

# Besteuerung der öffentlichen Hand

Karin Heger

# Zweck der Besteuerung der öffentlichen Hand

- Vermeidung von Wettbewerbsbeeinträchtigungen
- Verteilung des Steueraufkommens entsprechend der Finanzverfassung auf aufkommensberechtigte Körperschaften

# Steuersubjekt

- Betrieb gewerblicher Art (BgA) oder die Körperschaft des öffentlichen Rechts ?
- § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG: Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind... Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts.

# Steuersubjekt

- Juristische Person des öffentlichen Rechts
- Jedoch: Hinsichtlich jedes Betriebes gewerblicher Art ist Einkommen gesondert zu ermitteln

# Steuersubjekt

- Betrieb gewerblicher Art ist fiktiv wie ein eigenständiges Steuersubjekt (Kapitalgesellschaft)
- Juristische Person des öffentlichen Rechts fiktiv wie beherrschender Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft zu behandeln

# Folgen der fiktiven Verselbständigung von BgA

- Vertragliche Gestaltungen zwischen BgA und Trägerkörperschaft möglich
- BgA kann an Trägerkörperschaft spenden
- Ausnahme: Vermietung wesentlicher Betriebsgrundlagen
- Zurechnung des Betriebsvermögens nach funktionalen Gesichtspunkten: Wirtschaftsgüter, die ausschließlich hoheitlichen Zwecken dienen, können nicht Betriebsvermögen des BgA sein

# Folgen der fiktiven Verselbständigung von BgA

- Abgrenzung der Vermögenssphären von BgA und Trägerkörperschaft nach vGA-Grundsätzen, also keine Entnahmen
- Eigenständige Gewinnermittlung jedes BgA
- Keine gewinnneutrale Überführung von Wirtschaftsgütern in andere BgA
- Keine Übertragung von § 6b-EStG-Rücklagen

# Folgen der fiktiven Verselbständigung von BgA

- Keine Verrechnung der Ergebnisse verschiedener BgA
- Verlustvor- und Verlustrücktrag nur innerhalb desselben BgA



# Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art

- Grundsätzlich keine Zusammenfassung von BgA möglich
- Ausnahme (§ 4 Abs. 6 KStG):
- Gleichartige Betriebe
- Betriebe mit enger wechselseitiger technisch-wirtschaftlicher Verflechtung
- Versorgungsbetriebe i.S.v. § 4 Abs. 3 KStG

# Dauerdefizitäre Tätigkeiten

- vGA oder Grundsätze der Liebhaberei?
- Seit gesetzlicher Regelung durch das JStG 2009: vGA
- Folgen einer vGA sind jedoch bei Dauerverlustgeschäften nicht zu ziehen (§ 8 Abs. 7 KStG)

# Dauerverlustgeschäft

- Wirtschaftliche Betätigung wird aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten
- Dann: Verlustverrechnung bei zusammengefassten Betrieben möglich

# Abgrenzung der hoheitlichen von der gewerblichen Tätigkeit

- Kein abschließende Definition anhand der ausgeübten Tätigkeit möglich
- Maßgeblich: Wettbewerbsbeeinträchtigung

# Wettbewerbsbeeinträchtigung

- Potentielle Wettbewerbsbeeinträchtigung ausreichend; keine konkrete Wettbewerbsbeeinträchtigung erforderlich  
Gründe: Sicherung des Marktzugangs und Praktikabilität
- Keine potentielle Wettbewerbsbeeinträchtigung, wenn Tätigkeit durch private Unternehmen nicht ausgeübt werden darf  
Maßgeblich sind nicht allein die Regelungen einer Gebietskörperschaft, sondern länderübergreifende Betrachtung, es sei denn, Tätigkeit ist ihrer Art nach lokal begrenzt

# Gemischte Tätigkeiten

- Hoheitsbetrieb ist kein BgA (§ 4 Abs. 5 KStG)
- Voraussetzungen:
  - Wirtschaftliche und hoheitliche Tätigkeiten nicht trennbar
  - Hoheitliche Tätigkeit überwiegt
  - Keine Beeinträchtigung des Wettbewerbs

# Handeln der öffentlichen Hand in privatrechtlicher Form

- Gelten Restriktionen für BgA auch für wirtschaftliche Betätigungen in privatrechtlicher Form?

# Urteil des BFH (I R 32/06) zum kommunalen Querverbund

- Gemeinde hält sämtliche Anteile an Holding-GmbH. Holding ist Alleingesellschafterin und Organträgerin einer gewinnträchtigen Grundstücks-GmbH und einer dauerdefizitären Hallenbad-GmbH



# Aussagen des BFH

- Bündelung beliebiger Tätigkeiten der öffentlichen Hand in Kapitalgesellschaft möglich
- Kapitalgesellschaft hat auch nach Abschaffung des Anrechnungsverfahrens keine außerbetriebliche Sphäre
- Ausübung der dauerdefizitären Tätigkeit im Interesse der Gemeinde sind vGA
- Offen: Beinhaltet vGA Gewinnaufschlag?

# Änderungen des JStG 2009

- Rechtsfolge einer vGA wird nicht gezogen, wenn ein Dauerverlustgeschäft ausgeübt wird
- Definition des Dauerverlustgeschäftes wie bei BgA: Wirtschaftliche Betätigung wird aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten
- Verlustverrechnung möglich zwischen wirtschaftlichen Tätigkeiten, die als BgA zusammengefasst werden können

# Änderungen des JStG 2009

- Neuregelung zur Verlustverrechnung von gewinnträchtigen mit dauerdefizitären Tätigkeiten europarechtlich und verfassungsrechtlich problematisch