnung der verdeckten Gewinnausschüttung keine Verluste mehr aufgewiesen habe und die Verlustverrechnung ins Leere gegangen sei. Offengeblieben sei aber, ob die verdeckte Gewinnausschüttung auch einen Gewinnaufschlag beinhalten müsse.

6. Neuregelung im Jahressteuergesetz 2009

Durch das Jahressteuergesetz 2009 habe nun der Gesetzgeber auf diese Rechtsprechung reagiert. Auch bei Kapitalgesellschaften werde die Rechtsfolge der verdeckten Gewinnausschüttung nicht gezogen, wenn ein Dauerverlustgeschäft ausgeübt werde. Unter den gleichen Voraussetzungen wie bei Betrieben gewerblicher Art liege dann keine verdeckte Gewinnausschüttung vor und sei eine Verlustverrechnung zwischen wirtschaftlichen Tätigkeiten möglich, die auch als Betrieb gewerblicher Art zusammengefasst werden könnten. Nach der neuen Rechtslage hätten daher in dem vom BFH entschiedenen Fall zum kommunalen Querverbund bei der Hallenbad-GmbH die Folgen der verdeckten Gewinnausschüttung nicht gezogen werden dürfen, eine Verrechnung mit den Gewinnen aus der Grundstücks-GmbH wäre gleichwohl auch nach der neuen Gesetzeslage nicht zulässig gewesen, so dass das Ziel der Verlustverrechnung ebenso ins Leere gegangen wäre.

Abschließend gab *Heger* eine rechtliche Einschätzung der Neuregelung ab. Isoliert betrachtet sei es zwar unproblematisch, bei einer aus Gründen des öffentlichen Wohls ausgeübten, nicht kostendeckenden Tätigkeit nicht die Folgen einer verdeckten Gewinnausschüttung zu ziehen. Unter europarechtlichen wie verfassungsrechtlichen Gesichtspunkten problematisch sei es aber, der öffentlichen Hand – anders als allen anderen Steuerpflichtigen – die Verrechnung von Gewinnen aus wirtschaftlichen Tätigkeiten, insbesondere der ertragreichen Versorgungsbetriebe, mit Verlusten aus der hoheitlichen Sphäre, also aus nicht erwerbswirtschaftlichen Tätigkeiten, zu ermöglichen.

II. Grund und Inkonsequenzen der Besteuerung der öffentlichen Hand

Hüttemann wies eingangs seines Vortrags darauf hin, die Besteuerung der öffentlichen Hand sei ein Steuerrechtsgebiet mit vielen Besonderheiten. So würden Verträge steuerlich anerkannt, die es zivilrechtlich gar nicht gebe. Kapitalertragsteuer werde erhoben auf Ausschüttungen, die es nicht gebe. Für *Hüttemann* handelt es sich um ein steuerliches Grenzgebiet, in dem sich die Betroffenen, Finanzverwaltung und Steuerpflichtige, gut eingerichtet hätten und jeden Reformansatz zurückdrängten. Und mit den jüngsten Gesetzesänderungen habe der Gesetzgeber umgehend auf das Eindringen des BFH in diese heile Welt reagiert.

1. Wettbewerbsrelevanz als Grund für die Besteuerung der öffentlichen Hand

Dann griff *Hüttemann* den Zweck der Besteuerung der öffentlichen Hand auf. Der Wettbewerbsgedanke habe eine zweistufige Funktion, zum einen eine politische, soweit es Aufgabe des Staates sei, die Wettbewerbsneutralität der Besteuerung zu beachten. Zum anderen habe er auch eine individualschützende Funktion, die auch die Grundlage für Konkurrentenklagen sein könne. Hinzu kämen ordnungspolitische Gesichtspunkte.

Dazu erinnerte *Hüttemann* daran, die Besteuerung der öffentlichen Hand sei gerade in den zwanziger Jahren eingeführt worden, als sich die kommunale Wirtschaftstätigkeit stärker ausgeweitet habe. Es solle nicht steuerlich motiviert sein, wenn noch mehr Tätigkeiten von der öffentlichen Hand erledigt würden.

Hinsichtlich der Ausgestaltung der Besteuerung der öffentlichen Hand sind nach *Hüttemann* zwei Fragenkreise auseinanderzuhalten, nämlich wann die öffentliche Hand aus Wettbewerbsgründen überhaupt besteuert und wie diese Besteuerung dann ausgestaltet werden müsse. Hinsichtlich der ersten Frage, ob eine öffentliche Tätigkeit überhaupt besteuert werden müsse, sei ihre Wettbewerbsrelevanz das allein maßgebende Kriterium. Dies stehe bei der Auslegung des § 4 Abs. 1 KStG, § 2 Abs. 3 UStG daher auch im Vordergrund. Allerdings wies *Hüttemann* auch darauf hin, dass die Gleichbehandlung im Körperschaft- und im Umsatzsteuerrecht zunehmend problematisch werde. So wollten beispielsweise die Gemeinden im Rahmen der Umsatzsteuer ihre Unternehmereigenschaft erstreiten, während sie ihre steuerlichen Privilegien im Körperschaftsteuerrecht verteidigen wollten.

Hinsichtlich der Feststellung der Wettbewerbsrelevanz öffentlicher Tätigkeit schloss sich *Hüttemann* den Ausführungen seiner Vorrednerin dahingehend an, dass es insoweit nicht auf eine tatsächliche Wettbewerbssituation ankommen könne, sondern nur auf die Möglichkeit des Marktzutritts durch einen Privaten abzustellen sei, also eine potentielle oder abstrakt-generelle Wettbewerbsrelevanz. Im Anschluss daran stelle sich die Frage, ob es auf die örtlichen Verhältnisse ankomme oder allgemein darauf, dass die Aufgabe ihrer Art nach von einem Privaten wahrgenommen werden könne. Dazu verwies *Hüttemann* auf die Entscheidung des EuGH¹⁰ in der Rechtssache „Isle of Wight“ zur Parkraumbewirtschaftung. Danach reiche es völlig aus, dass die Tätigkeit ihrer Art nach von einem Privaten wahrgenommen werden könne. Für diese Rechtsprechung des EuGH spreche auch, dass die Umsatzsteuer eine binnenmarktweit einheitliche, wettbewerbsneutrale Belastung des privaten Verbrauchs ermöglichen solle. Bei der Rechtsanwendung in Deutschland werde dagegen immer noch mühsam die Wettbewerbslage vor Ort überprüft. Wenn daran nicht mehr festgehalten würde, sei auch das Umsatzsteuerprivileg der Abwasser- und Abfallentsorgung nicht mehr zu halten. *Hüttemann* stellte sich die Frage, ob dieser Ansatz nicht zwecks einer Gleichbehandlung zur Umsatzsteuer auch auf die Körperschaftsteuer zu übertragen sei, verwies aber zugleich auf die Schwierigkeit, den europaweit einheitlichen Ansatz bei der Umsatzsteuer den verschiedenen Mitgliedstaaten auch für Zwecke der Ertragsteuern nahe zu bringen.

2. Inkonsequenzen der gegenwärtigen Besteuerung der Betriebe gewerblicher Art

Hüttemann griff zunächst die Eigentümlichkeit bei der Besteuerung der Betriebe gewerblicher Art auf, wonach es zwar nur eine Trägerkörperschaft als Steuersubjekt, aber eine Vielzahl von Betrieben gewerblicher Art als Gewinnermittlungssubjekte geben könne. *Hüttemann* begrüßte das Urteil des BFH¹¹ zum kommunalen Querverbund, durch das Klarheit geschaffen worden sei. Der Verlust aus einem dauerdefizitären Betrieb dürfe steuerlich keine Rolle spielen, der kommunale Querverbund sei ohne systematische Grundlage und daher zu Recht vom BFH abgeschafft worden. In der Sache müsse es doch klar sein, dass etwa der Gewinn aus einem städtischen Gaskraftwerk nicht dadurch gemindert werden könne, dass gleichzeitig eine dauerdefizitäre Buslinie betrieben

¹⁰ EuGH, Urteil vom 16.9.2008, C-288/07 („Isle of Wight“), IStR 2008, 734.

¹¹ BFH, Urteil vom 22.8.2007, I R 32/06, DStR 2007, 1954.

werde. Wenn sich Bund und Länder dagegen an den Kosten kommunaler Betriebe beteiligen wollten, müsse dies durch direkte Finanzausweisungen geschehen und nicht durch eine für Wettbewerber oder die EU-Kommission undurchsichtige steuerliche Verrechnungsmöglichkeit im Rahmen eines Querverbundes. Zur entgegenstehenden gesetzlichen Neuregelung erwartet *Hüttemann* eine Vielzahl von Auslegungsschwierigkeiten, die Vereinbarkeit mit dem Europarecht bezweifelte er. Zur im BFH-Urteil offengelassenen Frage des Gewinnaufschlags nahm *Hüttemann* eine ablehnende Haltung ein, die Körperschaftsteuer erfasse den Ist-Ertrag und nicht den Soll-Ertrag.

Weiterhin kritisierte *Hüttemann* die Vorstellung von einem Betrieb gewerblicher Art als einer „virtuellen Kapitalgesellschaft“. Dieses Konzept werde immer dann durchbrochen, wenn man die Folgen nicht akzeptieren wolle. Beispielsweise hätte eine Trägerkörperschaft mit mehreren Betrieben gewerblicher Art auch unter die Zinsschranke fallen müssen. Verträge zur Trägerkörperschaft würden grundsätzlich steuerlich anerkannt, nicht jedoch bei der Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen. *Hüttemann* verwies in diesem Zusammenhang darauf, dass § 1 KStG nach einer Entscheidung des Großen Senats des BFH aus dem Jahre 1984¹² nach Maßgabe des Zivilrechts auszulegen sei und das Trennungsprinzip der Körperschaftsteuer gerade auf dem Rechtsträgerunterschied basiere. Da im Falle des Betriebs gewerblicher Art nicht zwei Rechtsträger vorlägen, sollte dies auch für die Besteuerung beachtet werden.

Stattdessen plädierte *Hüttemann* dafür, anstelle des hier nicht anwendbaren Trennungsprinzips müsse die Trägerkörperschaft als *ein* Gewinnermittlungs- und Steuersubjekt mit ihrem Gesamteinkommen behandelt werden. Verlustbetriebe hätten außer Betracht zu bleiben. Auch der Querverbund müsse abgeschafft werden. Zudem sollten die Kapitalertragsteuer-Tatbestände in § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG beseitigt werden.

Darüber hinaus plädierte *Hüttemann* für ein einheitliches Besteuerungsregime für den gesamten Bereich der partiellen Steuerpflicht, für die öffentliche Hand, politische Parteien, gemeinnützige Einrichtungen usw.

3. Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand?

Abschließend widmete *Hüttemann* sich der Umsatzsteuer. Zum einen passten hier schon die Gewichtsgrenzen aus dem Körperschaftsteuerrecht nicht. Überhaupt werde die begriffliche Anknüpfung an das Körperschaftsteuerrecht vermutlich hinfällig. Einerseits plädierte *Hüttemann* für einen weiten Unternehmerbegriff ohne Einschränkungen für die öffentliche Hand. Für Ausnahmen solle besser eine Steuerbefreiung vorgesehen werden. Andererseits warf er abschließend die Frage auf, warum die öffentliche Hand *überhaupt* der Umsatzbesteuerung unterliegen müsse. Denn diese solle nur den privaten Verbrauch belasten, und der Staat könne aus seinem Wirken für die Allgemeinheit keine individuellen Vorteile ziehen.

B. Podiumsdiskussion

Nach Abschluss der Vorträge eröffnete *Lambrecht* die Podiumsdiskussion und forderte zunächst die weiteren Podiumsgäste zu Stellungnahmen auf.

¹² BFH, Beschluss vom 25.6.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751.

I. Steuersystematische Einordnung der Betriebe gewerblicher Art

Zur steuersystematischen Einordnung der Betriebe gewerblicher Art in das Körperschaftsteuerrecht führte *Weitemeyer* aus, dies müsse als Grundentscheidung des Gesetzgebers angesehen werden und daher auch zur Anwendung des Trennungsprinzips und zur Behandlung eines Betriebs gewerblicher Art als „virtuelle Kapitalgesellschaft“ führen. Daher gelte auch für Betriebe gewerblicher Art grundsätzlich das Trennungsprinzip. Deshalb sei auch die Anwendung der Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung auf Betriebe gewerblicher Art (anstelle der Entnahme-Grundsätze) richtig. Dies rechtfertigte *Weitemeyer* auch mit dem Gedanken der steuerlichen Gleichbehandlung der Betriebe gewerblicher Art mit denjenigen öffentlichen Betrieben, die auch zivilrechtlich selbständig seien und daher mit ihren Trägerkörperschaften Rechtsbeziehungen unterhalten könnten, wie etwa die Sparkassen. Dies gelte auch im Hinblick auf die Wahlfreiheit der öffentlichen Hand, ihre Tätigkeiten in der Form von Kapitalgesellschaften statt durch Betriebe gewerblicher Art zu organisieren. Hier entstünde eine nicht sachgerechte Ungleichbehandlung, wenn nur für die Kapitalgesellschaften, die Sparkassen und vergleichbare verselbständigte Betriebe das Trennungsprinzip Anwendung finde.

Allerdings plädierte *Weitemeyer* für eine differenzierte Anwendung der Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung und des Fremdvergleichsmaßstabs auf die verschiedenen Körperschaftsteuersubjekte. Daher sei auch nicht zwingend stets auf alle Leistungen eines Körperschaftsteuersubjekts an seine Träger ein Gewinnaufschlag zu erheben. Dies gelte etwa für die Mitgliederförderung von Genossenschaften oder Idealvereinen, die gemäß ihren Satzungen günstige Leistungen für ihre Mitglieder anböten. Auch dies führe nach ständiger Rechtsprechung des BFH nicht zu einer verdeckten Gewinnausschüttung. Dies müsse dann auch für einen Betrieb gewerblicher Art gelten, der seiner Art nach Leistungen der Daseinsvorsorge anbieten solle. Daher sei es aus steuersystematischen Gründen nicht erforderlich, eine „Kindergarten“- oder eine „Bädersteuer“ in Form einer Sollgewinnbesteuerung zu erheben. Außerdem gebe es auch bei Kapitalgesellschaften besondere Leistungen, die nicht zur Anwendung eines Gewinnaufschlages führten. *Weitemeyer* verwies in diesem Zusammenhang etwa auf die Spenden von Sparkassen an ihre Trägerkörperschaften, die zwar nach zutreffender Auffassung des BFH verdeckte Gewinnausschüttungen sein könnten, aber für die jedenfalls kein Gewinnaufschlag vorzunehmen sei. Bei strukturell defizitären Betrieben gewerblicher Art oder auch Kapitalgesellschaften der öffentlichen Hand könnten zwar verdeckte Gewinnausschüttungen vorliegen, diese sollten aber nicht mit einem Gewinnaufschlag versehen werden. Mit *Hüttemann* stimmte *Weitemeyer* allerdings auch darin überein, dass die Möglichkeit der Verlustverrechnung zwischen verschiedenen Betrieben der öffentlichen Hand steuerunsystematisch sei.

Hüttemann erwiderte hierzu, da das Unternehmenssteuerrecht schon grundsätzlich rechtsformabhängig sei, ließe sich gerade im Bereich der Besteuerung der öffentlichen Hand über zivilrechtliche Unterschiede nicht einfach hinwegsehen. Auf von der Trägerkörperschaft getrennte Einrichtungen wie Sparkassen seien daher auch die Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung anwendbar. Rechtlich nicht verselbständigte Betriebe gewerblicher Art könnten dagegen nicht einfach wie Kapitalgesellschaften behandelt werden. Wenn man den Betrieb gewerblicher Art aber wie eine solche behandeln wolle, dann müsse man dies auch mit allen steuerrechtlichen Konsequenzen tun und etwa auch die Zinsschranke anwenden, wenn eine Kommune mehrere Betriebe gewerblicher Art unterhalte.

II. Steuerlich motivierte „Re-Kommunalisierung“?

Sodann lenkte *Kurth* den Blick auf die praktische Benachteiligung privater Unternehmen gegenüber der öffentlichen Hand in solchen Wirtschaftszweigen, in denen beide in Konkurrenz zueinander stünden. Dazu zitierte *Kurth* einen praktischen Fall aus dem Bereich der Abfallentsorgung: So habe der an Berlin angrenzende Landkreis Barnim nach einer entsprechenden Ausschreibung ein Privatunternehmen für 15 Jahre mit der Restmüllentsorgung betraut. Nach Ablauf dieser Zeit habe sich der Landkreis dazu entschieden, diesen Auftrag nicht erneut auszuschreiben, sondern zu „rekommunalisieren“. Rekommunalisierung bedeute, dass die Gemeinde die entsprechende Tätigkeit durch einen Eigenbetrieb oder eine Anstalt des öffentlichen Rechts als gleichsam „ausschreibungsfreies Inhouse-Geschäft“ betreibe. Die politisch Verantwortlichen hätten diese Entscheidung im Beispielsfall offen mit der entsprechenden Steuerersparnis bei der Umsatzsteuer begründet.

Kurth zufolge sei der Trend zur Re-Kommunalisierung in vielen Kommunen verbreitet. Dazu führte *Kurth* weitere Beispiele aus der Abfallwirtschaft in den Ländern Nordrhein-Westfalen und Bayern an. Infolge einer solchen Re-Kommunalisierung könnten die betroffenen Privatunternehmen, in der Regel Mittelständler, ihre Geschäftstätigkeit einstellen. Man biete ihnen dann regelmäßig an, ihre Fahrzeuge zum Buchwert anzukaufen und gegebenenfalls noch die Mitarbeiter zu übernehmen. Dieses Problem betreffe vor allem, aber nicht nur die Entsorgungswirtschaft. Im Übrigen führe dies auch zu umweltpolitischen Fehlentwicklungen, da kommunale Lösungen in Deutschland häufig kleinteilige Lösungen bedeuteten, die die Umsetzung bzw. Fortsetzung neuerer Entwicklungen in der Umwelt- und Recyclingwirtschaft nicht möglich machten, da dafür größere Einheiten erforderlich seien. Der Rückfall in die kommunale Kleinteiligkeit könne bestimmte Investitionen in der Umweltwirtschaft ernsthaft gefährden. Denn infolge dieses Trends würden in den Gemeinden auch nur vergleichsweise kleine Betriebe geschaffen und größere Investitionen gerade im Umweltbereich unterbleiben.

Als Reaktion darauf habe die private Entsorgungswirtschaft bei der Europäischen Kommission Beschwerden gegen die umsatzsteuerliche Privilegierung der öffentlichen Hand eingereicht. Denn Deutschland sei neben Irland der einzige Mitgliedstaat der Europäischen Union, der eine umsatzsteuerliche Privilegierung der öffentlichen Hand kenne. Dies ändere aber nichts an der Entschlossenheit der großen Koalition und des Bundesfinanzministeriums, dieses Privileg zu verteidigen. In diesem Zusammenhang verwies *Kurth* auch auf die Entscheidung des EuGH¹³ zur Parkraumbewirtschaftung, in der das Gericht Voraussetzungen aufgestellt habe, unter denen öffentlich-rechtliche Unternehmen steuerfrei gestellt werden könnten. Unter anderem müsse es sich um eine Tätigkeit im Rahmen der öffentlichen Gewalt handeln, die Private nicht unter den gleichen rechtlichen Bedingungen ausführen könnten. Da in Deutschland aber rund 66% der Haushalte von privaten Entsorgungsfirmen betreut würden, sei diese Voraussetzung im Entsorgungsbereich nachweislich nicht gegeben. Die eingereichten Beschwerden beträfen die Bereiche der Entsorgungs- und der Abwasserwirtschaft. Über die Beschwerden werde die Kommission vorauss. in Kürze entscheiden. Hinsichtlich des Ausgangs der Beschwerdeverfahren gab sich *Kurth* vorsichtig optimistisch, dass der deutsche Sonderweg beendet werden müsse. Darüber hinaus sei aber auch mit Klagen privater Entsorgungsunternehmen zu rechnen, da dieser Aspekt für die Branche mit inzwischen über 200.000 Beschäftigten in Deutschland von entscheidender Bedeutung sei.

¹³ EuGH, Urteil vom 16.9.2008, C-288/07 („Isle of Wight“), IStR 2008, 734.

Auch *Hüttemann* beanstandete die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand „nach Wahl“. Wettbewerbsneutralität werde so jedenfalls nicht erreicht. Auch dürfe die Ausgestaltung der öffentlichen Daseinsvorsorge nicht von den Vorgaben der Umsatzsteuer-Richtlinien abhängig gemacht werden.

Hundsdoerfer wies darauf hin, das Ziel der Vermeidung von Vorteilen für öffentliche Unternehmen werde ins Gegenteil verkehrt, wenn diese Unternehmen gerade zur Erreichung von Vorteilen in die Umsatzsteuerbarkeit strebten.

III. Wettbewerbsverzerrungen als Grund oder als Folge der Besteuerung der öffentlichen Hand?

Hundsdoerfer griff zunächst die Begründung für die Besteuerung der Tätigkeit der öffentlichen Hand auf, nämlich die Wettbewerbsneutralität. Aus ökonomischer Sicht sei es keinesfalls eindeutig, dass eine unterschiedliche Besteuerung Privater und der öffentlichen Hand sich auf den Wettbewerb auswirke, da sich beide Gruppen auch schon vor Steuern zwangsläufig in sehr unterschiedlichen Wettbewerbspositionen befänden und jedenfalls die kurzfristigen Wettbewerbswirkungen der Besteuerung nicht eindeutig seien. Längerfristig könne die Wettbewerbsneutralität aber unter anderem durch die Auswirkungen der Besteuerung auf die Selbstfinanzierungsmöglichkeiten berührt werden. Allerdings werde die Selbstfinanzierung auch durch andere Faktoren als die Besteuerung beeinflusst, wie insbesondere durch die Ausschüttungs- bzw. Entnahmepolitik. Die Wettbewerbswirkungen der Besteuerung ließen sich daher im Ergebnis nicht eindeutig beurteilen. Allerdings könne sich eine psychologische Wettbewerbswirkung im Hinblick auf die Reaktion der Konsumenten darauf ergeben, ob ein Unternehmen in seinen Rechnungen Umsatzsteuern ausweisen müsse oder nicht. *Hundsdoerfer* sieht hier noch erheblichen Forschungsbedarf; auch sei das Thema der Besteuerung der öffentlichen Unternehmen generell in der betriebswirtschaftlichen Steuerlehre noch relativ wenig untersucht.

Hundsdoerfer zufolge könne die Besteuerung öffentlicher Einrichtungen mögliche Wettbewerbsverzerrungen sogar noch verstärken. Während ein privatwirtschaftliches Unternehmen in der Regel nur das Ziel verfolge, Gewinne zu erwirtschaften, kämen bei öffentlichen Einrichtungen noch weitere Ziele hinzu, zum Beispiel die Förderung von Sport und Gesundheit. Die Besteuerung dieser Einrichtungen könne sie dazu veranlassen, stärker auf das andere Ziel auszuweichen, etwa durch eine Senkung der Preise oder durch eine Ausweitung des Angebots. Dann sei es denkbar, dass durch die Besteuerung die aufgrund der unterschiedlichen Ziele gegebene Wettbewerbsverzerrung verstärkt werde. Um den Wettbewerb nicht noch stärker zu verzerren, müsse man in diesen Fällen eine Steuerbefreiung vorsehen. Theoretisch könne man dem vermutlich auch durch eine Sollgewinnbesteuerung begegnen. Diese sei aber als Fremdkörper innerhalb des Steuersystems nicht empfehlenswert. Dann müsse man aber insoweit auch auf Wettbewerbsneutralität verzichten.

Schließlich wies *Hundsdoerfer* noch auf den positiven Effekt der Besteuerung öffentlicher Unternehmen hin, dass diese dadurch zu einer genaueren Rechenschaftsleistung gezwungen würden.

IV. § 4 Abs. 6 KStG n.F. als europarechtswidrige „neue“ oder „alte“ Beihilfe?

Weitemeyer ging schließlich auf die Frage ein, ob die Neuregelung des § 4 Abs. 6 KStG, die die steuerliche Nutzbarkeit von Verlusten im kommunalen Querverbund ermöglicht, mit europäischem Beihilferecht in Konflikt gerät. Darin liege jedenfalls eine Bevorzugung bestimmter öffentlicher Unternehmen und mithin eine Beihilfe. Auch genüge der kommunale Querverbund nicht den Kriterien, die der EuGH¹⁴ in der Rechtssache „Altmark Trans“ aufgestellt habe, die erfüllt sein müssten, um dennoch eine Beihilfe ausschließen zu können. Denn zum einen lägen bereits die Maßstäbe für die Berechnung aufgrund der pauschalen Anordnung des Verlustausgleichs nicht vorher objektiv und transparent fest. Zum anderen hätten nur kleinere regionale Einrichtungen keine zwischenstaatliche Wettbewerbsrelevanz, zu denen jedenfalls nicht der öffentliche Personennahverkehr gehöre. Um eine Beihilfe nach den Anforderungen der Rechtsprechung des EuGH zu rechtfertigen, müsse es zunächst eine eindeutige und gesetzlich angeordnete „Betrachtung“ der öffentlichen Unternehmen geben. Außerdem dürfe der Ausgleich dann nicht über das hinausgehen, was erforderlich sei, um die erwirtschafteten Verluste auszugleichen. Wie dieses Kriterium auf steuerliche Verluste anzuwenden sei, sei unklar. Die Vereinbarkeit mit europäischem Beihilferecht sei nach alledem also sehr unsicher. Im Übrigen handele es sich *Weitemeyer* zufolge aber um eine „alte“ Beihilfe, die nicht anmeldepflichtig gewesen sei. Denn wenn die bestehende Verwaltungspraxis nicht geändert, sondern durch den Gesetzgeber bestätigt werde, dann liege keine „neue“ Beihilfe vor. Dies sei aber ebenfalls unsicher.

Hüttemann bestätigte insoweit die Beurteilung der Rechtslage als sehr unsicher, wies aber darauf hin, Finanzgerichte hätten die Regelung des § 4 Abs. 6 KStG dem EuGH vorzulegen, jedenfalls wenn es sich nicht um eine „alte“ Beihilfe handele. *Heger* bestätigte, dass der BFH bei einem entsprechenden Verfahren wohl nicht um eine Vorlage an den EuGH umhinkäme.

C. Diskussionsbeiträge aus dem Auditorium

Zur Frage der Abgrenzung zwischen „alter“ und „neuer“ Beihilfe vertrat *Frau Prof. Dr. Heike Jochum*¹⁵ die Auffassung, dass es sich um eine „neue“ Beihilfe handele. Denn wenn der BFH die bisherige Verwaltungspraxis verwerfe, sei dies nach den Grundsätzen des allgemeinen Steuerrechts so zu verstehen, dass die vom BFH erkannte Rechtslage immer schon bestanden habe. Wenn daher der BFH feststelle, im Falle des kommunalen Querverbundes liege eine verdeckte Gewinnausschüttung vor, der Gesetzgeber dies aber ab 2009 ausdrücklich anders normiere, dann sei in der Neuregelung auch eine „neue“ Beihilfe zu sehen.

Dazu wies *Hüttemann* darauf hin, dass es sich wohl um eine jahrzehntelange, gemeinsame Praxis von Verwaltung und Rechtsprechung gehandelt habe und daher die gesetzliche Neuregelung nur den alten Zustand wiederherstelle.

Herr *Dr. Kurt von Pannwitz*¹⁶ lenkte die Diskussion zurück auf die Frage, was eigentlich hoheitlich sei und verwies dazu auf das Beispiel des Flottenmanagements der Bundeswehr, also eines Bereichs einer eindeutig hoheitlichen Einrichtung, in dem es aber private Konkurrenz gebe. Ein weiteres Beispiel sei die gesetzliche Krankenversicherung, die

¹⁴ EuGH, Urteil vom 24.7.2003, C-280/00 („Altmark Trans“), NJW 2003, 2515.

¹⁵ Prof. Dr. Heike Jochum ist Direktorin des Instituts für Finanz- und Steuerrecht an der Universität Osnabrück.

¹⁶ Dr. Kurt von Pannwitz ist Rechtsanwalt in Hamburg.

einerseits immer mehr Tätigkeiten ausübe, die ihrer Art nach nicht unbedingt hoheitlich seien. Der Gesetzgeber habe aber die klare Entscheidung getroffen, dass die gesetzliche Krankenversicherung hoheitlich sein solle. *Von Pannwitz* fragte, ob diese gesetzgeberische Entscheidung für Zwecke des Steuerrechts unterlaufen werden dürfe, ob also bestimmte Tätigkeiten der gesetzlichen Krankenversicherung steuerlich als nicht hoheitliche Tätigkeiten behandelt werden dürften.

Hüttemann erwiderte dazu, die gesetzliche Krankenversicherung sei schon aufgrund ihrer Besonderheiten wie der allgemeinen Versicherungspflicht und der erheblichen Steuerfinanzierung nicht privatisierbar und daher nicht mit privater Tätigkeit vergleichbar. Eine Vergleichbarkeit sei auszuschließen für einen Bereich, in dem es staatliche Eingriffsrechte oder Pflichtversicherungselemente gebe.

Weitemeyer regte hinsichtlich der Eingrenzung des hoheitlichen Bereichs für Zwecke des Körperschaftsteuerrechts an, sich dem vom EuGH weiter ausgelegten Begriff der Unternehmer-Eigenschaft im Umsatzsteuerrecht anzunähern.

D. 31. Berliner Steuergespräch

Lambrecht schloss die Diskussion mit Dank an die Referenten und Teilnehmer sowie dem Hinweis auf das 31. Berliner Steuergespräch zum Thema „Finanzmarktkrise - Auch eine Steuerkrise“, das am 22. Juni 2009 um 17.30 Uhr im Haus der Deutschen Wirtschaft in Berlin stattfindet (siehe auch unter www.steuergespraech.de).