

Leseprobe zu

Musil/Küffner

Besteuerung der öffentlichen Hand



ISBN 978-3-504-23032-6

2022, 986 Seiten Lexikonformat, gbd

189 €

Inhaltsübersicht

	Seite
Vorwort	V
Abkürzungsverzeichnis	XIII
Literaturverzeichnis	XXI

Rz. Seite

1. Teil Grundlagen

Kapitel 1 Organisationsformen und Strukturen der Aufgabenerfüllung der öffentlichen Hand (Musil)		1
A. Einleitung	1.1	3
B. Wettbewerbsteilnahme der öffentlichen Hand	1.3	5
C. Organisatorische Rahmenbedingungen der Aufgabenerfüllung durch die öffentliche Hand	1.55	21
D. Strukturen staatlicher Aufgabenerfüllung	1.106	34
E. Steuerliche Implikationen struktureller und organisatorischer Vorgaben	1.132	40
Kapitel 2 Grundlagen der Besteuerung der öffentlichen Hand (Musil)		41
A. Überblick über die Besteuerung der öffentlichen Hand	2.1	43
B. Historischer Abriss	2.3	45
C. Verfassungsrechtlicher Rahmen	2.23	52
D. Europarechtliche Vorgaben für die Besteuerung der öffentlichen Hand	2.68	66
E. Öffentliche Hand und Gemeinnützigkeit	2.84	71
Kapitel 3 Umsatzsteuerrecht als Schlüsselmaterie (Küffner)		75
A. Die juristische Person des öffentlichen Rechts im Fokus der Umsatzbesteuerung	3.1	76
B. Das Umsatzsteuergesetz – Herausforderungen für juristische Personen des öffentlichen Rechts aus rechtlicher Sicht	3.19	82
C. Herausforderungen faktischer Natur	3.190	135

2. Teil
Die Besteuerung der öffentlichen Hand nach
den Einzelsteuergesetzen

Kapitel 4 Körperschaftsteuer (<i>Hinder</i>)		151
A. Die Besteuerung der Betriebe gewerblicher Art nach § 4 KStG	4.1	153
B. Einkommensermittlung im Sinne des § 8 KStG	4.140	189
C. Einkünfte aus Kapitalvermögen gem. § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG	4.279	214
D. Besonderheiten bei gemeinnützigen Betrieben gewerblicher Art	4.334	224
Kapitel 5 Die juristische Person/Einrichtung des öffentlichen Rechts im Umsatzsteuerrecht (<i>Heidner</i>)		231
A. Einführung	5.1	232
B. Rechtsgeschichtliche Entwicklung	5.6	233
C. Die Regelung in § 2b UStG	5.93	256
D. A bis Z	5.176	277
E. Fazit	5.253	289
Kapitel 6 Umsetzungsstrategien des § 2b UStG in der Verwaltung (<i>Huschens</i>)		291
A. Einführung	6.1	293
B. Wechselwirkungen zwischen § 2 Abs. 3 UStG und § 2b UStG	6.4	294
C. Die allgemeine Interpretation des § 2b UStG durch die Verwaltung	6.13	298
D. Bestimmung der Wesentlichkeitsgrenze des § 2b Abs. 3 Nr. 2 Satz 2 Buchst. d UStG	6.39	306
E. Gesonderte Prüfung möglicher größerer Wettbewerbsverzerrungen bei § 2b Abs. 3 Nr. 2 UStG	6.43	309
F. Anstalt des öffentlichen Rechts im Anwendungsbereich des § 2b UStG – Leistungsbeziehungen zwischen einer AöR und ihrer Trägerkommune	6.45	311
G. Privatrechtliche Entgelte bei Leistungen der öffentlichen Hand unter Anschluss- und Benutzungszwang	6.48	312
H. Konzessionsabgaben	6.56	316
I. Wahrnehmung wesentlicher Teilaufgaben für eine andere jPöR in den Bereichen der Durchführung von hoheitlichen Aufgaben, z.B. Abwasser- beseitigung und Abfallentsorgung	6.61	318
J. Hoheitliche Hilfsgeschäfte – Allgemein	6.62	319
K. Hilfsgeschäfte im Entsorgungssektor	6.65	322

	Rz.	Seite
L. Steuerbefreiung für Kostenteilungsgemeinschaften (§ 4 Nr. 29 UStG) . .	6.70	323
M. Vor- und Nachteile einer (temporären) umsatzsteuerlichen Anrufungs- auskunft für jPöR für Abgrenzungsfragen zum § 2b UStG	6.76	327
N. Umsatzsteuerliche Organschaft/Gruppenbesteuerung und Anstalten öffentlichen Rechts	6.78	328
O. Einzelsachverhalte, Einzelfragen	6.79	330
P. Vorsteuerabzug einer Kurortgemeinde aus den Kosten für die Errichtung und Unterhaltung von öffentlichen Kureinrichtungen	6.180	366
Q. Ausblick	6.181	367
Kapitel 7 Sonstige Einzelsteuergesetze (Westendorf)		369
A. Gewerbesteuer	7.1	372
B. Grundsteuer	7.163	408
C. Grunderwerbsteuer	7.338	445
D. Erbschaft- und Schenkungsteuer	7.406	462
E. Kraftfahrzeugsteuer	7.435	467
F. Luftverkehrsteuer	7.448	470
G. Versicherungsteuer	7.452	471
H. Stromsteuer	7.455	472
I. Energiesteuer	7.457	472
Kapitel 8 Verfahrensrecht (Baum)		475
A. Allgemeines	8.1	479
B. Stellung der öffentlichen Hand im Besteuerungsverfahren nach der AO	8.32	484
C. Steuerliche Beteiligungs- und Handlungsfähigkeit der öffentlichen Hand	8.59	488
D. Zuständigkeit der Finanzbehörden	8.92	492
E. Steuererklärungspflicht der öffentlichen Hand	8.134	499
F. Weitere Mitwirkungspflichten im Steuerfestsetzungsverfahren	8.139	500
G. Amtsermittlungsgrundsatz und Beweislast/Feststellungslast	8.140	502
H. Bekanntgabe von Steuerbescheiden	8.153	504
I. Festsetzungsverjährung	8.177	507
J. Bestandskraft von Steuerbescheiden	8.248	518
K. Einspruchsverfahren	8.291	527
L. Steuererhebungsverfahren	8.401	544
M. Zahlungsverjährung	8.430	549

	Rz.	Seite
N. Zinsen und Säumniszuschläge nach der AO	8.447	551
O. Vollstreckung	8.489	557
P. Gerichtliches Rechtsbehelfsverfahren	8.501	559
Kapitel 9 Kommunalverwaltung (Gastl/Wiesch/Gries)		565
A. Parkplätze (Gastl)	9.1	568
B. Marktbetriebe (Gastl)	9.69	585
C. Verpachtungs-Betriebe gewerblicher Art und Betriebsaufspaltungsfälle (Gastl)	9.102	595
D. Museen, Theater und andere kulturelle Einrichtungen (Gastl)	9.159	610
E. Kurbetriebe, Tourismuseinrichtungen (Wiesch)	9.206	623
F. Umsatzbesteuerung von Sportstätten, Bürgerhäusern, Stadthallen, Wissenschafts- und Kongresszentren (Gemeinschaftseinrichtungen) im Rahmen der Kommunalverwaltung (Wiesch)	9.292	650
G. Entsorgungseinrichtungen – Abfallentsorgung, Abwasserbeseitigung und Straßenreinigung (Gries)	9.441	699
Kapitel 10 Gesundheitswesen und Sozialversicherung (Musil)		713
A. Die Bedeutung der öffentlichen Hand für das Gesundheitswesen	10.1	715
B. Krankenhäuser in öffentlicher Trägerschaft	10.2	716
C. Sonstige Einrichtungen der Gesundheitsversorgung	10.122	746
D. Die Besteuerung der gesetzlichen Krankenkassen	10.145	753
Kapitel 11 Besteuerung der Hochschulen (Schöck)		757
A. Ausgangslage	11.1	759
B. Hochschulrecht und Steuerrecht	11.7	777
Kapitel 12 Besteuerung von Religionsgemeinschaften (Waldhoff/Stapperfend)		843
A. Überlagerung des Steuerrechts durch Religions- und Steuerverfassungs- recht: Doppelte Neutralitätsanforderung (Waldhoff)	12.1	846
B. Organisationsfragen im Bereich von Religion und Besteuerung (Waldhoff)	12.4	848
C. Bedeutung der Wettbewerbsgleichheit für Religionsgemeinschaften (Waldhoff)	12.43	881
D. Fragen der Gemeinnützigkeit (Waldhoff)	12.44	882

	Rz.	Seite
E. Sonderprobleme des Ertragsteuerrechts (<i>Waldhoff</i>)	12.66	892
F. Sonderprobleme des Umsatzsteuerrechts (<i>Stapperfend</i>)	12.86	903
G. Sonstige Steuern (<i>Waldhoff</i>)	12.121	931
Stichwortverzeichnis.		945

Kapitel 2

Grundlagen der Besteuerung der öffentlichen Hand

<p>A. Überblick über die Besteuerung der öffentlichen Hand</p> <p>I. Bedeutungszuwachs des Themenbereichs 2.1</p> <p>II. Ertragsteuerrecht, Umsatzsteuerrecht, Gemeinnützigkeit 2.2</p> <p>B. Historischer Abriss</p> <p>I. Einleitung 2.3</p> <p>II. Deutsches Kaiserreich 2.4</p> <p>III. Weimarer Republik 2.6</p> <p>IV. Nationalsozialismus 2.12</p> <p>V. Bundesrepublik Deutschland 2.17</p> <p>C. Verfassungsrechtlicher Rahmen</p> <p>I. Zweck der Besteuerung der öffentlichen Hand</p> <p>1. Fiskalzweck 2.23</p> <p>2. Wettbewerbspolitische Lenkung als Hauptzweck 2.26</p> <p>3. Die Hoheitsfunktion als „Gegenzweck“ 2.31</p> <p>4. Das Effizienzprinzip als Besteuerungszweck? 2.32</p> <p>5. Die Finanzausgleichsfunktion als Besteuerungszweck? 2.33</p> <p>6. Ergebnis 2.35</p> <p>II. Übersicht der relevanten Verfassungsnormen 2.36</p> <p>III. Grundrechtlicher Rahmen</p> <p>1. Allgemeines 2.37</p> <p>2. Absolutes Besteuerungsgebot als Forderung der Wettbewerbsneutralität? 2.40</p> <p>3. Gleichheitsrechtliche Anforderungen an die Besteuerung der öffentlichen Hand</p> <p>a) Grundsatz: Gleichbehandlung von öffentlicher Hand und Privaten 2.44</p> <p>b) Rechtfertigung von Abweichungen 2.46</p>	<p>4. Freiheitsrechtliche Anforderungen an die Besteuerung der öffentlichen Hand</p> <p>a) Relevante Normen 2.50</p> <p>b) Berufsfreiheit, Art. 12 Abs. 1 GG 2.51</p> <p>c) Eigentumsfreiheit, Art. 14 Abs. 1 GG 2.54</p> <p>5. Ergebnis 2.55</p> <p>IV. Die steuerliche Bedeutung spezieller Autonomiegewährleistungen 2.56</p> <p>V. Finanzverfassung</p> <p>1. Besteuerungsgebot für wirtschaftliche Tätigkeiten 2.62</p> <p>2. Besteuerungsverbot für hoheitliche Tätigkeiten 2.63</p> <p>3. Bedeutung des Wirtschaftlichkeitsgebots 2.67</p> <p>D. Europarechtliche Vorgaben für die Besteuerung der öffentlichen Hand</p> <p>I. Das Wettbewerbsparadigma als Ausgangspunkt 2.68</p> <p>II. Vorgaben des Primärrechts</p> <p>1. Grundlegendes 2.70</p> <p>2. Grundfreiheiten 2.72</p> <p>3. Beihilfenverbot</p> <p>a) Steuern als Beihilfen 2.74</p> <p>b) Das Kriterium der Selektivität 2.75</p> <p>c) Verfahrensfragen 2.78</p> <p>d) Bedeutung für die Besteuerung der öffentlichen Hand 2.79</p> <p>III. Vorgaben des Sekundärrechts 2.82</p> <p>E. Öffentliche Hand und Gemeinnützigkeit</p> <p>I. Einleitung 2.84</p> <p>II. Die Gemeinnützigkeitsfähigkeit der öffentlichen Hand 2.85</p> <p>III. Selbstlosigkeit staatlicher Aufgabenerfüllung 2.88</p> <p>IV. Formale Fragen 2.92</p>
--	---

Literatur: *Achatz*, Die Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts im Wandel der Zeit, in Umsatzsteuerforum e.V., Bundesministerium der Finanzen (Hrsg.), 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918–2018, Festschrift, S. 129 ff.; *Badura*, Die wirtschaftliche Betätigung der öffentlichen

Hand mit besonderer Berücksichtigung der öffentlich-rechtlichen Wettbewerbs-Versicherungsunternehmen, ZHR 146, 448; *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen: ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht, Köln 1983; *Blümich*, Heumann/Bradis (Hrsg.), EStG/KStG, Kommentar, Loseblatt, München; *Blumenberg/Kring*, Europäisches Beihilferecht und Besteuerung. IFSt-Schrift Nr. 473, Berlin 2011; *Burgi*, Kommunalrecht, 6. Aufl., München 2019; *Busse*, Verfahrenswege zu einem „schlankeren Staat“, DÖV 1996, 389; *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, Habil., Tübingen 2010; *Droege*, Die Besteuerung interkommunaler Zusammenarbeit – Zwischen Wettbewerbsneutralität und Gemeinwohlbindung, VBlBW 2011, 41; *Droege*, Zur Besteuerung der öffentlichen Hand, Tübingen 2018; *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, Habil., Tübingen 2008; *Evers*, Kommentar zum KStG vom 10. August 1925, 2. Aufl., Berlin 1927; *Gosch*, Körperschaftsteuergesetz: KStG, 4. Aufl., München 2020; *Gräf*, Die wirtschaftliche Betätigung von Universitäten, Diss., Berlin 2013; *Heger*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand – Ein Überblick über die Rechtsprechung des BFH, FR 2009, 301; *Herdegen*, Europarecht, 22. Aufl., München 2020; *Herrmann/Heuer/Raupach*, EStG/KStG, Kommentar, Loseblatt, Köln; *Hey*, Die Steuerbegünstigung der gemeinnützigen Tätigkeit der öffentlichen Hand – Gedanken zur Anwendung des Gemeinnützigkeitsrechts auf die öffentliche Hand, StuW 2000, 467; *Hidien/Jürgens*, Besteuerungsprobleme der Wirtschaftsunternehmen der Kommunen, NVwZ 1985, 237; *Hidien/Jürgens*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 1. Aufl., München 2017; *Huber*, Konkurrenzschutz im Verwaltungsrecht, Habil., Tübingen 1991; *Hübschmann/Hepp/Spitaler*, AO/FGO, Kommentar, Loseblatt, Köln; *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, Köln 2002; *Hüttemann*, Grundfragen der partiellen Steuerpflicht, in Kohl (Hrsg.), Zwischen Markt und Staat, Gedächtnisschrift für W. Rainer Walz, Köln 2008, S. 267; *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, FR 2009, 308; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl., Köln 2018; *Isensee*, Gemeinwohl und Bürgersinn im Steuerstaat des Grundgesetzes – Gemeinnützigkeit als Bewährungsprobe des Steuerrechts vor der Verfassung, in: Maurer (Hrsg.), Das akzeptierte Grundgesetz, Festschrift für Dürig, 1990, 57; *Isensee*, Staatsaufgaben, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band IV: Aufgaben des Staates, 3. Aufl., Heidelberg 2006, § 73; *Ismer/Karch*, Das Referenzsystem bei der beihilferechtlichen Überprüfung nationaler Steuervergünstigungen, IStR 2014, 130; *Kennerknecht*, Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz 1925, Köln 1926; *Kingreen/Poscher*, Grundrechte. Staatsrecht II, 36. Aufl., Heidelberg 2020; *Kirchhartz*, Zur Gemeinnützigkeit von Abfall- und Abwasserbeseitigungsgesellschaften, ZKF 1985, 266; *F. Kirchhof*, Wettbewerbschutz durch Besteuerung der Betriebe gewerblicher Art?, in: P. Kirchhof u.a. (Hrsg.), Steuerrechtsprechung, Steuerrecht, Steuerreform, Festschrift für Offerhaus, Köln 1999, 333; *P. Kirchhof*, Die Steuern, in: Isensee/Kirchhof (Hrsg.), Handbuch des Staatsrechts der Bundesrepublik Deutschland, Band V: Rechtsquellen: Organisation: Finanzen, 3. Aufl., Heidelberg 2007, § 118; *Koewius*, Das Wettbewerbskriterium der Mehrwertsteuersystemrichtlinie und dessen Einfluss auf die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, Diss. Berlin 2020; *Koewius*, Das Wettbewerbskriterium der Mehrwertsteuersystemrichtlinie und dessen Einfluss auf die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, Diss. Berlin 2020; *König*, Subjektive Steuerpflicht der Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im deutschen Körperschaftsteuerrecht, Diss., Münster 1958; *Lang/Seer*, Die Besteuerung der Drittmittelforschung, StuW 1993, 47; *v. Mangoldt/Klein/Starck*, Kommentar zum Grundgesetz: GG, 7. Aufl., München 2018; *Maunz/Dürig*, Grundgesetz, Kommentar, Loseblatt, München; *Meyer-Teschendorff/Hofmann*, Zwischenergebnisse des Sachverständigenrats „Schlanker Staat“ – Qualifizierte Aufgabenkritik – Testkatalog für den Gesetzgeber – Flexibilisierung des Haushaltswesens –, DÖV 1997, 268; *Mössner/Seeger/Oellerich*, Körperschaftsteuergesetz Kommentar, 4. Aufl., Herne 2019; *Müller-Gatermann*, Die Besteuerung der Kommunen – eine Bestandsaufnahme, FR 2009, 314; *Musil*, Wettbewerb in der staatlichen Verwaltung, Habil., Tübingen 2005; *Musil*, Die Gemeinnützigkeit von kommunalen Eigenesellschaften – ein wegweisendes Urteil des BFH, FR 2014, 825; *Musil*, Umsatzsteuerprobleme der öffentlichen Hand im Bereich der Daseinsvorsorge, UR 2015, 533; *Musil*, Verfassungsrecht und Steuerrecht, in Baer/Lepsius/Schönberger/Waldhoff/Walter (Hrsg.), Jahrbuch des öffentlichen Rechts, N.F., Bd. 63, Tübingen 2016, 443; *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, 1. Aufl., München 2019; *Popitz*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz vom 24. Dezember 1919, 2. Aufl., Berlin 1921; *Rau/Dürrwächter*, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, Loseblatt, Köln; *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht, 2. Aufl., Köln 2020; *Schmidt*, Kommunalrecht, 2. Aufl., Tübingen 2014; *Seer/Wendt*, Strukturprobleme der Besteuerung der öffentlichen Hand, DStR 2001, 825; *Seer/Wolsztyński*, Steuer-

liche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand, Berlin 2002; *Stalleiken*, Drittmittelforschung im Ertragsteuerrecht: Teil 1: Drittmittelgeber und Hochschulforscher als Drittmittlempfänger, FR 2010, 781, – Teil 2: Hochschulen als Drittmittlempfänger, FR 2010, 929; *Streinz*, Europarecht, 11. Aufl., Heidelberg 2019; *Theobald*, Umsatzsteuer und Gemeinnützigkeit kommunaler Abfallbeseitigungsgesellschaften, BB 1985, 1911; *Thieme/Dorenkamp*, Auswirkungen des Gemeinnützigkeitsrechts auf die öffentliche Hand im Hinblick auf das Subjekt der Gemeinnützigkeit und die Zulässigkeit eines Ergebnisausgleichs, FR 2003, 693; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band I: Wissenschaftsorganisatorische, systematische und grundrechtlich-rechtsstaatliche Grundlagen, 2. Aufl., Berlin 2000; *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Band III: Steuerrechtswissenschaft, Steuergesetzgebung, Steuervollzug, Steuerrechtsschutz, Steuerreformbestrebungen, 2. Aufl., Köln 2012; *Tipke/Kruse*, AO/FGO, Kommentar, Loseblatt, Köln; *Tipke/Lang*, Steuerrecht, 24. Aufl., Köln 2021; *Thiemann*, Rechtmäßigkeit der Besteuerung von Erstattungszielen nach § 233a AO, FR 2012, 673; *Wallenhorst/Halaczinsky*, Die Besteuerung gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften, 7. Aufl., München-Schwabing 2017; *Weiermeyer*, Verdeckte Gewinnausschüttungen bei der öffentlichen Hand nach dem JStG 2009 und die Schranken des europäischen Beihilfenrechts, FR 2009, 1; *Wernsmann*, Klagearten und Klagebefugnis im Konkurrentenrechtsstreit, Verw 36, 67 (2003); *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, Habil., Tübingen 2005; *Wernsmann*, Konstitutionalisierung des Steuerrechts und Gegenbewegungen, DVBl. 2015, 1085; *Westendorf*, Der Betrieb gewerblicher Art, Diss., Berlin 2019.

A. Überblick über die Besteuerung der öffentlichen Hand

I. Bedeutungszuwachs des Themenbereichs

Die Besteuerung der öffentlichen Hand war lange Zeit nur ein Thema für Spezialisten. Die relevanten Normen des Steuerrechts blieben viele Jahrzehnte nahezu unverändert, die wissenschaftliche Diskussion stagnierte.

2.1

Dabei besitzt das Thema eine hohe Brisanz.¹ So ist zum einen klar, dass eine **Selbstbesteuerung der öffentlichen Hand** nicht recht zum Ideal des Steuerstaates passen will.² Warum soll der Staat von seinen eigenen Untergliederungen Geld eintreiben und es dann wieder verteilen? Es fragt sich, ob und inwieweit eine Besteuerung der öffentlichen Hand überhaupt zulässig ist. Vor allem Fragen der Finanzverfassung stehen hier im Raum. Umgekehrt ist es nicht von der Hand zu weisen, dass die öffentliche Hand insbesondere dann, wenn sie sich wirtschaftlich betätigt, zu privaten Mitbewerbern in einen Wettbewerb tritt. Ein **wichtiger Wettbewerbsfaktor** ist hierbei auch die Belastung durch Steuern. Es scheint geboten, etwaige Wettbewerbsverzerrungen durch unterschiedliche Steuerlasten zu vermeiden. Mit diesen wenigen Sätzen ist der Rahmen aufgespannt, in dem sich die Besteuerung der öffentlichen Hand bewegt. Einerseits müssen hoheitliche Tätigkeiten von einer Besteuerung freigehalten werden, andererseits müssen private Mitbewerber vor Wettbewerbsverzerrungen geschützt werden. Verfassungs- und Europarecht halten entsprechende rahmensetzende Normen bereit (siehe hierzu noch ausführlich Rz. 2.23 ff.).

Die Debatte um die Besteuerung der öffentlichen Hand hatte einen ersten Höhepunkt zu Zeiten der **Weimarer Republik**.³ Seinerzeit versuchten viele Kommunen, ihre wirtschaftliche Leistungsfähigkeit durch die aktive Betätigung am Markt zu steigern. Die Wirtschaftskrise und ihre Folgen wirkten sich auch stark auf die kommunalen Haushalte aus. Das wachsende kommunale Engagement rief Kritiker auf den Plan, die private Mitbewerber gefährdet sahen.

1 Siehe auch *Droege*, Zur Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 1 ff.

2 Grundlegend zum Steuerstaat *Kirchhof* in HStR Bd. V³, § 118 Rz. 1 ff.

3 Dazu ausführlich *Droege*, Zur Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 55 ff.

Die damalige Debatte war noch stark von gegensätzlichen Vorstellungen über die Rolle des Staates im wirtschaftlichen Kontext geprägt. Während manche die kommunale wirtschaftliche Betätigung als Ausdruck zulässiger Gemeinwirtschaft sahen, war sie anderen als Gefährdung der freien Marktwirtschaft ein Dorn im Auge. Entsprechend heftig wurde auch die Auseinandersetzung um die Besteuerung der öffentlichen Hand geführt. Letztlich wurde ein Kompromiss gefunden, der eine partielle Besteuerung der öffentlichen Hand beinhaltet.

In der Folgezeit wurde in Rechtsprechung und Literatur weniger intensiv über die Besteuerung der öffentlichen Hand diskutiert. Dies änderte sich erst ab den 1980er Jahren. Die Rolle des Staates und sein Verhältnis zur Privatwirtschaft wurde wieder stärker in den Blick genommen. Das **Ideal vom schlanken Staat** wurde propagiert.¹ Dieser sollte seine Leistungen auf ein Mindestmaß beschränken und wesentliche Aufgaben privaten Akteuren überlassen. Als Folge wurden viele öffentliche Unternehmen privatisiert. Viele Akteure der öffentlichen Hand nutzten die strukturelle Neujustierung der Aufgabenerfüllung zur internen Umstrukturierung unter Einschaltung von Privatrechtssubjekten. So entstand eine vielschichtige Gemengelage, in der einerseits neue Wettbewerbsverhältnisse zwischen privatisierten Akteuren und öffentlichen Akteuren entstanden, andererseits aber auch die öffentliche Hand selbst in verstärktem Maße als Akteur am Markt auftrat. Die hoheitliche Funktion des Staates wurde dabei in gewissen Bereichen zurückgedrängt und durch eine Marktteilnahme der öffentlichen Hand ersetzt.²

Neue Rechts- und Wettbewerbsverhältnisse warfen zunehmend Fragen der Marktregulierung durch das öffentliche Wirtschaftsrecht auf. Aber auch das Steuerrecht geriet wieder in den Blick. Die Frage der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung stellte sich mit neuer Brisanz. Eine besondere Rolle kommt in diesem Zusammenhang dem Europäischen Unionsrecht zu. Nicht nur für das öffentliche Wirtschaftsrecht, sondern auch für das Steuerrecht aktualisierte und aktualisiert sich seine dirigierende Kraft in immer stärkerem Maße.³ Die Einführung des § 2b UStG ist nur ein Beispiel für diese Entwicklung (dazu noch ausführlich Kapitel 3).

Im Ergebnis besteht ein **starkes Bedürfnis an einer Neujustierung des Verständnisses von der Besteuerung der öffentlichen Hand** vor dem Hintergrund gewandelter ökonomischer Ausgangsbedingungen. Im Folgenden soll nach einem historischen Abriss zunächst der verfassungsrechtliche und europarechtliche Rahmen abgesteckt werden, bevor in den weiteren Kapiteln eine vertiefte Behandlung der Einzelprobleme erfolgen kann.

II. Ertragsteuerrecht, Umsatzsteuerrecht, Gemeinnützigkeit

- 2.2 Im Rahmen der nachfolgenden Kapitel soll die Besteuerung der öffentlichen Hand umfassend behandelt werden. Drei Regelungskomplexe stehen allerdings im Mittelpunkt der Betrachtung.

Zum einen geht es um das **Ertragsteuerrecht**. Vor allem Fragen der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer sind hier von Belang. Im Mittelpunkt steht der Begriff des Betriebs gewerblicher Art in Abgrenzung zu den Hoheitsbetrieben. Besonders bedeutsam sind auch die Probleme von Dauerverlustbetrieben und Fragen der Zusammenfassung verschiedener Betriebe zu steuerlichen Querverbänden (dazu noch ausführlich Kapitel 4, 7).

Das **Umsatzsteuerrecht** war in den vergangenen Jahren Gegenstand tiefgreifender Umwälzungen. Nachdem klar wurde, dass die in § 2 Abs. 3 UStG a.F. verankerte Verweisung auf das

1 Dazu *Busse*, DÖV 1996, 389 ff.; *Meyer-Teschendorf/Hofmann*, DÖV 1997, 268 ff.; siehe auch zusammenfassend *Musil*, Wettbewerb in der staatlichen Verwaltung, S. 29 ff.

2 Zur Entwicklung *Musil*, Wettbewerb in der staatlichen Verwaltung, S. 27 ff.

3 Zur Entstehung eines Europäischen Steuerrechts siehe *Musil* in *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, Einführung Rz. 23 ff.

Körperschaftsteuerrecht europarechtlich nicht mehr tragfähig war, sah sich der Gesetzgeber zu einer grundlegenden Neuregelung gezwungen. Der neue § 2b UStG stellt die gesamte öffentliche Hand vor erhebliche Herausforderungen (ausführlich Kapitel 3, 5, 6).

Schließlich ist auch immer die Frage zu stellen, welche Bedeutung das **Gemeinnützigkeitsrecht** für die Besteuerung der öffentlichen Hand hat. Die Auffassung, dass die öffentliche Hand gemeinnützigkeitsunfähig sei, dürfte mittlerweile überholt sein. Gleichwohl stellt sich im Einzelnen die Frage nach Grund und Grenzen einer Anwendung gemeinnützigkeitsrechtlicher Normen auf den Staat und seine Einrichtungen (dazu noch Rz. 2.84 ff.).

B. Historischer Abriss

I. Einleitung

Die Besteuerung der öffentlichen Hand ist ein historisch eher junges Thema. So begann eine echte Auseinandersetzung mit der Thematik erst **nach dem Ersten Weltkrieg**. Zuvor waren entsprechende Aspekte zwar diskutiert worden, fanden aber keinen systematischen Eingang in die Gesetzgebung. 2.3

Im Folgenden wird die historische Entwicklung seit dem Deutschen Kaiserreich nachgezeichnet. Die Darstellung konzentriert sich auf die Körperschaftsteuer einerseits und die Umsatzsteuer andererseits. Bei den anderen Steuerarten vollzog sich eine in den Grundzügen vergleichbare Rechts- und Begriffsentwicklung. Insbesondere die Herausbildung und Entwicklung des Begriffs des Betriebs gewerblicher Art war lange Zeit beherrschend für die hier interessierende Besteuerungsmaterie. Es wird sich zeigen, dass die Gesetzgebung seit der Weimarer Republik von weitgehender Kontinuität geprägt war. Erst der Einfluss des Unionsrechts und die Privatisierungsbewegung seit den 1990-er Jahren haben neue Impulse in die Gesetzgebungsentwicklung gebracht. Vor allem die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand befindet sich seit einigen Jahren in einem radikalen Umbruch.

II. Deutsches Kaiserreich

Zu Zeiten des Kaiserreichs fand keine systematische Auseinandersetzung mit der Besteuerung der öffentlichen Hand statt. Die **Ertragsbesteuerung** war noch **Ländersache**.¹ In den verschiedenen Ländern herrschten unterschiedliche Systeme der Besteuerung insbesondere von Körperschaften vor. Grundsätzlich kann man sagen, dass in den Ländern keine nennenswerte Besteuerung der öffentlichen Hand stattfand, ohne dass dies ausdrücklich thematisiert worden wäre.² Das galt auch für das sogenannte Reichseinkommen.³ Nachdem es bei den Ländern Bestrebungen gegeben hatte, dieses zu besteuern, wurde im parlamentarischen Raum über eine entsprechende Besteuerungsmöglichkeit debattiert. Gesetzgeberische Aktivitäten folgten daraus zunächst nicht. Eine Besteuerung des Reiches erfolgte gleichwohl nicht. Erst im Jahr 1911 wurde die Steuerfreiheit des Kaiserreichs durch das Reichsbesteuerungsgesetz ausdrücklich ausgeschlossen.⁴ 2.4

1 Siehe Art. 36 der Verfassung des Deutschen Reichs v. 16.4.1871, RGBl. 1871, S. 63.

2 Dazu ausführlich *Westendorf*, Der Betrieb gewerblicher Art, S. 35 ff.

3 *Westendorf*, Der Betrieb gewerblicher Art, S. 34 f.

4 Reichsbesteuerungsgesetz v. 15.11.1911, RGBl. 2011 Nr. 21, S. 187; zur Nichtbesteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts siehe die Begründung zum Gesetzentwurf des Reichsbesteuerungsgesetzes v. 4.3.1911, Finanz-Archiv 1912, 322.

- 2.5 Eine **Umsatzbesteuerung** im heutigen Sinne fand zu Zeiten des Kaiserreiches noch nicht statt.¹ Im Jahre 1913 wurde das Reichsstempelgesetz² erlassen, das bestimmte gewerbliche Umsätze der Besteuerung unterwarf. Dieses ging 1916 im Gesetz über einen Warenumsatzstempel³ auf. Darin war auch eine Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand dem Grunde nach vorgesehen. Steuerbefreiungen für die öffentliche Hand waren – nach kontroversen parlamentarischen Diskussionen – nur für Ausnahmetatbestände vorgesehen, so etwa im Hinblick auf die Lieferung von Gas, Wasser und elektrischem Strom.⁴ Erst am 26.7.1918 wurde das erste Reichsumsatzsteuergesetz verabschiedet.⁵ Dieses sah eine Besteuerung sämtlicher Lieferungen und sonstiger Leistungen gegen Entgelt im Inland vor. Steuerbefreiungen für die öffentliche Hand gab es nicht, da sie mehrheitlich als mit der Gleichmäßigkeit der Besteuerung unvereinbar angesehen wurden.⁶

III. Weimarer Republik

- 2.6 Eine erste systematische Erfassung der Einkünfte und Umsätze der öffentlichen Hand erfolgte im Rahmen der Steuergesetzgebung der Weimarer Republik. Durch die Weimarer Reichsverfassung war die Gesetzgebungshoheit für das Steuerrecht im Wege der konkurrierenden Gesetzgebungskompetenz auf das Reich übergegangen.⁷ Das erste **Körperschaftsteuergesetz** wurde 1920 erlassen.⁸ Dieses erfasste erstmals das Einkommen der Körperschaften in Deutschland in einem Steuergesetz. Nach § 1 Satz 1 Nr. 1 KStG 1920 wurden alle juristischen Personen des öffentlichen und bürgerlichen Rechts sowie die Berggewerkschaften von der subjektiven Körperschaftsteuerpflicht erfasst. § 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 1920 erweiterte den steuerpflichtigen Personenkreis um die nicht rechtsfähigen Personenvereinigungen, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen. Auch die öffentliche Hand war damit in vollem Umfang von der subjektiven Körperschaftsteuerpflicht erfasst. Die juristischen Personen des öffentlichen Rechts waren bewusst mit aufgenommen worden, da sie im Geschäftsverkehr ebenso wie Privatpersonen agierten.⁹
- 2.7 Allerdings waren auch umfangreiche **Steuerbefreiungen** vorgesehen. So regelte § 2 Satz 1 Nr. 1 KStG, dass das Reich, die Länder, die Gemeinden (Gemeindeverbände), die Unternehmungen, deren Erträge ausschließlich dem Reiche, den Ländern, den Gemeinden (Gemeindeverbände) zufließen, die Reichsbank und die Staatsbanken subjektiv steuerbefreit waren. In den weiteren Normen des § 2 Nr. 2 bis 7 KStG 1920 wurden noch andere Teile der öffentlichen Hand, etwa Universitäten, Berufs- und Wirtschaftsvertretungen, von der Körperschaftsteuer befreit. Aus den weitreichenden Steuerbefreiungen, die sich auch auf öffentliche Unternehmen erstreckten, erwachsen erhebliche Steuervorteile der öffentlichen Hand gegenüber privaten Mitbewerbern. Insbesondere die Regelung, wonach auch sämtliche Einkünfte von juristischen Personen des bürgerlichen Rechts, soweit ausschließlich Gewinnausschüttungen an Reich, Länder und

1 *Westendorf*, Der Betrieb gewerblicher Art, S. 39.

2 Reichsstempelgesetz v. 3.7.1913, RGBl. 1913, S. 639.

3 Deutsches Reichsgesetz über einen Warenumsatzstempel v. 26.6.1916, RGBl. 1916, S. 639.

4 *Westendorf*, Der Betrieb gewerblicher Art, S. 40.

5 Reichsumsatzsteuergesetz v. 26.7.1918, RGBl. 1918, S. 779.

6 Zu den Beratungen im Einzelnen siehe die Nachweise bei *Westendorf*, Der Betrieb gewerblicher Art, S. 41.

7 Zur Übergangszeit siehe *Westendorf*, Der Betrieb gewerblicher Art, 2019, S. 43 f.

8 Körperschaftsteuergesetz v. 30.3.1920, RGBl. 1920 Nr. 60, S. 393 ff.

9 Siehe *Westendorf*, Der Betrieb gewerblicher Art, 2019, S. 47.

Kommunen erfolgten, steuerfrei zu stellen waren, führte zu einer erheblichen Bevorzugung der öffentlichen Hand.¹

Das Körperschaftsteuergesetz von **1925** wählte einen anderen Ansatz.² Hier wurde die öffentliche Hand nicht mehr in vollem Umfang von der subjektiven Steuerpflicht erfasst. Vielmehr wurden **sämtliche Erwerbsgesellschaften** und alle übrigen Körperschaften und Vermögensmassen des bürgerlichen Rechts subjektiv von der Körperschaftsteuer erfasst. Juristische Personen waren zunächst nicht erfasst. Vielmehr sollten nur noch bestimmte Betriebe und Verwaltungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts mit Ausnahme von Hoheitsbetrieben steuerpflichtig sein. Im Einzelnen war in § 2 Nr. 3 KStG 1925 formuliert:

2.8

„Mit dem gesamten Einkommen sind steuerpflichtig:

3. Betriebe und Verwaltungen von Körperschaften des öffentlichen Rechtes und öffentliche Betriebe und Verwaltungen mit eigener Rechtspersönlichkeit, es sei denn, dass die Betriebe und Verwaltungen nach Maßgabe des § 7 dienen:
 - a) der Ausübung der öffentlichen Gewalt,
 - b) lebenswichtigen Bedürfnissen der Bevölkerung, zu deren Befriedigung die Bevölkerung auf die Betriebe und Verwaltungen angewiesen ist (Versorgungsbetriebe),
 - c) gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken,
 - d) kirchlichen Zwecken.

Den **Betrieben und Verwaltungen** des Satz 1 stehen gleich Unternehmungen, deren Erträge ausschließlich Körperschaften des öffentlichen Rechtes zufließen.“

Die neu eingeführte Systematik ähnelte schon der heute gebräuchlichen, indem auf bestimmte Teile von juristischen Personen des öffentlichen Rechts abgestellt wurde. Die Besteuerung sollte nicht mehr nur in Abhängigkeit zur gewählten Rechtsform erfolgen.³ Der **Betriebsbegriff** rückte erstmals in den Mittelpunkt der Betrachtung. Allerdings bestanden hinsichtlich der Anwendung der Vorschrift im Einzelnen noch erhebliche Rechtsunsicherheiten.⁴ Entsprechend der nur noch partiellen Einbeziehung juristischer Personen des öffentlichen Rechts in die subjektive Steuerpflicht wurden die Steuerbefreiungen aus dem KStG 1920 in weiten Teilen obsolet. Der neu gefasste § 9 KStG 1925 enthielt dementsprechend nur noch partielle Steuerbefreiungen für einzelne Unternehmen und Betriebe der öffentlichen Hand, insbesondere die Eisenbahn und öffentliche Banken.

2.9

Das **Umsatzsteuergesetz von 1918** galt in der Weimarer Zeit zunächst weiter. Dort war keine generelle Regelung der Besteuerung juristischer Personen des öffentlichen Rechts enthalten. Grundsätzlich war damit die öffentliche Hand umsatzsteuerpflichtig, soweit die Tatbestandsmerkmale des UStG erfüllt waren. Eine partielle Befreiungsnorm wurde 1919 mit § 3 Nr. 2 UStG geschaffen.⁵ Danach wurden das Reich, die Länder, die Gemeinden und Gemeindeverbände mit ihren Schlachthöfen, Gas-, Elektrizitäts- und Wasserwerken von der Umsatzsteuer freigestellt. Darüber hinausgehende Befreiungstatbestände wurden bewusst nicht eingefügt.⁶

2.10

1 Kritisch hierzu *Westendorf*, Der Betrieb gewerblicher Art, 2019, S. 51.

2 Körperschaftsteuergesetz v. 10.8.1925, RGBl. I 1925, S. 208 ff.

3 *Westendorf*, Der Betrieb gewerblicher Art, S. 59.

4 Im einzelnen *Westendorf*, Der Betrieb gewerblicher Art, 2019, S. 60 ff.; zu seinerzeitigen Interpretationsversuchen in der Literatur siehe *Kennerknecht*, KStG 1925, Kommentar, I. § 2 C. II. d. 5. und 6. S. 12 f.; *Evers*, KStG 1925, Kommentar, § 2 IV. d. Anm. 20 S. 231.

5 Reichsumsatzsteuergesetz v. 24.12.1919, RGBl. 1919 Nr. 250, S. 2157.

6 Vgl. *Westendorf*, Der Betrieb gewerblicher Art, S. 41 f.

Allerdings bestand Einigkeit, dass im Rahmen der Ausübung öffentlicher Gewalt keine Umsatzsteuerpflicht bestehen sollte. Wann öffentliche Gewalt anzunehmen war, musste im Einzelfall entschieden werden, so dass eine verzweigte Kasuistik entstand.¹

- 2.11 In § 24 UStDB 1926 zum UStG wurde die **Ausübung öffentlicher Gewalt** erstmals ausdrücklich von der Umsatzsteuer ausgenommen.² Nach Satz 1 dienten der Ausübung der öffentlichen Gewalt die Hoheitsverwaltungen des Reichs und der Länder sowie die Verwaltungen der Gemeinden (Gemeindeverbände), die öffentlich-rechtliche Aufgaben erfüllten. Nach Satz 2 waren sie insoweit von der Umsatzsteuer, unbeschadet der Bestimmungen der §§ 25 bis 28, ausgenommen. Nach § 24 Satz 3 UStDB war eine Erfüllung öffentlich-rechtlicher Aufgaben, die zu einer Steuerbefreiung führte, insbesondere anzunehmen, wenn die Aufgaben eines Betriebs oder einer Verwaltung auf Leistungen gerichtet waren, zu deren Annahme der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet war. Die Umsatzsteuerbefreiungen der öffentlichen Hand wurden sodann im Einzelnen in den §§ 25 bis 28 UStDB erheblich ausgeweitet.³

1 Ausführlich *Achatz*, Die Besteuerung der Körperschaften öffentlichen Rechts im Wandel der Zeit, in Umsatzsteuerforum e.V., BMF (Hrsg.), 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918 – 2018, Festschrift, S. 129 ff.; siehe auch *Popitz*, Umsatzsteuergesetz², S. 142 ff.

2 *Stadie* in Rau/Dürnwächter, UStG, § 2 (St. 10/2017), Rz. 1107.

3 Siehe Durchführungsbestimmungen zum Umsatzsteuergesetz v. 25.6.1926, RGBl. I 1926, S. 323 ff. Die entsprechenden Bestimmungen lauteten:

§ 25: Post-, Telegraphen- und Fernsprechverkehr sowie Beförderungsunternehmen für diesen Verkehr

(1) Die Befreiung des Reichs wegen des öffentlichen Post-, telegraphen- und Fernsprechverkehrs bezieht sich auf diejenigen Leistungen der betreffenden Verwaltungen, die innerhalb des bezeichneten Aufgabenkreises gelegen sind. Hierzu gehören auch die Kraftwagenlinien der deutschen Reichspost.

(2) Beförderungsunternehmen sind von der Umsatzsteuer nur wegen derjenigen Leistungen ausgenommen, die sie zugunsten der Post auf Grund gesetzlicher Vorschriften auszuführen haben. Dasselbe gilt von der Gestellung und Überlassung von Eisenbahnwagen, Eisenbahnabteilen und Eisenbahnplätzen sowie von Räumlichkeiten innerhalb der Bahnhofsgebäude für die Post.

(3) Die Befreiung des Reichs wegen des öffentlichen Post-, Telegraphen- und Fernsprechverkehrs tritt nicht ein, soweit die genannten Verwaltungen Aufgaben übernommen haben, die außerhalb der Ausübung der öffentlichen Gewalt liegen, das gilt z.B. von der Anlage von Privatfernsprechleitungen (Haustelephon), der Übernahme von Installationsarbeiten und dem Verkaufe von Fernsprechapparaten für solche Leitungen, ferner für den Betrieb der Reichsdruckerei. Posthalter, die Fuhrwerke für die Post zu stellen haben, sind umsatzsteuerpflichtig.

§ 26: Schlacht- und Viehhöfe und ähnliche Anstalten

(1) Zu den Betrieben und Verwaltungen, die der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen, gehören auch Schlacht- und Viehhöfe, Anstalten zur Nahrungsmitteluntersuchung, Desinfektionsanstalten, Kadavernichtungsanstalten, Anstalten zur Müllbeseitigung, zur Straßenreinigung und zur Abführung von Spülwasser und Fäkalien.(2) Die Befreiung des Reichs, der Länder und Gemeinden (Gemeindeverbände) wegen der in Abs. 1 genannten Anstalten erstreckt sich nur auf diejenigen Leistungen, die regelmäßig mit diesen Betrieben verbunden sind. Umsatzsteuerpflichtig sind daher z.B. bei Schlachthöfen Vieh- und Eisverkäufe.

§ 27: Gas-, Elektrizitäts- und Wasserwerke

Die Befreiung des Reichs, der Länder und Gemeinden (Gemeindeverbände) wegen der Gas-, Elektrizitäts- und Wasserwerke bezieht sich ebenfalls nur auf diejenigen Leistungen, die regelmäßig mit diesen Betrieben verbunden sind. Umsatzsteuerpflichtig sind daher bei Gas- und Elektrizitätswerken Verkäufe von Beleuchtungs- und Heizkörpern sowie Installationsarbeiten, die sich nicht auf die Leitungen, sondern auf die Beleuchtungs- und Heizkörper beziehen. Umsatzsteuerfrei sind

IV. Nationalsozialismus

Mit dem **Körperschaftsteuergesetz 1934** wurde in § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG erstmals der **Begriff des Betriebes gewerblicher Art** verwendet.¹ Der Gesetzgeber wollte durch die Besteuerung dieser Betriebe bestehende Wettbewerbsverzerrungen abbauen und zu einer Rechtsvereinfachung beitragen. Dies sollte durch eine Ablösung des bisherigen Terminus „Betriebe und Verwaltung“ geschehen, der sich in der praktischen Anwendung nicht bewährt hatte.² Nunmehr wurde der bis heute beibehaltene Ansatz gewählt, nur noch Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts der Besteuerung zu unterwerfen.³ 2.12

Von entscheidender Bedeutung war fortan die begriffliche Reichweite des Betriebs gewerblicher Art. Den entsprechenden Auslegungsunsicherheiten wollte man mit dem Erlass von Durchführungsbestimmungen begegnen. Diese waren in der **ersten Durchführungsverordnung zum KStG 1935** enthalten.⁴ So waren nach § 1 KStDVO 1935 alle Einrichtungen, die 2.13

insbesondere auch der Verkauf von Koks und Teer, die Vermietung der Meßapparate und die auf die Leitungen bezüglichen Installationsarbeiten. Öffentlich-rechtliche Zweckverbände werden wie Gemeindeverbände behandelt.

§ 28: Reichsgesetzblatt, Gesetzsammlungen und Amtsblätter

Von der Umsatzsteuer ausgenommen sind die Behörden des Reichs und der Länder, soweit sie das Reichsgesetzblatt, die Gesetzsammlungen oder Amtsblätter verwalten.

1 Körperschaftsteuergesetz v. 16.10.1934, RGBl. I 1934, S. 1031 ff.

2 Vgl. *Westendorf*, Der Betrieb gewerblicher Art, S. 80.

3 Siehe grundlegend *König*, Subjektive Steuerpflicht der Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im deutschen Körperschaftsteuerrecht, III. Kapitel, II. S. 56 f.

4 Erste Verordnung zur Durchführung des Körperschaftsteuergesetzes v. 6.2.1935, RGBl. I 1935, S. 163 ff. Die entsprechenden Bestimmungen lauteten auszugsweise:

Zu § 1 Absatz 1 Ziffer 6 des Gesetzes § 1: Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts

(1) Zu den Betrieben gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts gehören alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen dienen. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich.

(2) Die Einrichtung ist als Betrieb gewerblicher Art nur dann steuerpflichtig, wenn sie sich innerhalb der Gesamtbetätigung der Körperschaft wirtschaftlich heraushebt. Diese wirtschaftliche Selbständigkeit kann in einer besonderen Leitung, in einem geschlossenen Geschäftskreis, in der Buchführung oder in einem ähnlichen auf eine Einheit hindeutenden Merkmal beruhen. Dass die Bücher bei einer anderen Verwaltung geführt werden, ist unerheblich.

(3) Die Verpachtung eines Betriebs, der nach Absätzen 1 und 2 steuerpflichtig wäre, wenn er vom Verpächter unmittelbar betrieben würde, steht einem Betrieb gewerblicher Art gleich. Das gleiche gilt für jede andere entgeltliche Überlassung von Einrichtungen, Anlagen oder Rechten zu Betriebszwecken jeder Art.

§ 2: Versorgungsbetriebe

(1) Zu den Betrieben gewerblicher Art gehören auch die Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen.

(2) Die Körperschaftsteuer der öffentlichen Versorgungsbetriebe wird nach Maßgabe des §30 des Steueranpassungsgesetzes vom 16.10.1934 und der §§ 38 bis 40 dieser Verordnung den Körperschaften überwiesen, denen die Erträge dieser Betriebe zufließen.

§ 3: Land- und forstwirtschaftliche Betriebe

Land- und Forstwirtschaftliche Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts sind steuerfrei.

§ 4: Hoheitsbetriebe

(1) Betriebe von Körperschaften des öffentlichen Rechts, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe), gehören nicht zu den Betrieben gewerblicher Art. Eine Aus-

einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen oder anderen wirtschaftlichen Vorteilen dienen, als Betriebe gewerblicher Art zu qualifizieren, sobald sich diese in der Gesamtbetätigung der Körperschaft des öffentlichen Rechts wirtschaftlich herausheben. § 2 bezog Versorgungsbetriebe in den Begriff der Betriebe gewerblicher Art mit ein. § 3 stellte land- und forstwirtschaftliche Betriebe steuerfrei. Hoheitsbetriebe waren im Körperschaftsteuergesetz von 1934 nicht ausdrücklich geregelt. Es bestand aber Einigkeit, dass diese nicht körperschaftsteuerpflichtig sein sollten. Deshalb wurden **Hoheitsbetriebe** in § 4 Abs. 1 Satz 1 der KStDVO von der Steuerpflicht ausgenommen. Dort wurde klargestellt, dass Hoheitsbetriebe keine Betriebe gewerblicher Art seien.

- 2.14 Die Abgrenzung des Hoheitsbetriebs blieb aber weiter schwierig. Dem versuchte der Gesetzgeber durch die **Aufzählung bestimmter Hoheitsbetriebe** in der KStDVO zu begegnen. Diese Aufzählung führte zu einer gewissen Vereinfachung in der Gesetzesanwendung.¹ Es wurde aber bald deutlich, dass die Durchführungsbestimmungen allein bei weitem nicht ausreichten, um in allen Fällen eine Abgrenzung zwischen betrieblen gewerblicher Art und Hoheitsbetrieben zu ermöglichen. Vielmehr war jenseits der ausdrücklichen Aufzählung eine wertende Einzelfallentscheidung nötig.²
- 2.15 Im Ergebnis kann festgehalten werden, dass mit dem Körperschaftsteuergesetz 1934 und den dazu ergangenen Durchführungsbestimmungen ein Rechtszustand erreicht wurde, dessen Begrifflichkeit bis heute gebräuchlich ist. Allerdings waren die Begriffe – allemal unter den damaligen politischen Gegebenheiten – mit Unsicherheiten behaftet und wurden noch nicht in der heute bekannten Konturschärfe verwandt. Die vordergründig vergleichbare Begrifflichkeit darf also nicht darüber hinwegtäuschen, dass die Rechtsentwicklung der Körperschaftsteuerung der öffentlichen Hand noch in den Kinderschuhen steckte.
- 2.16 **Umsatzsteuerlich** brachte die Zeit des Nationalsozialismus keine materiellen Neuerungen. Allerdings wurde 1934 erstmals in § 2 Abs. 3 UStG normiert, dass die Ausübung öffentlicher Gewalt keine gewerbliche oder berufliche Tätigkeit sei.³ Die dazu ergangenen Ausführungsbestimmungen waren weitgehend mit denen in den §§ 24 ff. UStDB 1926 identisch.⁴

V. Bundesrepublik Deutschland

- 2.17 In der **Anfangszeit der Bundesrepublik Deutschland** änderte sich die Rechtslage mit Blick auf die Besteuerung der öffentlichen Hand zunächst nicht. Allerdings führte die Schaffung von **Querverbänden zwischen kommunalen Eigenbetrieben** in der Nachkriegszeit zu steuerpolitischen Problemen. Viele Kommunen sahen in der Zusammenfassung verschiedener Betriebe eine Möglichkeit zur Nutzung von Einsparpotential. Gleichzeitig konnten im Zuge der Ergebnisverrechnung Steuerersparnisse erzielt werden. Teilweise geschah die Zusammenfas-

übung der öffentlichen Gewalt ist insbesondere anzunehmen, wenn es sich um Leistungen handelt, zu deren Annahme der Leistungsempfänger auf Grund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist. Hierher gehören z.B. Forschungsanstalten, Wetterwarten, Schlachthöfe, Friedhöfe, Anstalten zur Nahrungsmitteluntersuchung, zur Desinfektion, zur Leichenverbrennung, zur Müllbeseitigung, zur Straßenreinigung und zur Abführung von Spülwasser und Abfällen.

(2) Die Steuerpflicht der Versorgungsbetriebe (§ 2 Absatz 1) und der öffentlich-rechtlichen Versicherungsanstalten (§§23 ff.) bleibt unberührt.

1 Dazu *Westendorf*, Der Betrieb gewerblicher Art, S. 100.

2 *Westendorf*, Der Betrieb gewerblicher Art, S. 99.

3 Siehe dazu *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 (St. 10/2017), Rz. 1108.

4 Vgl. § 3 UStDB 1934, § 18 UStDB 1938.

sung auch allein aus Gründen der Steuerersparnis.¹ Zunächst hielt der BFH entsprechende Zusammenfassungen im weiten Umfang für möglich.² Um entsprechende Missbräuche seitens der Kommunen zu unterbinden, entwickelte der BFH die Rechtsprechung zur Zulässigkeit der Zusammenfassung verschiedener BgA weiter.³ So führte er aus, eine öffentlich-rechtliche Körperschaft könne nur solche Betätigungen gewerblicher Art zu einem Betrieb i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG zusammenfassen, die in einem **engen inneren wirtschaftlichen Zusammenhang** zueinander stünden. Sinn und Zweck der Besteuerung gewerblicher Betriebe der öffentlichen Hand verböten eine weite Auslegung des Begriffs des inneren wirtschaftlichen Zusammenhangs.⁴ Auch wurde die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art mit Hoheitsbetrieben untersagt.⁵

Das **Körperschaftsteuergesetz von 1955** brachte kaum materielle Neuerungen für die Besteuerung der öffentlichen Hand. Allerdings wurde nun die Verpachtung eines Betriebes gewerblicher Art einem BgA ausdrücklich gleichgestellt.⁶ Dies war schon vorher so praktiziert worden.⁷ 2.18

Eine größere Änderung erfuhren die Regelungen zur Besteuerung der öffentlichen Hand durch das **Körperschaftsteuergesetz 1977**.⁸ § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG wurde sprachlich modifiziert, indem der Begriff der Körperschaft durch den der **juristischen Person des öffentlichen Rechts** ersetzt wurde.⁹ § 4 KStG in seiner bis heute geltenden Fassung wurde in das Körperschaftsteuergesetz eingefügt.¹⁰ Mit dieser Einfügung waren einige materielle Rechtsänderungen verbunden, so mit Blick auf die Abgrenzung zur Land- und Forstwirtschaft, die Einkünftezielungsabsicht, die Negativabgrenzung zur Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr und weiteren Merkmalen.¹¹ Ungebrochen aktuell blieb auch immer die Zulässigkeit der steuerlichen Zusammenfassung mehrere Betriebe gewerblicher Art. Eine gesetzliche Regelung gab es auch nach 1977 zunächst nicht. Die BFH-Rechtsprechung arbeitete einige Tatbestände heraus, die eine Zusammenfassung erlaubten, insbesondere die Gleichartigkeit der Betriebe und deren objektiv engen wechselseitig technisch-wirtschaftlichen Verflechtung.¹² Zudem konnten Versorgungsbetriebe zusammengefasst werden.¹³ 2.19

Eine wesentliche Änderung erfuhr die Besteuerung der öffentlichen Hand durch das **Steuer-senkungsgesetz 2001**.¹⁴ Um eine Bevorzugung von Betrieben gewerblicher Art gegenüber pri- 2.20

1 Zur Entwicklung siehe *Westendorf*, Der Betrieb gewerblicher Art, S. 106 ff.

2 BFH v. 10.5.1955 – I 131/53 U, BStBl. III 1955, 210.

3 BFH v. 28.2.1956 – I 5/54 U, BStBl. III 1956, 133; BFH v. 20.3.1956 – I 317/55 U, BStBl. III 1956, 166; BFH v. 10.7.1962 – I 164/59, BStBl. III 1962, 448.

4 BFH v. 20.3.1956 – I 317/55 U, BStBl. III 1956, 166.

5 BFH v. 10.7.1962 – I 164/59, BStBl. III 1962, 448.

6 § 1 Abs. 1 Nr. 6 HS. 2 Körperschaftsteuergesetz v. 21.12.1954, BGBl. I 1954, 467; vgl. Steuerneuerordnungsgesetz v. 16.12.1954, BGBl. I 1954, 373.

7 *Westendorf*, Der Betrieb gewerblicher Art, S. 111.

8 Körperschaftsteuerreformgesetz v. 31.8.1976, BGBl. I 1976, 2597 ff.

9 Vgl. *Westendorf*, Der Betrieb gewerblicher Art, S. 147.

10 Absatz 6 wurde allerdings erst später angefügt.

11 *Westendorf*, Der Betrieb gewerblicher Art, S. 122 ff.

12 Vgl. BFH v. 16.1.1967 – GrS 4/66, BStBl. III 1967, 240; ausführlich auch *Westendorf*, Der Betrieb gewerblicher Art, S. 132 ff.

13 *Westendorf*, Der Betrieb gewerblicher Art, S. 139 ff.

14 Gesetz zur Senkung der Steuersätze und zur Reform der Unternehmensbesteuerung v. 23.10.2000, BStBl. I 2000, 1433.

vaten Mitbewerbern auszuschließen, wurden die Tatbestände des § 20 Abs. 1 Nr. 10 a und b EStG neue in das Einkommensteuergesetz eingefügt.

- 2.21 Schließlich wurden mit dem **Jahressteuergesetz 2009**¹ die noch heute – mit Modifikationen – geltenden **Regelungen zum steuerlichen Querverbund** in die §§ 4 Abs. 6, 8 Abs. 7 und 9 KStG eingefügt. Eine Darstellung im Rahmen eines historischen Abrisses erübrigt sich.
- 2.22 **Umsatzsteuerlich** ergaben sich in der Anfangszeit der Bundesrepublik keine materiellen Änderungen zur vorher geltenden Rechtslage. Erst im Jahre **1967** erfolgte eine grundlegende Neuregelung der Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand. § 2 Abs. 3 UStG wurde in seiner noch heute – für eine Übergangszeit – fortgeltenden Fassung in das Umsatzsteuergesetz eingefügt.² Die Vorschrift enthält eine Verweisung auf die Vorschriften des Körperschaftsteuergesetzes, insbesondere die Normen über den Betrieb gewerblicher Art.³ Dieser Gleichlauf von UStG und KStG sollte einige Jahrzehnte Bestand haben, bevor vor allem europarechtliche Einflüsse eine sukzessive Trennung beider Steuerarten erforderlich machten. Mittlerweile hat **§ 2b UStG** die seit den 1960er-Jahren geltende Rechtslage abgelöst und setzt weitgehend die Vorgaben aus Art. 13 MwStSystRL um (ausführlich Kapitel 3, 5 und 6).

C. Verfassungsrechtlicher Rahmen

I. Zweck der Besteuerung der öffentlichen Hand

1. Fiskalzweck

- 2.23 Um die verfassungsrechtliche Rahmensetzung für die Besteuerung der öffentlichen Hand beurteilen zu können, gilt es zunächst, den Zweck dieser Besteuerung näher herauszuarbeiten. Anhand der Zwecksetzung können verfassungsrechtliche Beurteilungsparameter gewonnen werden, die insbesondere für notwendige Abwägung von Bedeutung sein können.
- 2.24 Der Fiskalzweck ist regelmäßig der **Hauptzweck jeder Besteuerung**.⁴ Er ist dem **Steuerbegriff** immanent und rechtfertigt die Besteuerung dem Grunde nach. Steuern, die nicht der Staatsfinanzierung dienen oder hierfür ungeeignet sind, fallen aus dem Steuerbegriff heraus, dürfen nicht erhoben werden.⁵ Gleichwohl kann die Erzielung von Einnahmen nach § 3 Abs. 1, 2. Hs. AO auch Nebenzweck sein und steht bei der Besteuerung der öffentlichen Hand auch nicht im Vordergrund. Insbesondere die Ertragsbesteuerung der wirtschaftlichen Betätigung der öffentlichen Hand erscheint als Wirtschaften von der einen in die andere Tasche, lässt man die Existenz verschiedener Fiscis einmal außer Betracht.⁶ Gleichwohl ist das nur eine globale und überschlägige Betrachtungsweise. Die von dem jeweiligen öffentlichen Unternehmen erhobene Steuer bringt dem Fiskus durchaus Einnahmen, so dass dem Steuerbegriff Rechnung getragen ist. Nur eignet sich die Selbstbesteuerung der öffentlichen Hand insgesamt nicht zur

1 Jahressteuergesetz 2009 v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794.

2 Umsatzsteuergesetz v. 29.6.1967, BGBl. I 1967, 545.

3 Vgl. *Stadie* in Rau/Dürrwächter, UStG, § 2 (St. 10/2017), Rz. 1109.

4 Zum Begriff der Fiskalzwecknorm grundlegend *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I², S. 77; zur Steuer im Staat des Grundgesetzes grundlegend *Kirchhof* in HStR Bd. V³, § 118 Rz. 1 ff.

5 Zum Steuerbegriff siehe nur *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. III², S. 1311 ff.; ein Beispiel einer wegen ihrer Erdrosselungswirkung nicht der Finanzierung dienenden „Steuer“ bei BVerwG v. 15.10.2014 – 9 C 8/13, BVerwGE 150, 225.

6 Siehe *Hey*, StuW 2000, 467 (468).

Staatsfinanzierung.¹ Bei der Umsatzsteuer nimmt die öffentliche Hand, soweit die Besteuerung reicht, keine Sonderstellung gegenüber Privaten ein. Steuerpflichtige Umsätze führen auch zu staatlichen Steuereinnahmen. Hier gilt allerdings, dass öffentliche Unternehmen aufgrund ihrer Unternehmereigenschaft grundsätzlich keine Steuerlast zu tragen haben, so dass die Umsatzsteuer für sie wie bei anderen Unternehmen im Regelfall nur ein durchlaufender Posten ist.²

Im Ergebnis gilt also, dass der Fiskalzweck bei der Besteuerung der öffentlichen Hand nicht im Vordergrund steht. Allerdings macht die **geringe Relevanz für die Staatsfinanzierung** die Besteuerung auch nicht unzulässig. 2.25

2. Wettbewerbspolitische Lenkung als Hauptzweck

Es ist weithin anerkannt, dass mit Steuern auch **Lenkungszwecke** verfolgt werden dürfen.³ Dies gilt auch dann, wenn der Lenkungszweck gegenüber dem Fiskalzweck in den Vordergrund tritt. Vor diesem Hintergrund werden die Steuerrechtsnormen, die eine Besteuerung der öffentlichen Hand vorsehen, ganz überwiegend als wettbewerbspolitische Lenkungsnormen begriffen.⁴ Soweit der Staat nicht hoheitlich handelt, sondern mit privaten Mitbewerbern in einen Wettbewerb tritt, soll ihm durch eine potentielle Nichtbesteuerung kein Wettbewerbsvorteil zugute kommen. Die wirtschaftliche Tätigkeit der öffentlichen Hand soll steuerlich ebenso belastet werden wie die Wirtschaftstätigkeit Privater. Diese Teleologie gilt grundsätzlich für alle Steuerarten, also vor allem das Ertrag- und das Umsatzsteuerrecht.⁵ Der **Gedanke der Wettbewerbsneutralität** prägt so die Besteuerung der öffentlichen Hand.⁶ Dieser Gedanke wird sowohl verfassungsrechtlich als auch europarechtlich aufgeladen. So finden sich die Erwägung des Wettbewerbschutzes sowohl im Rahmen der maßgeblichen Diskussionen um das Körperschaftsteuerrecht als auch das Umsatzsteuerrecht. 2.26

Der Grundsatz der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung der öffentlichen Hand ist vom Ansatz her nahezu unbestritten. Er durchzieht die Rechtsprechung schon seit den Anfängen. So hat bereits der RFH herausgestellt, dass öffentliche Betriebe steuerlich mit Privaten gleichzustellen seien.⁷ Diese Rechtsprechung hat der BFH fortgeführt und weiterentwickelt.⁸ Neuere Impulse sind insbesondere durch die Rechtsprechung des EuGH zu den jeweiligen Mehrwertsteuerrichtlinien hinzugetreten.⁹ 2.27

1 *Hidien* in *Hidien/Jürgens* (Hrsg.), Die Besteuerung der öffentlichen Hand, § 2 Rz. 176; *Hey*, *StuW* 2000, 467 (468).

2 *Hidien* in *Hidien/Jürgens* (Hrsg.), Die Besteuerung der öffentlichen Hand, § 2 Rz. 177.

3 Dazu grundlegend *Wernsmann*, Verhaltenslenkung in einem rationalen Steuersystem, passim; zum Begriff der Lenkungsnorm siehe auch *Hey* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*²⁴, § 3 Rz. 21.

4 BFH v. 14.3.1984 – I R 223/80, BStBl. II 1984, 496; BFH v. 4.12.1991 – I R 74/89, BStBl. II 1992, 432; BFH v. 12.7.2012 – I R 106/10, BStBl. II 2012, 837; *Hey* in *Tipke/Lang*, *Steuerrecht*²⁴, § 11 Rz. 28; *Hüttemann*, Grundfragen der partiellen Steuerpflicht, in *GS Walz*, S. 269 (270); *Lang/Seer*, *StuW* 1993, 47 (53); kritisch *Droege*, *VBlBW* 2011, 41 (45 f.); siehe auch *Hidien* in *Hidien/Jürgens* (Hrsg.), Die Besteuerung der öffentlichen Hand, § 2 Rz. 182, m.w.N., Rz. 209 ff.

5 Siehe grundlegend BFH v. 15.4.2010 – V R 10/09, BStBl. II 2017, 863.

6 Kritisch hierzu *Droege*, *Zur Besteuerung der öffentlichen Hand*, S. 81 ff.

7 RFH v. 14.12.1937 – I 70/37, RStBl. 1938, 334.

8 BFH v. 14.3.1984 – I R 223/80, BStBl. II 1984, 496; BFH v. 4.12.1991 – I R 74/89, BStBl. II 1992, 432; BFH v. 15.4.2010 – V R 10/09, BStBl. II 2017, 863; BFH v. 12.7.2012 – I R 106/10, BStBl. II 2012, 837.

9 Siehe hierzu grundlegend *Koewius*, Das Wettbewerbskriterium der Mehrwertsteuersystemrichtlinie und dessen Einfluss auf die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand, passim.

- 2.28 Jenseits dieser grundsätzlichen Einigkeit bestehen aber Unsicherheiten. Es fragt sich, ob es sich bei dem Gebot der Wettbewerbsneutralität um eine **absolute Vorgabe** oder um ein **abwägungsfähiges Prinzip** handelt. Wäre ersteres richtig, führte jeder Verstoß zur Rechtswidrigkeit der Besteuerung.¹ Ein derart absoluter Schutz lässt sich indes vor dem Hintergrund der wirtschaftspolitischen und verfassungsrechtlichen Rahmenbedingungen kaum rechtfertigen.² Gleichwohl ist dann zu fragen, in welchen Bahnen eine erforderliche Abwägung mit anderen relevanten Gemeinwohlbelangen zu erfolgen habe. Damit im Zusammenhang muss gefragt werden, ob der Grundsatz der Neutralität nur relativ gilt, also vor allem gleichheitsrechtlich unterlegt ist, oder ob es auch einen freiheitsrechtlichen Schutz vor Wettbewerb durch die öffentliche Hand und damit auch vor einer zu geringen Besteuerung derselben gibt. Diese Frage ist für den grundrechtlichen Rahmen essentiell und wird an entsprechender Stelle näher betrachtet (siehe Rz. 2.37 ff.).
- 2.29 Weiterhin erfährt die **Wettbewerbsfunktion der Besteuerung der öffentlichen Hand auch Kritik**. Insbesondere wird gefragt, ob die Besteuerung überhaupt geeignet ist, um gleiche Wettbewerbsbedingungen für die privaten Mitbewerber der öffentlichen Hand herzustellen.³ Die öffentliche Hand profitiere im Vergleich mit Privaten noch von anderen Vorteilen, die das Steuerrecht nicht ausgleichen könne. So unterstehe sie keinem existenziellen Wettbewerbsdruck, die Ressourcensituation sei häufig besser abgesichert, die Personalsituation stabiler.⁴ Auch wenn derartige Befunde zutreffen mögen, ändern sie nichts an der Eignung des Steuerrechts zur Herstellung von Wettbewerbsneutralität. Jede Teilrechtsordnung kann nur auf ihrem Anwendungsgebiet nach Wirkung streben. So bedeutet Wettbewerbsneutralität für das Steuerrecht nur, dass das Steuerrecht selbst keine Wettbewerbshindernisse schafft. Demgegenüber kann nicht verlangt werden, dass das Steuerrecht aus anderer Quelle stammende Nachteile ausgleicht. Eine derartige Überkompensation würde ihrerseits wieder zu Verwerfungen führen.
- 2.30 Im Ergebnis ist festzuhalten, dass die **Verhinderung von Wettbewerbsverzerrungen** den wesentlichen Grund für die Besteuerung der öffentlichen Hand bildet. Diese Zwecksetzung ist allerdings **keine absolute**. Derartiges könnte man nur annehmen, wenn man die wirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hand grundsätzlich als Fremdkörper in der Wirtschaftsordnung der Bundesrepublik Deutschland qualifizieren wollte und könnte. Dass dem nicht so ist, wurde bereits dargestellt (siehe bereits Rz. 1.17 ff.). Die wirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hand kann sich unter Umständen ihrerseits auf legitime Gemeinwohlziele stützen. Staatliches Wirtschaften ist nicht etwa auf bloße Randbereiche verwiesen. Die Wettbewerbsneutralität der Besteuerung erscheint vor diesem Hintergrund als eine wesentliche, aber nicht die einzige Zwecksetzung, die im Hinblick auf die Besteuerung der öffentlichen Hand und ihre verfassungsrechtliche Einhegung zu berücksichtigen ist. Vielmehr ist sie in einen grundsätzlich ergebnisoffenen Abwägungsprozess einzustellen. Dem Gesetzgeber kommt vor diesem Hintergrund eine wesentliche Verantwortung bei der Wahrung von steuerlicher Neutralität, aber auch anderer Gemeinwohlziele zu.⁵ Der Wettbewerbsneutralität wird hierbei häufig, aber bei weitem nicht immer der Vorzug gebühren.

1 In diese Richtung wohl *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 9.

2 Ausführlich hierzu *Droege*, Zur Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 81 ff.

3 Ausführlich *Ferdinand Kirchhof*, Wettbewerbschutz durch Besteuerung der Betriebe gewerblicher Art?, in FS Offerhaus, S. 333 (337).

4 Vgl. auch *Hidien* in Hidien/Jürgens (Hrsg.), Die Besteuerung der öffentlichen Hand, § 2 Rz. 201 ff.

5 Ebenso *Droege*, Zur Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 81 ff.

3. Die Hoheitsfunktion als „Gegenzweck“

Es wurde gezeigt, dass die Wettbewerbsfunktion eine tragende Säule zur Begründung der Besteuerung der öffentlichen Hand darstellt. Allerdings wäre die Darstellung unvollständig, würde nicht auch diejenige Funktion näher beschrieben, die auf der gegenüberliegenden Seite der Medaille steht. Ebenso, wie der Wettbewerberschutz im Zusammenhang mit wirtschaftlicher Betätigung der öffentlichen Hand anerkannt ist, ist auch die **Herausnahme hoheitlicher Funktionen aus der Besteuerung** unbestritten.¹ Niemand würde auf die Idee kommen, die hoheitliche Tätigkeit der Polizei oder der Gerichte Besteuerung zu wollen. Dieses Hoheitsprinzip fungiert gleichsam als „Gegenzweck“ im Zusammenhang mit der Besteuerung der öffentlichen Hand.² Allerdings darf man sich das Zusammenspiel der beiden Elemente nicht so vorstellen, dass sie gegeneinander abgewogen werden könnten. Vielmehr besteht – zumindest theoretisch – eine **klare Grenzziehung zwischen dem zu steuernden Bereich der wirtschaftlichen Betätigung der öffentlichen Hand und dem nicht zu steuernden Hoheitsbereich**.³ Die Grenzziehung im Einzelnen ist mit erheblichen Unsicherheiten behaftet und unterliegt im zeitlichen Verlauf auch einem Beurteilungswandel.⁴ An dieser Stelle reicht es festzuhalten, dass das Hoheitsprinzip einen Bereich staatlicher Tätigkeit umschreibt, in dem keine Wettbewerbsneutralität anzustreben ist, weil es keinen Wettbewerb mit Privaten gibt. Wie weit dieser Bereich indes zu ziehen ist, gehört zu den schwierigsten und umstrittensten Fragen der Besteuerung der öffentlichen Hand. 2.31

4. Das Effizienzprinzip als Besteuerungszweck?

Insbesondere in den Diskussionen der Weimarer Republik um die Besteuerung der öffentlichen Hand war hervorgehoben worden, dass die Besteuerung auch der Steigerung der Effizienz von Verwaltungseinheiten und öffentlichen Unternehmen dienen könne.⁵ Der Besteuerungsdruck könne zu effizienterem Wirtschaften zwingen. Diese Sichtweise dürfte mittlerweile weitgehend widerlegt sein.⁶ Es lässt sich **kein hinreichender Zusammenhang zwischen Besteuerungsdruck und Effizienzreizen** für die Verwaltung oder öffentliche Unternehmen herstellen. Vielmehr verlaufen entsprechende Anreizstrukturen in anderen Bahnen.⁷ 2.32

5. Die Finanzausgleichsfunktion als Besteuerungszweck?

Teilweise wird vertreten, die Besteuerung der öffentlichen Hand diene auch dazu, Vorgaben und **Anforderungen der föderalen Finanzverfassung** zu erfüllen. So wird angenommen, es bestehe eine Pflicht zur Besteuerung öffentlicher Betriebe, um ein Unterlaufen der finanzverfassungsrechtlichen Finanzverteilung zu verhindern.⁸ Sehe man den Grundsatz der Wettbewerbsneutralität als wesentlichen Besteuerungszweck an, stehe es insbesondere den Kom- 2.33

1 Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht²⁴, § 11 Rz. 28.

2 *Hidien* in Hidien/Jürgens (Hrsg.), Die Besteuerung der öffentlichen Hand, § 2 Rz. 233 ff.

3 Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht²⁴, § 11 Rz. 28.

4 Zu Einzelfällen siehe nur *Bürstinghaus* in HHR, EStG/KStG, § 4 KStG (St. 6/2020), Anm. 78; *Musil* in Mössner/Seeger/Oellerich, KStG⁴, § 4 Rz. 331.

5 *Droege*, Zur Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 55 ff.

6 Ausführlich *Droege*, Zur Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 99 ff.; *Hidien* in Hidien/Jürgens (Hrsg.), Die Besteuerung der öffentlichen Hand, § 2 Rz. 216 ff.

7 Zu den wirksamen Anreizstrukturen im Bereich der öffentlichen Verwaltung siehe ausführlich *Musil*, Wettbewerb in der staatlichen Verwaltung, passim.

8 *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 13, 17.

munen frei, durch die Gründung von Monopolbetrieben die Finanzverteilung zu den eigenen Gunsten zu verändern. Im Ergebnis kann diese Argumentation nicht überzeugen.¹ Es ist sicher richtig, dass die Besteuerung der öffentlichen Hand auch das Finanzvolumen des bundesstaatlichen Finanzausgleichs beeinflusst. Das hat sie mit allen Einnahmen- und Ausgabestatbeständen gemein. Daraus folgt aber noch kein unmittelbarer rechtlicher Zusammenhang zwischen der Architektur des Finanzausgleichs und dem Besteuerungsregime für die öffentliche Hand. Vielmehr handelt es sich um eher **reflexhafte, faktische Zusammenhänge**, die keine direkte normative Wertung zulassen. Die Finanzverfassung würde überdehnt, wollte man ihr die genannten Vorgaben entnehmen (siehe noch ausführlich Rz. 2.62 ff.).

- 2.34 Umgekehrt werden der Finanzausgleichsfunktion aber auch **Besteuerungsgrenzen** entnommen. So führe eine zu weitreichende Gegenseitigkeitsbesteuerung zu einer Umgehung geschriebener Finanzausgleichstatbestände.² Dieser Überlegung ist mit Einschränkungen zuzustimmen. In der Tat würde die dem **Konnexitätsprinzip** (Art. 104a GG)³ einerseits und der föderalen Finanzverteilung (Art. 106 f. GG)⁴ andererseits zugrundeliegende Architektur durch eine sie konterkarierende Gegenseitigkeitsbesteuerung in sachwidriger Weise unterlaufen (siehe dazu sogleich Rz. 2.63 ff.).⁵

6. Ergebnis

- 2.35 Im Ergebnis ist es die **Dichotomie aus Wettbewerbsfunktion einerseits und Hoheitsfunktion andererseits**, die die Besteuerung der öffentlichen Hand teleologisch prägt. Der Fiskalzweck tritt demgegenüber in den Hintergrund. Weitere Zwecke beeinflussen das Besteuerungsregime demgegenüber allenfalls am Rande.

II. Übersicht der relevanten Verfassungsnormen

- 2.36 Die skizzierte Zwecksetzung der Besteuerung der öffentlichen Hand steckt den Rahmen ab, innerhalb dessen die verfassungsrechtlichen Vorgaben für eine entsprechende Besteuerung entfaltet und zueinander in Beziehung gesetzt werden können. Im Folgenden werden die in Betracht kommenden Normen des Grundgesetzes identifiziert und auf ihren konkreten Aussagegehalt für die Besteuerung der öffentlichen Hand hin überprüft. Die entsprechenden Ergebnisse können dann in den folgenden Kapiteln für die Entscheidung von Konfliktfällen fruchtbar gemacht werden. Zunächst wird ein kurzer Überblick über die in Betracht kommenden Grundgesetznormen gegeben.

Die größte praktische Bedeutung als Rahmen für die Besteuerung der öffentlichen Hand kommt den **Grundrechten** zu. Wie sonst auch im Steuerrecht steht der **Gleichheitssatz gemäß Art. 3 Abs. 1 GG** im Mittelpunkt der Betrachtung. Es herrscht weitgehend Einigkeit, dass das Gebot der Wettbewerbsneutralität seine Wurzel auch in Art. 3 Abs. 1 GG hat. Keine Einigkeit besteht indes hinsichtlich der Reichweite entsprechender normativer Ableitungen

1 Droege, Zur Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 106 ff.

2 In diesem Sinne Paul Kirchhof in HStR Bd. V³, § 118 Rz. 227, vgl. auch Droege, Zur Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 103; Hidien in Hidien/Jürgens (Hrsg.), Die Besteuerung der öffentlichen Hand, § 2 Rz. 258 ff.

3 Hierzu grundlegend Heintzen in vM/K, GG⁷, Art. 104a, Rz. 11 ff.

4 Heintzen in vM/K, GG⁷, Art. 106, Rz. 15 ff.

5 Ebenso Hidien in Hidien/Jürgens (Hrsg.), Die Besteuerung der öffentlichen Hand, § 2 Rz. 273 ff.; zurückhaltender Droege, Zur Besteuerung der öffentlichen Hand, 2018, S. 103 ff.

aus dem Gebot der Wettbewerbsneutralität. So wird teilweise vertreten, der Wettbewerberschutz fordere bereits verfassungsrechtlich eine möglichst umfassende Besteuerung der Marktteilnahme der öffentlichen Hand. Dagegen wird eingewandt, dass aus dem Gleichheitssatz kein absoluter Schutz folge. Vielmehr sei die Besteuerung der Abwägung fähig (siehe Rz. 2.44 ff.).

In diesem Zusammenhang werden auch die **Freiheitsrechte** argumentativ fruchtbar gemacht. Insbesondere wird teilweise **Art. 12 GG** eine Bedeutung auch für die Besteuerung der öffentlichen Hand beigemessen. Wettbewerberschutz werde nicht nur relativ durch den Gleichheitssatz, sondern auch absolut durch wirtschaftliche Freiheitsrechte gesichert.¹ Der Besteuerung der öffentlichen Hand wird in diesem Zusammenhang eine auch wirtschaftsrechtliche Bedeutung beigemessen (siehe Rz. 2.50 ff.).

Weiterhin wird gefragt, ob die grundgesetzlich verbürgten **Autonomiegebote** für einige Träger der öffentlichen Gewalt, insbesondere Selbstverwaltungsträger, auch steuerungsrelevante Aussagen treffen. Es wird indes zu zeigen sein, dass dies jenseits konkreter Verbürgungen – etwa in **Art. 28 GG** – nicht der Fall ist (siehe Rz. 2.56 ff.).

Von Bedeutung sind schließlich die **Normen der Finanzverfassung**, insbesondere die **Art. 104a ff. GG**. Es wurde bereits ausgeführt, dass Teile des Schrifttums der Besteuerung der öffentlichen Hand auch Bedeutung für die Umsetzung des Finanzausgleichs im föderalen Staat beimessen. Dies kann sowohl im positiven wie im negativen Sinn verstanden werden. Dem folgend wird vertreten, dass die Finanzverfassung im Zusammenspiel mit den Grundrechten insoweit eine Besteuerungspflicht auslöse, als andernfalls Vorgaben der Finanzverteilung unterlaufen werden könnten. Umgekehrt wird von einer maßgeblichen Meinungsgruppe im Schrifttum vertreten, zumindest im Bereich hoheitlicher Funktionen dürfe es keine gegenseitige Besteuerung innerhalb der öffentlichen Hand geben. Nach der Gegenauffassung enthält die Finanzverfassung keine derart konkreten Vorgaben (siehe Rz. 2.62 ff.).

Im Folgenden wird im Einzelnen untersucht, welche Ableitungen aus den einzelnen grundgesetzlichen Normen möglich sind. Daraus können dann auch Folgerungen für die Anwendung des einfachen Gesetzesrechts gezogen werden.

III. Grundrechtlicher Rahmen

1. Allgemeines

Die weitreichendsten verfassungsrechtlichen Vorgaben für die Besteuerung der öffentlichen Hand wird man den Grundrechten des Grundgesetzes entnehmen können. Insbesondere stehen hier die **Grundrechte privater Mitbewerber** von Akteuren der öffentlichen Hand im Fokus. Die Frage der Grundrechtsberechtigung von öffentlichen Unternehmen soll im Folgenden nicht weiter vertieft werden.² 2.37

Es wurde bereits dargestellt, dass die **Wettbewerbsneutralität** einen wesentlichen Telos der Besteuerung der öffentlichen Hand darstellt. Insoweit besteht in Rechtsprechung und Literatur im Wesentlichen Einigkeit.³ Fraglich ist aber, welchen verfassungsrechtlichen Gehalt dem 2.38

¹ Siehe grundlegend *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, 2008, S. 520 ff.

² Ausführlich *Huber* in vM/K/S, GG⁷, Art. 19, Rz. 275 ff.

³ BFH v. 14.3.1984 – I R 223/80, BStBl. II 1984, 496; BFH v. 4.12.1991 – I R 74/89, BStBl. II 1992, 432; BFH v. 12.7.2012 – I R 106/10, BStBl. II 2012, 837; *Hey* in Tipke/Lang, Steuerrecht²⁴, § 11

Grundsatz der Wettbewerbsneutralität zukommt und welche konkreten Folgerungen sich daraus für das Wettbewerbsverhältnis zwischen öffentlicher Hand und Privaten ergeben.

- 2.39 Als **grundrechtliche Anknüpfungspunkte** der Forderung nach Wettbewerbsneutralität kommen sowohl gleichheitsrechtliche Gewährleistungen, insbesondere Art. 3 Abs. 1 GG, als auch Freiheitsrechte, insbesondere Art. 12 Abs. 1 und 14 Abs. 1 GG, in Betracht.¹ Im Folgenden soll zunächst untersucht werden, ob sich dem Grundgesetz ein allgemeines Gebot der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung entnehmen lässt, das zwingend eine Besteuerungspflicht der öffentlichen Hand auslöst. Dies wird von einigen Stimmen in der Literatur vertreten. Im Anschluss werden die grundrechtlichen Einzelgewährleistungen auf ihren konkreten Aussagegehalt im Hinblick auf die Besteuerung der öffentlichen Hand untersucht.

2. Absolutes Besteuerungsgebot als Forderung der Wettbewerbsneutralität?

- 2.40 Teilweise wird vertreten, den Grundrechten sei ein **zwingendes Gebot der Besteuerung der öffentlichen Hand** zu entnehmen.² Dieses wird einerseits auf den Gleichheitssatz, andererseits in der Berufsfreiheit verortet. Vor allem wirtschaftswissenschaftliche Erkenntnisse werden für die Annahme eines solchen Gebots herangezogen. Es sei nicht gerechtfertigt, unmittelbar zueinander im Wettbewerb stehende Unternehmen steuerlich unterschiedlich zu behandeln, da es zwingend erforderlich sei, ihnen gleiche Wettbewerbsbedingungen zu bieten. Teilweise wird zur Begründung des Besteuerungsgebots auch der Systemgedanke herangezogen.³ **Art. 3 Abs. 1 GG** fordere eine systemkonforme Besteuerung dahingehend, dass eine absolute Wettbewerbsneutralität zu gewährleisten sei.⁴ Zudem sei es dem Staat ohnehin grundsätzlich verwehrt, sich selbst in größerem Umfang wirtschaftlich zu betätigen.⁵ Tue er dies doch, dürfe dies nicht unter erleichterten Bedingungen geschehen. Aus der Berufsfreiheit lasse sich die Forderung ableiten, dass private Wirtschaftsteilnehmer möglichst nicht durch Konkurrenz staatlicher Akteure belastet werden.⁶
- 2.41 Die Ableitung eines solchen absoluten Besteuerungsgebots für wirtschaftliche Tätigkeiten der öffentlichen Hand aus dem Gleichheitssatz einerseits und den Freiheitsrechten, insbesondere der Berufsfreiheit, andererseits ist **abzulehnen**.⁷ Sie verlässt den Rahmen der anerkannten Dogmatik der in Bezug genommenen Grundrechtsgewährleistungen. So verbietet Art. 3 Abs. 1 GG, wesentlich Gleiches ohne sachlichen Grund ungleich zu behandeln. Im Steuerrecht wird der Gleichheitssatz durch das Leistungsfähigkeitsprinzip konkretisiert.⁸ Aber auch dieses verlangt nach einer relativen Vergleichsprüfung verschiedener Steuerpflichtiger. Ein festes Be-

Rz. 28; *Hüttemann*, Grundfragen der partiellen Steuerpflicht, in GS Walz, S. 269 (270); *Lang/Seer*, StuW 1993, 47 (53); kritisch *Droege*, VBlBW 2011, 41 (45 f.); siehe auch *Hidien* in *Hidien/Jürgens* (Hrsg.), Die Besteuerung der öffentlichen Hand, § 2 Rz. 182, m.w.N., Rz. 209 ff.

1 Grundlegend *Englisch*, Wettbewerbsgleichheit im grenzüberschreitenden Handel, S. 520 ff.

2 Siehe namentlich *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 9.

3 Dazu *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I², S. 61 ff., speziell mit Blick auf die Wettbewerbsneutralität siehe S. 325.

4 *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I², S. 325.

5 Siehe statt vieler *Isensee* in HStR Bd. IV³, § 73 Rz. 73, m.w.N.

6 *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 9; siehe auch *Wernsmann*, Die Verwaltung 36 (2003), 67 (92); *Seer/Wolsztynski*, Steuerliche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand, S. 87.

7 Ebenso *Droege*, Zur Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 81 ff.; *Hidien* in *Hidien/Jürgens* (Hrsg.), Die Besteuerung der öffentlichen Hand, § 2 Rz. 338.

8 BVerfG v. 13.6.2007 – 1 BvR 1550/03, BVerfGE 118, 168, 196, Belastungsgleichheit als Allgemeinut von herausgehobener Bedeutung.

steuerungssystem als Grundlage für Steuergerechtigkeit lässt sich dem Leistungsfähigkeitsprinzip nicht entnehmen.¹ Allenfalls kann man verlangen, dass sich der Gesetzgeber folgerichtig im Rahmen seiner eigenen Grundentscheidungen hält.² Dieses Folgerichtigkeitsgebot trägt aber ein striktes Besteuerungsgebot für die öffentliche Hand nicht. Vielmehr muss immer gefragt werden, ob ein sachlicher Grund möglicherweise die Abweichung der Besteuerung der öffentlichen Hand von der Regelbesteuerung rechtfertigt.³ Diese **Abweichung wäre also zwar rechtfertigungsbedürftig, aber auch möglicherweise rechtfertigungsfähig.**

Auch die **Berufsfreiheit aus Art. 12 Abs. 1 GG trägt kein zwingendes Besteuerungsgebot.** 2.44
So ist zunächst festzustellen, dass die Berufsfreiheit nicht vor Konkurrenz als solcher, auch nicht durch die öffentliche Hand, schützt.⁴ Vielmehr darf die öffentliche Hand lediglich keine solchen Rahmenbedingungen schaffen, durch die bestimmte Grundrechtsträger ungerechtfertigt und unfair in ihrer Wettbewerbsposition beeinträchtigt werden.⁵ Dies ist aber eine Frage des jeweiligen Einzelfalls. Zudem ist es der öffentlichen Hand nach hier vertretener Auffassung grundsätzlich nicht verwehrt, in einen wirtschaftlichen Wettbewerb zu Privaten zu treten. Die öffentliche Hand darf lediglich keine ungerechtfertigten Wettbewerbsvorteile genießen.

Vor diesem Hintergrund ist ein absolutes Besteuerungsgebot weder aus Art. 3 Abs. 1 GG noch aus Art. 12 Abs. 1 GG ableitbar.⁶ Vielmehr ist zu prüfen, ob konkrete Steuernormen zu Grundrechtsverletzungen führen. Dem ist im Folgenden nachzugehen. 2.43

3. Gleichheitsrechtliche Anforderungen an die Besteuerung der öffentlichen Hand

a) Grundsatz: Gleichbehandlung von öffentlicher Hand und Privaten

Nach Art. 3 Abs. 1 GG sind alle Menschen vor dem Gesetz gleich. Der Gleichheitssatz richtet sich also zunächst an den Gesetzgeber, gewinnt in zweiter Linie aber auch für den Gesetzesvollzug und weitere Akte der öffentlichen Gewalt Bedeutung. Wesentlich Gleiches darf ohne sachlichen Grund nicht ungleich, wesentlich Ungleiches nicht gleich behandelt werden.⁷ In manchen Sachbereichen wird der Gleichheitssatz vor allem als **Willkürverbot** angewandt, bei stärkerer persönlicher Betroffenheit muss nach der sogenannten „**Neuen Formel**“ auch das Verhältnismäßigkeitsprinzip gewahrt sein, damit eine Abweichung vom Gleichheitssatz gerechtfertigt sein kann. Diese allgemeinen Vorgaben gelten für die gesamte deutsche öffentliche Gewalt in allen Sachbereichen. Für weite Bereiche des Steuerrechts wird der Gleichheitssatz durch das **Leistungsfähigkeitsprinzip** konkretisiert, ohne dass die skizzierte dogmatische 2.44

1 So aber *Tipke*, Die Steuerrechtsordnung, Bd. I², S. 111, 312 ff.; anders *Musil*, Verfassungsrecht und Steuerrecht, in Baer, Lepsius u.a. (Hrsg.), Jahrbuch des öffentlichen Rechts, N.F., Bd. 64 (2016), S. 443 (446); siehe auch *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen: ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht, passim.

2 Siehe etwa *Wernsmann*, DVBl. 2015, 1085 (1089); *Thiemann*, FR 2012, 673 (677 ff.).

3 Siehe ausführlich und m.w.N. BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BGBl. I 2015, 4; BStBl. II 2015, 50, Rz. 121 ff.

4 BVerwG v. 22.2.1972 – I C 24.69, BVerwGE 39, 329, 336; *Badura*, ZHR 146 (1982), 448 (459), *Huber*, Konkurrenzschutz im Verwaltungsrecht, S. 317; *Manssen* in vM/K/S, GG⁷, Art. 12, Rz. 83.

5 *Manssen* in vM/K/S, GG⁷, Art. 12, Rz. 84.

6 Ebenso *Droege*, Zur Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 81 ff.; *Hidien* in Hidien/Jürgens (Hrsg.), Die Besteuerung der öffentlichen Hand, § 2 Rz. 338.

7 Siehe statt vieler *Wollenschläger* in vM/K/S, GG⁷, Art. 3, Rz. 59 ff.; *Kingreen/Poscher*, Staatsrecht II³⁶, Rz. 514 ff.

Struktur verändert würde.¹ Gleich Leistungsfähige sind grundsätzlich steuerlich gleich zu behandeln, während die Besteuerung unterschiedlich Leistungsfähiger dem Gerechtigkeitsgebot genügen muss. Das Bundesverfassungsgericht gesteht dem Gesetzgeber hinsichtlich der grundsätzlichen Frage, ob eine Steuerquelle ausgenutzt wird, einen weiten Gestaltungsspielraum zu.² Hier kommt vor allem das Willkürverbot zur Anwendung. Bei der Ausgestaltung des Steuertatbestandes hat der Gesetzgeber sodann nach herrschender Meinung allerdings das **Folgerichtigkeitsgebot** zu beachten. Was damit genau gemeint ist, ist im Einzelnen umstritten. Folgerichtigkeit bedeutet nach hier vertretener Auffassung nicht Systemgerechtigkeit – denn eine solche kann im Steuerrecht verfassungsrechtlich nicht verlangt werden –, sondern lediglich eine Bindung des Gesetzgebers an selbst getroffene Strukturentscheidungen.³ Hier kann dann auch nach der Verhältnismäßigkeit gefragt werden.

- 2.45 Wendet man diese Maßstäbe auf die **Besteuerung der öffentlichen Hand** an, so muss davon ausgegangen werden, dass auf dem Markt tätige Akteure der öffentlichen Hand aus steuerlicher Sicht grundsätzlich in derselben Lage sind wie private Mitbewerber. Wer auf dem Markt Waren und Dienstleistungen anbietet, unterfällt grundsätzlich denselben Steuertatbeständen unabhängig davon, ob hinter der Tätigkeit oder Leistung ein öffentlicher oder privater Träger steht. Deshalb kann grundsätzlich davon ausgegangen werden, dass das Steuerrecht strukturell nicht auf eine Sonderbehandlung der öffentlichen Hand ausgerichtet ist. Dies entspricht insoweit dem Gleichheitssatz, als dieser die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit im Blick hat und nicht nach dahinterstehenden Trägern oder den Motiven für die Betätigung fragt.

b) Rechtfertigung von Abweichungen

- 2.46 Nun ist aber anerkannt, dass Ungleichbehandlungen durchaus rechtfertigbar sind. Hier liegt der Kern der vorliegend interessierenden Fragestellung. Es mag durchaus Gründe geben, Akteure der öffentlichen Hand mit Blick auf das Steuerrecht anders zu behandeln als Private.⁴ Es reicht allerdings nicht aus festzustellen, dass die öffentliche Hand dem Gemeinwohl verpflichtet sei und deshalb auch im wirtschaftlichen Bereich eine Sonderbehandlung verdiene. Der **Gemeinwohlbezug** ist im wirtschaftlichen Tätigkeitsbereich häufig nur ein sehr mittelbarer. Allerdings ist der Gemeinwohlbezug nicht irrelevant. Dies kann etwa im Bereich der **Daseinsvorsorge** gelten. Es besteht ein hohes Interesse daran, dass bestimmte notwendige Leistungen durch die öffentliche Hand in gesicherter Form zur Verfügung gestellt werden. Das kann auch steuerlich als Argument dienen.⁵
- 2.47 Weiterhin gibt es **verfassungsrechtliche Verbürgungen**, die für die steuerverfassungsrechtliche Beurteilung fruchtbar gemacht werden können. So gewährleistet Art. 28 Abs. 2 GG den Kommunen auch das Recht, sich wirtschaftlich betätigen zu dürfen, um ihre Aufgaben besser erfüllen, insbesondere finanzieren zu können.⁶ Die Garantie kommunaler Selbstverwaltung taugt hierbei zwar nicht als Grundrechtsschranke, die man Privaten entgegenhalten

1 Siehe ausführlich und m.w.N. BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BGBl. I 2015, 4; BStBl. II 2015, 50, Rz. 121 ff.; siehe grundlegend auch *Birk*, Das Leistungsfähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen: ein Beitrag zu den Grundfragen des Verhältnisses Steuerrecht und Verfassungsrecht, passim.

2 BVerfG, Urt. v. 17.12.2014 – 1 BvL 21/12, BGBl. I 2015, 4; BStBl. II 2015, 50, Rz. 123.

3 Vgl. *Wernsmann*, DVBl. 2015, 1085 (1089); *Thiemann*, FR 2012, 673 (677 ff.).

4 Ausführlich *Droege*, Zur Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 86 ff.

5 Ebenso *Droege*, Zur Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 92.

6 So auch *Mehde* in M/D, GG (St. 11/2012), Art. 28 Abs. 2, Rz. 92.

könnte, sie kann aber abwägungswirksam im Rahmen der Steuergesetzgebung fruchtbar gemacht werden.

In diesem Sinne ist jedes Steuergesetz, das eine steuerliche Besserstellung der öffentlichen Hand vorsieht, daraufhin zu untersuchen, ob im konkreten Fall Gemeinwohlgründe für die Besserstellung streiten und diese verhältnismäßig ist. Als **Beispiel** mögen die Vorschriften über den steuerlichen Querverbund bei Unternehmen der öffentlichen Hand im Sinne der §§ 4 Abs. 6, 8 Abs. 7 und 9 KStG dienen.¹ Diese Vorschriften erleichtern öffentlichen Unternehmen die Verlustverrechnung und führen zu einer Besserstellung gegenüber privaten Mitbewerbern. Sie sollen der Tatsache Rechnung tragen, dass insbesondere Kommunen häufig aus Gemeinwohlgründen dauerhaft verlustträchtige Unternehmen unterhalten müssen. Diese müssen durch gewinnträchtige Sparten quersubventioniert werden. Das soll steuerlich erleichtert werden. 2.48

Grundsätzlich kann man der Auffassung sein, dass die Sonderregelungen der Verwirklichung des Gemeinwohls dienen und damit der Rechtfertigung fähig sind.² An dieser Stelle darf die Prüfung aber nicht stehen bleiben. Vielmehr ist weiter zu prüfen, **ob und inwieweit jede einzelne Vorschrift geeignet, erforderlich und angemessen ist**, um den Gemeinwohlbezug zu wahren. Hier sind in mehrerlei Hinsicht Zweifel vorgebracht worden.³ Diese sollen an dieser Stelle nicht weiter vertieft werden (dazu noch ausführlich Rz. 3.116 ff.). Jedenfalls ist aber festzuhalten, dass die Verfassungskonformität nur dann bejaht werden kann, wenn die Vorschriften entsprechend den von der Rechtsprechung entwickelten Maßgaben restriktiv angewandt werden. 2.49

4. Freiheitsrechtliche Anforderungen an die Besteuerung der öffentlichen Hand

a) Relevante Normen

Auch im Hinblick auf freiheitsrechtliche Vorgaben ist eine **einzelfallbezogene Prüfung** angezeigt. Im vorliegenden Zusammenhang kommen als einschlägige Gewährleistungen vor allem Art. 12 Abs. 1 und 14 Abs. 1 GG in Betracht. Ergänzend kann die allgemeine Handlungsfreiheit aus Art. 2 Abs. 1 GG herangezogen werden. 2.50

b) Berufsfreiheit, Art. 12 Abs. 1 GG

Nach Art. 12 Abs. 1 GG haben alle Deutschen das Recht, Beruf, Arbeitsplatz und Ausbildungsstätte frei zu wählen. Die Berufsfreiheit erfasst sowohl die Berufswahl als auch die Berufsausübung.⁴ Das Steuerrecht kann mit seinen Regelungen grundsätzlich das **Recht der Berufsausübung** beschränken. Allerdings sind mittelbare Eingriffe in die Berufsausübungsfreiheit nur grundrechtlich relevant, soweit sie **berufsregelnde Tendenz** besitzen.⁵ Regelungen, 2.51

1 Dazu ausführlich *Westendorf*, Der Betrieb gewerblicher Art, S. 185 ff.; siehe auch *Meier/Semelka* in H/H/R, EStG/KStG, § 8 KStG (St. 3/2017), Anm. 542.

2 *Meier/Semelka* in H/H/R, EStG/KStG, § 8 KStG (St. 3/2017), Anm. 542; *Rengers* in Blümich, EStG/KStG, § 8 KStG (St. 1/2018), Rz. 1106.

3 Zusammenfassend *Meier/Semelka* in H/H/R, EStG/KStG, § 8 KStG (St. 3/2017), Anm. 542; kritisch etwa *Heger*, FR 2009, 301 (304); *Hüttemann*, FR 2009, 308 (311); *Müller-Gattermann*, FR 2009, 314 (320).

4 Siehe statt vieler *Manssen* in vM/K/S, GG⁷, Art. 12, Rz. 37 ff.; *Kingreen/Poscher*, Staatsrecht II³⁶, Rz. 932 ff.

5 *Manssen* in vM/K/S, GG⁷, Art. 12, Rz. 74.

die sich lediglich reflexhaft auf den Beruf auswirken, sind nicht am Maßstab der Berufsfreiheit zu messen.

- 2.52 Vor diesem Hintergrund kann zwar grundsätzlich jede Steuervorschrift die berufliche Tätigkeit von Wirtschaftsteilnehmern beeinflussen. Häufig geschieht diese **Beeinflussung allerdings nur reflexhaft**, da keine direkte Beeinträchtigung intendiert und keine berufsregelnde Tendenz nachweisbar ist.¹ Anders kann es liegen, wenn das Steuerrecht **bewusst in den Markt eingreift**, um im Sinne einer Lenkungswirkung bestimmte Marktteilnehmer zu entlasten oder zu belasten. In einem solchen Fall liegt ein zu rechtfertigender Eingriff in die Berufsfreiheit vor. Dieser ist nach den Anforderungen der Berufsfreiheit zu rechtfertigen.
- 2.53 Zieht man wiederum das **Beispiel des kommunalen Querverbundes** heran, so kommt den entsprechenden Regelungen durchaus Eingriffsqualität zu, da sie bezwecken, bestimmte Akteure am Markt besserzustellen. Hier ist dann wieder nach dem Durchgreifen von Rechtfertigungsgründen und der Verhältnismäßigkeit zu fragen. Im Ergebnis werden die Ergebnisse mit den bei Art. 3 Abs. 1 GG deckungsgleich sein (siehe noch ausführlich Rz. 3.116 ff.).

c) Eigentumsfreiheit, Art. 14 Abs. 1 GG

- 2.54 Auch bei der Eigentumsfreiheit ist eine entsprechende **Einzelfallprüfung** vorzunehmen. Nach Art. 14 Abs. 1 GG wird das Eigentum gewährleistet. Geschützt ist ganz allgemein das Erworbene, so dass bestimmte Vermögensteile vor dem Steuerzugriff sicher sein sollen.² Wiederum ist im Einzelnen zu fragen, ob eine Steuernorm auf das Erworbene zugreift und ob dies gerechtfertigt werden kann. In der Praxis kommt der Eigentumsfreiheit als Schranke der Besteuerung der öffentlichen Hand indes eine nur untergeordnete Bedeutung zu. Deshalb soll die Vorschrift im Folgenden nicht weiter vertieft werden.

5. Ergebnis

- 2.55 Im Ergebnis lassen sich den Grundrechten im Einzelfall wirkmächtige Maßstäbe für die Besteuerung der öffentlichen Hand entnehmen. Diese sind jedoch nicht genereller und allgemeiner Natur im Sinne eines allgemeinen Besteuerungsgebots für wirtschaftliche Tätigkeiten der öffentlichen Hand. Vielmehr sind steuerrechtliche Normen im Einzelfall daraufhin zu überprüfen, ob sie allgemeinen grundrechtlichen Vorgaben genügen. Hier ist zu differenzieren, wie im Hinblick auf die Normen des kommunalen Querverbunds angedeutet wurde.

IV. Die steuerliche Bedeutung spezieller Autonomiegewährleistungen

- 2.56 Weiterhin erscheint es denkbar, dass sich den besonderen verfassungsrechtlichen Autonomiegebots, die das Grundgesetz für einige Institutionen bereithält, auch Vorgaben für deren Besteuerung entnehmen lassen. Im Einzelnen soll kurz auf **die Kommunen, die Hochschulen, die Rundfunkanstalten und die Religionsgemeinschaften** eingegangen werden.
- 2.57 Die **Kommunen** in Deutschland erfahren durch Art. 28 Abs. 2 GG einen weitreichenden Schutz in Gestalt der kommunalen Selbstverwaltungsgarantie.³ Dieser Schutz erstreckt sich

1 Zu Abgrenzungsproblemen siehe *Manssen* in vM/K/S, GG⁷, Art. 12, Rz. 76.

2 Siehe statt vieler *Depenheuer/Froese* in vM/K/S, GG⁷, Art. 14, Rz. 1 ff.; *Kingreen/Poscher*, Staatsrecht II³⁶, Rz. 1029 ff.

3 Ausführlich *Mehde* in M/D, GG (St. 11/2012), Art. 28 Abs. 2, Rz. 1 ff.; siehe auch *Burgi*, Kommunalrecht⁶, § 6 Rz. 1 ff.; *Schmidt*, Kommunalrecht², Rz. 60 ff.

grundsätzlich auch auf die Sicherung der finanziellen Eigenverantwortung. Allerdings geht es hierbei vor allem um die Absicherung der Einnahmenseite, um eine selbstverwaltete Aufgabenerfüllung sicherzustellen. Art. 28 Abs. 2 Satz 3 GG enthält hierzu klare Vorgaben.¹ Vergleichbare Regelungen für die Besteuerung der Kommunen lassen sich Art. 28 Abs. 2 GG nicht entnehmen. Allenfalls kann man annehmen, dass eine übermäßige Besteuerung der Kommunen, die ihre Aufgabenerfüllung zu beeinträchtigen geeignet wäre, einen Verstoß gegen die Selbstverwaltungsgarantie darstellte.² Abgesehen von solchen **Extremkonstellationen** kann man auf die allgemeinen Regelungen, etwa der Finanzverfassung, zurückgreifen. Da die Kommunen in die Regelungen der bundesstaatlichen Finanzverfassung einbezogen sind, gilt auch für sie, dass eine Besteuerung ihres hoheitlichen Bereichs durch andere Steuergläubiger verboten ist (siehe dazu noch Rz. 2.63 ff.). Umgekehrt lassen sich keine absoluten Besteuerungsgebote für ihre wirtschaftlichen Tätigkeiten postulieren.

Mit Blick auf die **Hochschulen** enthält Art. 5 Abs. 3 GG die besondere verfassungsrechtliche Verbürgung der Wissenschaftsfreiheit.³ Dieses Grundrecht, das zunächst die Freiheit der Wissenschaftler schützt, erstreckt sich in Form der sogenannten Hochschulautonomie auch auf die Organisationseinheiten, die die möglichst freie wissenschaftliche Tätigkeit der einzelnen Forscher und Hochschullehrer absichern.⁴ Lange Zeit war unbestritten, dass die Aufgabenerfüllung der Hochschulen in ihrem Kernbereich, Forschung und Lehre, als hoheitlich einzustufen sei und damit keiner Besteuerung unterliege. Aufgrund des Wandels der Verhältnisse ist diese Gewissheit brüchig geworden. Hochschulen bewegen sich mit ihren Tätigkeiten immer mehr auch in wirtschaftlichen Kontexten und treten verstärkt in einen Wettbewerb zu privaten Mitbewerbern.⁵ Dies gilt etwa bei der Forschung in Kooperation mit Unternehmen⁶, aber auch für die Lehre⁷, wenn – wie etwa auf dem Weiterbildungsmarkt – von den Studierenden direkte Entgelte verlangt werden. In solchen Bereichen ist eine Besteuerung der Hochschulen angezeigt. Es verbleibt aber weiterhin ein **Kernbereich von Forschung und Lehre**, der als hoheitlich zu qualifizieren ist. Die Grenzziehung ist indes schwierig und im Einzelfall vorzunehmen. Jedenfalls erwächst aus der Hochschulautonomie kein über die allgemeinen Regeln hinausgehender Schutz vor Besteuerung.⁸

2.58

Ein ähnliches Bild bietet sich bei den **Rundfunkanstalten**. Die öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten erfahren durch die Rundfunkfreiheit aus Art. 5 Abs. 1 Satz 2 GG nach ständiger Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts einen besonderen Schutz.⁹ Im Rahmen ihres Grundversorgungsauftrags kommt den Rundfunkanstalten eine besondere Bestands- und Entwicklungsgarantie zu.¹⁰ Bis heute wird für den hoheitlichen und beitragsfinanzierten Handlungsbereich ein weitreichendes Besteuerungsverbot angenommen.¹¹ Das Bundesverfassungsgericht hatte 1971 ein entsprechendes **Verbot für die Umsatzsteuer** formuliert.¹² Vor dem

2.59

1 Mehde in M/D, GG (St. 11/2012), Art. 28 Abs. 2, Rz. 145 ff.

2 *Hidien* in *Hidien/Jürgens* (Hrsg.), Die Besteuerung der öffentlichen Hand, § 2 Rz. 303.

3 *Kingreen/Poscher*, Staatsrecht II⁹⁶, Rz. 729 ff.

4 Zu organisationsrechtlichen Implikationen der Wissenschaftsfreiheit siehe statt vieler *Starck/Paulus* in vM/K/S, GG⁷, Art. 5, Rz. 498 ff.

5 Grundlegend *Gräf*, Die wirtschaftliche Betätigung von Universitäten, 2013, passim.

6 Dazu *Lang/Seer*, *StuW* 1993, 47 ff.; *Stalleiken*, *FR* 2010, 781 ff., 929 ff.

7 Dazu *Musil*, *UR* 2015, 533 (536).

8 *Hidien* in *Hidien/Jürgens* (Hrsg.), Die Besteuerung der öffentlichen Hand, § 2 Rz. 310.

9 Siehe statt vieler *Starck/Paulus* in vM/K/S, GG⁷, Art. 5, Rz. 170 ff.

10 *Starck/Paulus* in vM/K/S, GG⁷, Art. 5, Rz. 200 ff.

11 Vgl. *Hidien* in *Hidien/Jürgens* (Hrsg.), Die Besteuerung der öffentlichen Hand, § 2 Rz. 313.

12 BVerfG v. 27.7.1971 – 2 BvF 1/68, BVerfGE 31, 314.

Hintergrund der Verschiebungen zwischen hoheitlichem und wirtschaftlichem Bereich, die auch auf dem Medienmarkt zu beobachten sind, ist ein derart weitreichendes Besteuerungsverbot nur noch schwer vertretbar. Vielmehr wird man auch hier auf die allgemeinen verfassungsrechtlichen Aussagen über Besteuerungsverbote und -gebote zurückgreifen können.

- 2.60 Den **Kirchen** steht, soweit sie durch die Vorschriften des Grundgesetzes in Verbindung mit der Weimarer Reichsverfassung erfasst werden, ein besonderes kirchliches Selbstbestimmungsrecht zu.¹ Dieses erstreckt sich auch auf ihre finanzielle Eigenständigkeit. Der „**hoheitliche**“ **Bereich** der Kirchen wird vom Grundgesetz in besonderer Weise gewährleistet. Allerdings erwächst hieraus kein absoluter Schutz vor verhältnismäßiger Besteuerung.² Auch hier gilt, dass insbesondere wirtschaftliche Betätigungen der Kirchen der Besteuerung unterliegen dürfen. Wiederum uneinheitlich beurteilt wird, wie der hoheitliche vom wirtschaftlichen Bereich abzugrenzen ist (dazu noch ausführlich Kapitel 12). Vor allem kirchennahe Vertreter in der Literatur sehen hier ein größeres Schutzbedürfnis, als es anderen Körperschaften des öffentlichen Rechts zugebilligt wird. Dem wird man in dieser Allgemeinheit nicht zustimmen können.
- 2.61 Im Ergebnis können den speziellen Autonomiegewährleistungen für bestimmte Bereich der öffentlichen Hand **keine besonderen Aussagen über deren Besteuerung** entnommen werden. Lediglich in Extremfällen, wenn ihre Aufgabenerfüllung durch eine Besteuerung existenziell gefährdet würde, können die Gewährleistungen als solche greifen. Sie wären aber auch dann vermutlich nicht weiterreichend als die allgemeinen verfassungsrechtlichen Regeln zur Besteuerung der öffentlichen Hand.

V. Finanzverfassung

1. Besteuerungsgebot für wirtschaftliche Tätigkeiten

- 2.62 Wie bereits ausgeführt wurde, möchte ein Teil des Schrifttums aus der Funktion des bundesstaatlichen Finanzausgleichs konkrete Aussagen über die Besteuerung der öffentlichen Hand ableiten. Damit der bundesstaatliche Finanzausgleich nicht gestört oder unterlaufen werden könne, sei eine Besteuerung wirtschaftlicher Tätigkeiten der öffentlichen Hand nicht nur wünschenswert, sondern verfassungsrechtlich geboten.³ Diese Schlussfolgerung erscheint als zu weitgehend. Man mag annehmen, ein entsprechendes Besteuerungsgebot sei im Dienste des Wettbewerberschutzes verfassungsrechtlich verankert. Die Normen der Finanzverfassung tragen ein solches Gebot indes nicht, auch nicht in zweiter Linie. Richtig ist, dass durch die Besteuerung oder Nichtbesteuerung wirtschaftliche Tätigkeiten der öffentlichen Hand die Finanzausstattung der verschiedenen staatlichen Einheiten beeinflusst wird. Dieser Einfluss kollidiert aber nicht in verfassungswidriger Weise mit Normen der Finanzverfassung, insbesondere mit den Normen des Finanzausgleichs. Vielmehr liegen die entsprechenden Finanzströme auf verschiedenen Ebenen. Die Normen der Finanzverfassung haben nicht die Funktion, etwaige Fehlanreize zur (Nicht-)besteuerung der öffentlichen Hand zu unterbinden. Auch ginge es zu weit anzunehmen, die Finanzverfassung dränge auf eine Besteuerung der wirtschaftlichen Betätigung, um den Ausfall von Steuereinnahmen als Folge des entstehenden Verdrängungswettbewerbs zuungunsten Privater zu vermeiden. Im Ergebnis gibt es **kein finanzverfassungsrechtliches Besteuerungsgebot für wirtschaftliche Tätigkeiten der öffentlichen Hand**.⁴

1 Siehe hierzu *Unruh* in vM/K/S, GG⁷, Art. 137 WRV, Rz. 22 ff.

2 *Hidien* in Hidien/Jürgens (Hrsg.), Die Besteuerung der öffentlichen Hand, § 2 Rz. 321 ff.

3 *Hüttemann*, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 13, 17.

4 Ebenso *Droege*, Zur Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 106 ff.; *Hidien* in Hidien/Jürgens (Hrsg.), Die Besteuerung der öffentlichen Hand, § 2 Rz. 287.

2. Besteuerungsverbot für hoheitliche Tätigkeiten

Nach Art. 104a Abs. 1 GG tragen der Bund und die Länder grundsätzlich gesondert die Ausgaben, die sich aus der Wahrnehmung ihrer Aufgaben ergeben.¹ Diesem sogenannten **Konnexitätsprinzip** zwischen Aufgaben und Ausgaben wird teilweise Bedeutung für die Besteuerung der öffentlichen Hand beigemessen. Das Konnexitätsprinzip untersage eine Mitfinanzierung von Aufgaben durch einen anderen Hoheitsträger und statuiere insoweit ein klares Trennungsprinzip. Daraus wird weitergehend gefolgert, dass eine gegenseitige Besteuerung insbesondere der hoheitlichen Funktionen eines anderen Hoheitsträgers unzulässig sei. Dadurch komme es zu einer Durchbrechung der geforderten Konnexität.² 2.63

Teilweise wird ein entsprechendes Besteuerungsverbot für hoheitliche Tätigkeiten auch aus den **Normen über den Finanzausgleich** (Art. 106 ff. GG) abgeleitet. Durch eine gegenseitige Besteuerung hoheitlicher Funktionen komme es gewissermaßen zu einem grauen Ausgleichssystem, das sich neben den fein austarierten grundgesetzlichen Finanzausgleich dränge. Diese Störung sei verfassungsrechtlich zwingend zu unterbinden.³ 2.64

Der Ableitung eines **Besteuerungsverbots für hoheitliche Funktionen** aus den genannten Normen der Finanzverfassung kann im Ergebnis zugestimmt werden. Es sei aber zugestanden, dass eine solche Ableitung eines gewissen Begründungsaufwandes bedarf, weil die Finanzverfassung zu Fragen der **Gegenseitigkeitsbesteuerung von Hoheitsträgern** keine direkten Aussagen enthält.⁴ Sieht man Art. 104a GG jenseits der unmittelbaren Ausprägungen des Konnexitätsprinzips auch als Ausdruck eines generellen Fremdfinanzierungsverbots, so kann das Verbot einer Gegenseitigkeitsbesteuerung hier verortet werden. Es ist im Ergebnis nicht einzusehen, warum ein Hoheitsträger einen anderen hinsichtlich dessen hoheitlicher Aufgaben besteuern dürfen soll. Dadurch käme die von Art. 104a GG geforderte Konnexität in eine Schieflage. Insbesondere gilt dies für **Pflichtaufgaben**, derer sich der jeweilige Hoheitsträger nicht entziehen kann. Verstärkt wird diese Argumentation durch Aspekte des Finanzausgleichssystems. Im Unterschied zu wirtschaftlichen Tätigkeiten sind die hoheitlichen Tätigkeiten unmittelbar im Fokus des Finanzausgleichssystems, so dass die Besteuerung der öffentlichen Hand insoweit durch die Finanzverfassung determiniert wird. Den grundgesetzlichen Normen über den Finanzausgleich lässt sich dementsprechend ein Verbot der gegenseitigen Besteuerung von hoheitlichen Tätigkeiten entnehmen. 2.65

Von entscheidender Bedeutung ist danach, was unter hoheitlichen Tätigkeiten zu verstehen ist. Die vorzunehmende Abgrenzung zu wirtschaftlicher Betätigung gehört zu den schwierigsten Grundsatzfragen der Besteuerung der öffentlichen Hand.⁵ Insoweit wird auf die ausführlichen Ausführungen an anderer Stelle verwiesen (siehe noch Rz. 3.98 ff.). 2.66

1 Siehe statt vieler *Heintzen* in vM/K, GG⁷, Art. 104a, Rz. 11 ff.

2 So etwa *Jachmann* in vM/K/S, GG⁷, Art. 105, Rz. 35; siehe auch *Hidien* in *Hidien/Jürgens* (Hrsg.), *Die Besteuerung der öffentlichen Hand*, § 2 Rz. 273 ff.; *Droege*, *Zur Besteuerung der öffentlichen Hand*, S. 104.

3 *Hidien* in *Hidien/Jürgens* (Hrsg.), *Die Besteuerung der öffentlichen Hand*, § 2 Rz. 281 ff.

4 So *Droege*, *Zur Besteuerung der öffentlichen Hand*, S. 104.

5 Dazu *Bürstinghaus* in H/H/R, *EstG/KStG*, § 4 KStG (St. 6/2020), Anm. 78; *Musil* in *Mössner/Seeger/Oellerich*, *KStG*⁴, § 4 Rz. 331.

3. Bedeutung des Wirtschaftlichkeitsgebots

- 2.67 Dem Grundgesetz lässt sich ein allgemeines Wirtschaftlichkeitsgebot für die Tätigkeit der öffentlichen Hand entnehmen.¹ In **Art. 114 Abs. 2 GG** findet es Erwähnung im Zusammenhang mit der Finanzkontrolle der öffentlichen Verwaltung.² Darüber hinaus ist aber anerkannt, dass das Wirtschaftlichkeitsgebot als allgemeines Prinzip alle Staatsgewalt bindet. Die **Bindungswirkung ist allerdings inhaltlich begrenzt**. Wirtschaftlichkeit bedeutet nichts anderes als Effizienz in dem Sinne, dass ein verfolgter Zweck mit einem möglichst geringen Ressourcenaufwand erreicht werden soll.³ Da allerdings die Zwecksetzung variabel ist, können dem Wirtschaftlichkeitsgebot keine festen Rechtsregeln entnommen werden. Dies gilt auch im Zusammenhang mit der Besteuerung der öffentlichen Hand. So mag man meinen, eine Selbstbesteuerung oder Gegenseitigkeitsbesteuerung der öffentlichen Hand sei per se ineffizient, da kein finanzieller Gewinn zu erzielen sei. Eine solche Betrachtung übersieht jedoch, dass insbesondere die Besteuerung wirtschaftlicher Tätigkeit vom Zweck des Wettbewerbsschutzes geprägt ist, was bei der Effizienzbetrachtung zu berücksichtigen ist. Anders liegt es bei der Besteuerung hoheitlicher Funktionen. Hier lässt sich kaum ein Zweck finden, der diese als sinnvoll erscheinen ließe. Teilweise wird deshalb nicht nur die Gegenseitigkeitsbesteuerung als Verfassungsverstoß angesehen, sondern auch eine Selbstbesteuerung innerhalb eines Hoheitsträgers, da diese unter keinem Aspekt wirtschaftlich sein könne.⁴ Im Ergebnis ist das Wirtschaftlichkeitsgebot als Maßstab für die Besteuerung der öffentlichen Hand weitgehend unerheblich. Allenfalls mag man es als Grundlage für ein **Verbot der Selbstbesteuerung hoheitlicher Funktionen** heranziehen.

D. Europarechtliche Vorgaben für die Besteuerung der öffentlichen Hand

I. Das Wettbewerbsparadigma als Ausgangspunkt

- 2.68 Das Europarecht hat als Maßstab der Besteuerung in den vergangenen Jahren immer mehr an Bedeutung gewonnen.⁵ Dies gilt auch und in besonderem Maße für die Besteuerung der öffentlichen Hand. Dass Fragen der Besteuerung der öffentlichen Hand stärker als früher im Fokus von Wissenschaft und Praxis stehen, ist vor allem dem steigenden Einfluss des Unionsrechts geschuldet. Genannt seien nur die intensiven Diskussionen um die Einführung von § 2b UStG. Ausgangspunkt der Überlegungen ist dabei immer das **starke Wettbewerbsparadigma des Europäischen Unionsrechts**. Während sich das Grundgesetz wirtschaftspolitisch weitgehend gemäßigt zeigt, ist die europäische Wirtschaftsverfassung auf die Ermöglichung und Sicherung von grenzüberschreitendem Wettbewerb ausgerichtet.⁶ Der Europäische Gerichtshof setzt das Wettbewerbsparadigma seit vielen Jahren auch in seiner Rechtsprechung zum Steuerrecht um. Im Bereich des Umsatzsteuerrechts bilden die Vorgaben der Mehrwertsteuersystemrichtlinie⁷ den Ausgangspunkt für die Forderung nach Wettbewerbsneutralität der

1 Vgl. *Musil*, Wettbewerb in der staatlichen Verwaltung, S. 72 ff.

2 Dazu *Heintzen* in vM/K, GG⁷, Art. 114, Rz. 25 ff.

3 *Heintzen* in vM/K, GG⁷, Art. 114, Rz. 25.

4 *Hidien* in *Hidien/Jürgens* (Hrsg.), Die Besteuerung der öffentlichen Hand, § 2 Rz. 290 ff.

5 Ausführlich *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, passim; *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht², passim.

6 Dazu *Herdegen*, Europarecht²², § 13; *Streinz*, Europarecht¹¹, Rz. 1062 ff.

7 Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1-118, zul. geänd. d. RL (EU) 2019/475, ABl. L 83 v. 25.3.2019, S. 42.

Besteuerung. In Gestalt des **Grundsatzes steuerlicher Neutralität** bildet die Wettbewerbsneutralität eine wesentliche Leitplanke für die Besteuerung der öffentlichen Hand. Der Bundesfinanzhof übernimmt die vom EuGH statuierten Vorgaben in der Regel, so dass das Unionsrecht im Bereich der Umsatzsteuer mittlerweile nahezu unmittelbar auf die Ausgestaltung und Auslegung des nationalen Rechts durchschlägt. Aber auch im Bereich der Ertragsteuern hat die Rechtsprechung des EuGH dazu geführt, dass die Besteuerung der öffentlichen Hand stärker als früher unter dem Einfluss des europäischen Wettbewerbsparadigmas steht. Das hat zum einen mit einem Überspringen umsatzsteuerlicher Grundsätze auch in den Bereich der Ertragsteuern zu tun. Zum anderen wird der primärrechtliche Maßstab, an dem sich das mitgliedstaatliche Recht der direkten Steuern messen lassen muss, durch die Rechtsprechung immer konkreter ausgeformt. Dies gilt zum einen für die **Grundfreiheiten**, im Zusammenhang mit der Besteuerung der öffentlichen Hand mehr noch allerdings für das **Beihilfenrecht**. Man mag diese Entwicklung mit guten Gründen kritisieren.¹ In der Tat war der starke Einfluss des Europarechts auf das nationale Steuerrecht der Mitgliedstaaten vor allem im Bereich der Ertragsteuern von den Vertragsparteien in dieser Form nicht intendiert. Mittlerweile lässt sich die Wirkungsmacht des Europäischen Steuerrechts aber nicht mehr ignorieren oder zurückdrehen, so dass die entsprechenden Vorgaben in Folgenden als gegeben hingenommen werden.

In den folgenden Kapiteln wird also immer wieder auf das Unionsrecht zurückzukommen sein. Vorliegend sollen zunächst in allgemeiner Form diejenigen Normen des Unionsrechts identifiziert werden, die als Maßstab für die Besteuerung der öffentlichen Hand in Betracht kommen. Hier kann grundsätzlich zwischen dem Primärrecht und dem Sekundärrecht unterschieden werden. 2.69

II. Vorgaben des Primärrechts

1. Grundlegendes

Europarechtliche Vorgaben für die Besteuerung der öffentlichen Hand können zunächst aus dem Primärrecht, also insbesondere dem **Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV)**, erwachsen. Die das Steuerrecht betreffenden Vorgaben differieren sehr stark danach, ob es sich um direkte oder indirekte Steuern handelt. Im Bereich der **indirekten Steuern** besitzt die Union gemäß Art. 113 AEUV eine weitreichende Harmonisierungskompetenz, von der sie auch durch den Erlass umfangreicher Richtlinienvorschriften Gebrauch gemacht hat.² Das bedeutendste Beispiel bildet die bereits erwähnte Mehrwertsteuersystemrichtlinie. Im Bereich der indirekten Steuern spielt wegen der lückenlosen Harmonisierung durch Sekundärrecht, das Primärrecht nur noch eine ergänzende Rolle. 2.70

Ganz anders ist die Situation im Bereich der **direkten Steuern**. Hier gibt es nur schwach ausgeprägte Harmonisierungskompetenzen und dementsprechend auch wenig Sekundärrecht.³ Die Vorgaben für die Besteuerung erwachsen hier direkt aus den Normen des Primärrechts. Von besonderem Interesse sind hier die Vorschriften, die die Implementierung und Sicherung des Binnenmarktes zum Gegenstand haben. An erster Stelle sind die Grundfreiheiten zu nennen. Diese prägen seit Jahrzehnten generell das mitgliedstaatliche Ertragsteuerrecht und damit auch die Besteuerung der öffentlichen Hand. Als zweite wesentliche Normgruppe ist das Beihilfenrecht zu nennen. 2.71

1 Droege, Zur Besteuerung der öffentlichen Hand, S. 111 ff.

2 Weber-Grellet in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, Art. 113 AEUV, Rz. 1 ff.

3 Siehe den Überblick bei Musil in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, Einführung, Rz. 148 f.

2. Grundfreiheiten

- 2.72 Mit Blick auf die Ertragsbesteuerung der öffentlichen Hand sind vor allem die **Niederlassungsfreiheit** (Art. 49 ff. AEUV) und die **Kapitalverkehrsfreiheit** (Art. 63 ff. AEUV) von Bedeutung. Die freie Niederlassung und der freie Verkehr von Kapital innerhalb der Union und teilweise auch gegenüber Drittstaaten dürfen durch nationale Maßnahmen, also auch durch das Steuerrecht, nicht ohne Rechtfertigung behindert oder weniger attraktiv gemacht werden. Soweit die öffentliche Hand im Anwendungsbereich der Grundfreiheiten agiert und von entsprechenden Normen des nationalen Steuerrechts betroffen ist, gelten für sie die entsprechenden grundfreiheitlichen Vorgaben. Diese allgemeinen Vorgaben sollen im Folgenden aber nicht vertieft werden. Hierzu sei auf grundlegendere Werke verwiesen.¹
- 2.73 Für die spezifisch auf Rechtsträger der öffentlichen Hand zugeschnittene **Normen des deutschen Ertragsteuerrechts** haben die Grundfreiheiten in der Praxis bisher noch kaum Wirkung entfaltet. Das mag daran liegen, dass diese Normen primär keine grenzüberschreitend tätigen Mitbewerber adressieren, sondern ein Sonderregime für Teile der deutschen öffentlichen Hand schaffen. Dieses wird in der Regel eher am Maßstab des Beihilfenrechts und weniger der Grundfreiheiten gemessen. Allenfalls soweit die öffentliche Hand die Normen des Gemeinnützigkeitsrechts nutzt, können die hier geltenden grundfreiheitlichen Vorgaben auch für sie ihre Wirkung entfalten.²

3. Beihilfenverbot

a) Steuern als Beihilfen

- 2.74 Im Mittelpunkt der primärrechtlichen Determinierung der Besteuerung der öffentlichen Hand stehen dementsprechend die Vorschriften über mitgliedstaatliche Beihilfen (Art. 107 ff. AEUV). Nach **Art. 107 Abs. 1 AEUV** sind staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Mitgliedstaatliche Steuervergünstigungen sind grundsätzlich geeignet, den Beihilfebegriff zu erfüllen.³ Insbesondere werden den Begünstigten im Verhältnis zu anderen Steuerpflichtigen Vorteile im Sinne des Beihilfebegriffs gewährt. Weiterhin geschieht dies auch aus staatlichen Mitteln, weil die Vorteile unmittelbar mit staatlichen Mindereinnahmen einhergehen. Wettbewerbsverfälschungen und Handelsbeeinträchtigungen in tatbestandsrelevantem Umfang sind zumindest bei gesamtstaatlich geltenden Steuernormen ebenfalls zu bejahen.⁴

b) Das Kriterium der Selektivität

- 2.75 Jedoch sind nicht alle Steuervorschriften, die Steuervergünstigungen gewähren, als staatliche Beihilfe zu qualifizieren. Für die Bejahung der Tatbestandsmäßigkeit ist von entscheidender Bedeutung, ob **bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige begünstigt werden** und damit aus dem Kreis aller Steuerpflichtigen herausgehoben werden. Diese sogenannte Selekti-

1 *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, Art. 49 AEUV, Rz. 1 ff.; Art. 63 AEUV, Rz. 1 ff.; *Schaumburg/Englisch*, Europäisches Steuerrecht², Rz. 7.1. ff.

2 Dazu *Musil* in *Musil/Weber-Grellet*, Europäisches Steuerrecht, Art. 49 AEUV, Rz. 245 f.

3 *Blumenberg/Kring*, IFSt-Schrift Nr. 473, S. 5; *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 513; siehe auch Mitteilung der Kommission v. 11.11.1998, ABl. 1998 C 384, 3, 4.

4 Zu den einzelnen Merkmalen siehe zusammenfassend *Streinz*, Europarecht¹¹, Rz. 1115 ff.

vität stellt die entscheidende Voraussetzung der für die Einordnung einer Steuernorm als Beihilfe dar. Der EuGH und die Kommission prüfen in diesem Zusammenhang, ob eine nationale Maßnahme geeignet ist, bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden, zu begünstigen.¹ Ob eine Selektivität vorliegt, wird in **drei Stufen** geprüft.² Zunächst wird das relevante Referenzsystem bestimmt, nach dem die entsprechende Frage normalerweise geregelt wird. Im zweiten Schritt wird gefragt, ob die fragliche Regelung eine Ausnahme zu diesem Normalsystem bildet. Schließlich kann ermittelt werden, ob die Ausnahme durch die Natur oder den inneren Aufbau des Systems bedingt und dadurch gerechtfertigt ist.

Problematisch ist die **Wahl des zutreffenden Referenzsystems**. Die Kommission zieht den Rahmen zur Bestimmung des Referenzsystems grundsätzlich inhaltlich eng und betrachtet insbesondere den unmittelbaren Regelungszusammenhang der fraglichen Ausnahmenvorschrift. Diese Vorgehensweise wird teilweise als kleinräumig-induktiv bezeichnet.³ Zieht man den Rahmen des Referenzsystems indes weiter, auch als global-deduktiv bezeichnet, gelangt man zu anderen Ergebnissen. Die Globalbetrachtung hat den Vorteil, dass übergeordnete Systemüberlegungen, die einem nationalen Steuerrecht zugrunde liegen, Berücksichtigung finden können. Genau hierin liegt aber auch die Schwäche dieser Herangehensweise. Sie macht nämlich die Selektivitätsprüfung weitgehend directionsarm. Im Ergebnis muss im Einzelfall entschieden werden, welche Maßstababildung vorzugswürdig ist.⁴ Die entstehenden Wertungsunsicherheiten müssen bis zu einem gewissen Grad hingenommen werden.

Hat man eine Norm als Ausnahme zu einem Referenzsystem bestimmt, liegt die Einstufung als Beihilfe zunächst nahe. Allerdings muss dann in einem dritten Schritt gefragt werden, ob sie durch die Natur oder den inneren Aufbau des Systems bedingt ist.⁵ Hier geht es dementsprechend um eine **korrigierende Betrachtung auf der Grundlage der steuerlichen Binnenrationalität**.

c) Verfahrensfragen

Bei jeder Vorschrift, die als Beihilfe zu qualifizieren ist oder die zumindest einen Beihilfeverdacht begründet, ist nach den Verfahrensfolgen zu fragen. Hier gerät dann **Art. 108 AEUV** in den Blick. Insbesondere die dort getroffene Unterscheidung zwischen neuen Beihilfen und Altbeihilfen ist von entscheidender Bedeutung für das Besteuerungsregime der Mitgliedstaaten.⁶ Liegt eine **Altbeihilfe** im Sinne von Art. 108 Abs. 1 AEUV vor, so kann der Mitgliedstaat die Regelung anwenden, solange die Kommission diese nicht beanstandet. Anders liegt es bei

1 EuGH v. 28.6.2018 – Rs. C-203/16 P, ECLI:EU:C:2018:505, juris; EuGH v. 8.11.2001 – C-143/99 – *Adria-Wien Pipeline*, Slg. 2001, I-8384, 8396; EuGH v. 17.6.1999 – C-75/97 – *Belgien/Kommission*, Slg. 1999, I-3687, 3696 f.; Mitteilung der Kommission v. 11.11.1998, ABl. 1998 C 384, 3.

2 EuGH v. 28.6.2018 – Rs. C-203/16 – P, ECLI:EU:C:2018:505, juris; EuGH v. 18.7.2013 – C-6/12 – *P Oy*, EuZW 2013, 867; vgl. auch die Vorgehensweise der Prüfung im Beschluss der Kommission v. 26.1.2011 – C-7/2010, K(2011) 275, S. 12 ff.; siehe auch *Blumenberg/Kring*, IFSt-Schrift Nr. 473, S. 13 ff.

3 So insbesondere *Ismert/Karch*, IStR 2014, 130 (132).

4 Siehe etwa EuGH v. 28.6.2018 – Rs. C-203/16 – P, ECLI:EU:C:2018:505, juris.

5 EuGH, Urt. v. 8.11.2001 – C-143/99 – *Adria-Wien Pipeline*, Slg. 2001, I-8384, 8396; Urt. v. 2.7.1974 – C-173/73 – *Italien/Kommission*, Slg. 1974, 710, 719 (st. Rspr.); Mitteilung der Kommission v. 11.11.1998, ABl. 1998 C 384, 3, 4 f.

6 Siehe *Streinz*, Europarecht¹¹, Rz. 1126 ff.

neu einzuführenden oder eingeführten Beihilfen. Diese müssen nach Art. 108 Abs. 3 AEUV vor ihrer Einführung der Kommission notifiziert werden und dürfen erst nach erfolgter Prüfung angewandt werden.

d) Bedeutung für die Besteuerung der öffentlichen Hand

- 2.79 Der Beihilfentatbestand kann für die Besteuerung der öffentlichen Hand in mehrfacher Hinsicht Bedeutung erlangen. Zum einen können die Körperschaftsteuerlichen Regelungen über den **steuerlichen Querverbund** an ihm gemessen werden, zum anderen stehen die Gemeinnützigkeitsvorschriften im Fokus der Betrachtung.
- 2.80 Mit Blick auf die Vorschriften über Dauerverlustbetriebe der öffentlichen Hand und die Zulässigkeit eines steuerlichen Querverbundes (§§ 4 Abs. 6, 8 Abs. 7 und 9 KStG) wurde verschiedentlich vertreten, diese stellten Beihilfen im Sinne der obigen Erwägungen dar.¹ Die herrschende Meinung sieht die Vorschriften allerdings noch als zulässig an.² Teilweise werden sie auch als nicht notifizierungspflichtige Altbeihilfen eingestuft.³ Von Bedeutung ist in diesem Zusammenhang auch die Reichweite und Bedeutung der in Art. 106 Abs. 2 AEUV enthaltenen Vorschrift über **Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse (DAWI)**. Hinsichtlich der Einzelheiten sei auf das Kapitel über die Körperschaftsteuer verwiesen (siehe Kapitel 4).
- 2.81 Ähnliche Diskussionen werden auch zu den **Gemeinnützigkeitsvorschriften** geführt. Teilweise werden auch sie als Verstoß gegen europäisches Beihilfenrecht angesehen. Allerdings werden sie von der höchstrichterlichen Rechtsprechung als nicht notifizierungspflichtige Altbeihilfen qualifiziert.⁴

III. Vorgaben des Sekundärrechts

- 2.82 Im Bereich der **direkten Steuern** gibt es nur wenige Sekundärrechtsakte, insbesondere Richtlinien, die für die Besteuerung der öffentlichen Hand Bedeutung erlangen können.⁵ Spezifisch mit Blick auf diese Spezialmaterie erlassene Sekundärrechtsnormen gibt es im Bereich der Ertragsteuern nicht.
- 2.83 Anders ist die Situation bei den **indirekten Steuern**. Hier entfaltet das Sekundärrecht eine erhebliche Direktionskraft für die Besteuerung der öffentlichen Hand. Dies gilt vor allem für die Mehrwertsteuersystemrichtlinie⁶ und hier insbesondere deren Art. 13. Aus Art. 13 MwStSystRL werden grundlegende Vorgaben für die Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand abgeleitet, die unlängst zur Schaffung des neuen § 2b UStG geführt haben. Hinsichtlich der Einzelheiten wird auf die speziellen Kapitel dieses Buches verwiesen (siehe insbesondere Kapitel 3, 5 und 6).

1 FG Köln v. 9.3.2010 – 13 K 3181/05, EFG 2010, 1345; *Weitermeyer*, FR 2009, 1, 13 f.

2 Vgl. *Meier/Semelka* in H/H/R, EStG/KStG, § 8 KStG (St. 3/2017), Anm. 542; *Rengers* in Blümich, EStG/KStG, § 8 KStG (St. 1/2018), Rz. 1106; jew. m.w.N.; differenzierend insoweit *Gosch/Roser* in Gosch, KStG³, § 8, Rz. 1043a; siehe auch FG Düsseldorf v. 30.6.2017 – 6 K 1900/15 K, juris, nrk., Az. BFH I R 55/17.

3 Vgl. *Meier/Semelka* in H/H/R, EStG/KStG, § 8 KStG (St. 3/2017), Anm. 542.

4 Vgl. BFH v. 27.11.2013 – I R 17/12, BFH/NV 2014, 984.

5 Siehe *Musil* in Musil/Weber-Grellet, Europäisches Steuerrecht, Einführung Rz. 148 f., sowie die einzelnen Kommentierungen der Richtlinien.

6 Richtlinie 2006/112/EG des Rates v. 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem, ABl. L 347 v. 11.12.2006, S. 1-118, zul. geänd. d. RL (EU) 2019/475, ABl. L 83 v. 25.3.2019, S. 42.

E. Öffentliche Hand und Gemeinnützigkeit

I. Einleitung

In der Praxis besitzt das Gemeinnützigkeitsrecht für die Besteuerung der öffentlichen Hand eine erhebliche Bedeutung. Das mag zunächst verwundern, sind doch der öffentliche Sektor einerseits und der sogenannte dritte Sektor andererseits grundlegend voneinander zu unterscheiden (dazu bereits Rz. 1.13). Dem Gemeinnützigkeitsrecht kommt unter anderem die Funktion zu, **die Erfüllung gemeinwohltreuer Aufgaben durch Mitglieder der Zivilgesellschaft, also echter Privater, steuerlich zu fördern**. In diesem Kontext scheint die öffentliche Hand zunächst nicht angesprochen zu sein. Allerdings können öffentlicher und dritter Sektor nicht so trennscharf abgegrenzt werden, wie es die Begrifflichkeit vermuten lässt. Vielmehr gibt es vielfältige Abhängigkeiten und Verflechtungen. Gleichwohl fragt sich, ob der öffentlichen Hand die Normen des Gemeinnützigkeitsrechts zum Zwecke der Steuerentlastung zur Verfügung stehen sollen, oder ob diese privaten Körperschaften vorbehalten bleiben sollen (dazu II.). Ausgehend von dieser Grundsatzfrage muss weiter gefragt werden, unter welchen Voraussetzungen eine materielle Gemeinnützigkeit von Akteuren der öffentlichen Hand vorliegen kann (dazu III.). Schließlich müssen formale Besteuerungsfragen, etwa die subjektive Anknüpfung, geklärt werden (dazu IV.). 2.84

II. Die Gemeinnützigkeitsfähigkeit der öffentlichen Hand

Zunächst ist zu klären, ob der Staat generell fähig ist, gemeinnützige Zwecke zu erfüllen und in diesem Rahmen die Normen des gemeinnützigkeitsrechts in Anspruch zu nehmen. Diese allgemeine Frage nach einer **Gemeinnützigkeitsfähigkeit des Staates** wurde lange Zeit unterschiedlich beurteilt.¹ Teilweise wurde vertreten, die Aufgabenerfüllung durch den Staat sei gegenüber gemeinnütziger Tätigkeit wesensverschieden, so dass der Staat und seine Untergliederungen gemeinnützigkeitsunfähig seien. Die Gegenauffassung betonte schon seit jeher die Gemeinwohlorientierung und Verwandtschaft beider Sektoren. Mittlerweile hat sich der BFH deutlich zur Gemeinnützigkeitsfähigkeit der öffentlichen Hand bekannt. Er hat ausgeführt, dass dem Staat die selbstlose und ausschließliche Erfüllung seiner Aufgaben zum Wohle der Allgemeinheit durch die Verfassung vorgegeben und seinem Wesen nach zu eigen sei.² Deshalb könnten die Normen des Gemeinnützigkeitsrechts grundsätzlich auch auf juristische Personen des öffentlichen Rechts Anwendung finden. Die Finanzverwaltung hat sich dem angeschlossen.³ Auch in der Literatur ist diese Rechtsprechung weitgehend auf Zustimmung gestoßen.⁴ 2.85

Allerdings bedarf es der Gemeinnützigkeitsfähigkeit nicht für jegliche staatliche Tätigkeit. Mit Blick auf **Hoheitsbetriebe** juristischer Personen des öffentlichen Rechts ist eine Anerkennung als gemeinnützig nicht notwendig, da insoweit ohnehin keine Steuerbarkeit gegeben ist.⁵ Es wäre steuersystematisch nicht sinnvoll, die Steuervergünstigung der Gemeinnützigkeit für Körperschaften vorzusehen, soweit sie bereits an sich keiner subjektiven Steuerpflicht unterlie- 2.86

1 Vgl. etwa *Isensee* in FS Dürig, S. 33 (57 f.) und *Seer/Wolsztynski*, Steuerrechtliche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand, S. 86.

2 BFH v. 27.11.2013 – I R 17/12, BStBl. II 2016, 68.

3 Vgl. der veränderte AEO, Nr. 2 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1.

4 Siehe nur *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht⁴, Rz. 4.84; *Seer* in T/K, AO/FGO, § 55 AO (St. 5/2021), Rz. 7; *Musil*, FR 2014, 825.

5 *Musil* in H/H/Sp, AO/FGO, § 51 AO (St. 7/2017), Rz. 23.

gen. Deshalb kann Hoheitstätigkeit als solche nicht gemeinnützig sein, unabhängig davon, ob man sie als selbstlos oder als eigenwirtschaftlich ansieht.¹

- 2.87 **Gewerbliche Tätigkeit** dagegen, die zu einem Betrieb gewerblicher Art im Sinne von § 4 Abs. 1 KStG führt, kann gemeinnützig sein (§ 55 Abs. 3 AO), wenn sie die Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO erfüllt. Dies gilt auch für einen Betrieb, der in der Rechtsform einer juristischen Person des öffentlichen Rechts geführt wird (§ 4 Abs. 2 KStG). Die Tätigkeit unterliegt dann dem Gebot der Selbstlosigkeit, insb. dem der Mittelverwendung für seine satzungsgemäßen Ziele. Diese können durch Staatsorganisationsrecht bestimmt werden. Der Staat kann sich aufgrund dessen auch selbst fördern.²

III. Selbstlosigkeit staatlicher Aufgabenerfüllung

- 2.88 Fraglich ist weiterhin, unter welchen Voraussetzungen die staatliche Aufgabenerfüllung als gemeinnützig anerkannt werden kann. Im Bereich **staatlicher Pflichtaufgabenerfüllung** wurde lange Zeit angenommen, es fehle an dem für die Gemeinnützigkeit charakteristischen Element der Freiwilligkeit, so dass insoweit eine Selbstlosigkeit zu verneinen sei.³ Vor allem die Finanzverwaltung hatte die Auffassung vertreten, dass es insbesondere bei der Einschaltung privater Rechtsträger in die Aufgabenerfüllung auf die Unterscheidung zwischen Pflichtaufgaben und freiwilligen Aufgaben einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft ankomme. Bei der Erfüllung von Pflichtaufgaben – etwa der Müll- und Abwasserbeseitigung – komme eine Selbstlosigkeit der Aufgabenerfüllung nicht in Betracht, da diese immer eigennützig erfolge.⁴ Bei der **Erfüllung freiwilliger Aufgaben** (Betrieb von Krankenhäusern, Kindergärten) könne hingegen eine selbstlose Aufgabenerfüllung und mithin auch die Anerkennung der Tätigkeit als gemeinnützig in Betracht kommen.⁵ Die finanzgerichtliche Rechtsprechung war dem zum Teil beigetreten. Durch die Einschaltung der Eigengesellschaft erfolge die öffentliche Trägerkörperschaft den Zweck, ihre eigenen hoheitlichen Aufgaben zu erfüllen. Dadurch erspare sie selbst Aufwendungen, so dass die Aufgabenerfüllung der Eigengesellschaft ausschließlich im wirtschaftlichen Interesse ihres Gesellschafters erfolge.⁶
- 2.89 In der **Literatur** war die von der Finanzverwaltung vorgenommene **Differenzierung weitgehend auf Kritik gestoßen**. Es sei nicht einzusehen, warum eine öffentlich-rechtliche Körperschaft gerade in solchen Fällen die Gemeinnützigkeit verliere, in denen sie gemeinwohlori-

1 Wallenhorst in Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften⁷, Kap. C Rz. 71a ff.; siehe auch Musil in H/H/Sp, AO/FGO, § 55 AO (St. 3/2021), Rz. 67.

2 Ebenso Seer/Wolsztynski, Steuerrechtliche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand, S. 138; Seer in T/K, AO/FGO, § 55 AO (St. 5/2021), Rz. 7.

3 Hey, StuW 2000, 467 (472); Thiel, DStJG 20 (1997), 103 (113); a.A. Seer/Wolsztynski, Steuerrechtliche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand, S. 86, vgl. auch Wallenhorst in Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften⁷, Kap. C Rz. 71a ff.

4 Vgl. etwa BMF v. 22.8.1985, BStBl. I 1985, 583; v. 27.12.1990, BStBl. I 1991, 81; FinMin. NW v. 14.5.1985, FR 1985, 355; FG München v. 21.6.1990 – 14 K 14279/85, UR 1991, 174 (175); a.A. Theobald, BB 1985, 1911; Kirchhartz, ZKF 1985, 266; FG Hamburg v. 5.3.1986 – II 144/83, EFG 1986, 516; FG Düsseldorf v. 9.5.1989 – 16 K 28/82 u.a., EFG 1990, 2.

5 Vgl. FG München v. 21.6.1990 – 14 K 14279/85, UR 1991, 174 (175); FG Bremen v. 12.3.1991 – II 246/87 K, EFG 1992, 26.

6 Vgl. dazu FG München v. 21.6.1990 – 14 K 14279/85, UR 1991, 174.

enterte Pflichtaufgaben erfülle. Eine solche Annahme widerspreche der grundlegenden Gemeinwohlorientierung der öffentlichen Hand.¹

Der **BFH** hat sich lange nicht zu der Frage geäußert, ob das Gemeinnützigkeitsrecht für öffentlich-rechtliche Körperschaften bei der Erfüllung von Pflichtaufgaben verschlossen bleibt.² In wünschenswerter Deutlichkeit hat der BFH vor einigen Jahren der Auffassung der Finanzverwaltung eine Absage erteilt. Wörtlich wird ausgeführt³:

„Die zur Erfüllung von Pflichtaufgaben einer juristischen Person des öffentlichen Rechts eingesetzte Eigengesellschaft verfolgt keine in diesem Sinne vordergründig eigennützigen Interessen ihres Gesellschafters. Der Senat hat bereits in dem Aufforderungsbeschluss in BFHE 209, 489, BStBl. II 2006, 198 darauf verwiesen, dass dem Staat die selbstlose und ausschließliche Erfüllung seiner Aufgaben zum Wohle der Allgemeinheit durch die Verfassung vorgegeben und seinem Wesen nach zu eigen ist. Auch wenn die Träger öffentlicher Verwaltung von ihrem – jedenfalls im Bereich der Leistungsverwaltung bestehenden – Wahrecht Gebrauch machen, ihre Aufgaben anstatt in hoheitlicher in privatrechtlicher Form zu erledigen, ändert sich der Charakter der Tätigkeit nicht. Diese bleibt „öffentliche Verwaltung“ und unterliegt den gleichen Bindungen, wie wenn sie unmittelbar in öffentlich-rechtlicher Form ausgeübt werden würde. Die damit verfolgten Ziele sind mithin am Wohl der Allgemeinheit orientiert und deshalb nicht als eigengewirtschaftlich i.S. von § 55 Abs. 1 AO anzusehen.“

Dieser Argumentation ist zu folgen.⁴ Erfüllt die öffentliche Hand Pflichtaufgaben und bezieht sie Eigengesellschaften in die Aufgabenerfüllung ein, so bleibt der Zweck der Leistung gleichwohl ein uneigennütziger. Zwar werden im Innenverhältnis durch die Tätigkeit des eingeschalteten Akteurs wirtschaftlich messbare Vorteile erzielt, diese sind jedoch lediglich ein unselbständiger Nebenaspekt der insgesamt auf einen uneigennützigen Zweck gerichteten Tätigkeit. Die Gemeinnützigkeit der Aufgabenerfüllung durch die öffentliche Hand und ihre Untergliederungen ist an allgemeinen Kriterien zu messen.

IV. Formale Fragen

Die Form, in welcher die Erfüllung der öffentlichen Aufgaben von einer juristischen Person sichergestellt wird, ist nicht entscheidend für die Gemeinnützigkeitsfähigkeit der entfaltenen Aktivität, mithin auch nicht für das Gebot der Selbstlosigkeit. Seit langem werden öffentliche Aufgaben von juristischen Personen des öffentlichen Rechts sowohl in Rechtsformen des öffentlichen als auch des privaten Rechts (Verwaltungsprivatrecht) wahrgenommen. Die **Wahl zwischen diesen Rechtsformen** ist der jeweiligen juristischen Person des öffentlichen Rechts freigestellt.⁵ Dies gilt vor allem für die Daseinsvorsorge. Häufig wird keine Auslagerung staatlicher Aufgaben auf echte Private vorgenommen, sondern es werden Eigengesellschaften des privaten Rechts gegründet, deren Aufgabenerfüllung durch die öffentliche Trägerkörperschaft kontrolliert werden kann (siehe hierzu bereits Rz. 1.113).⁶

1 In diesem Sinne *Seer/Wolsztyński*, Steuerrechtliche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand, 86; *Regierer/Becker*, DStZ 2007, 597 (600 f.); *Droege*, Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat, S. 275 ff., 280.

2 BFH v. 15.12.1993 – X R 115/91, BStBl. II 1994, 314; BFH v. 27.4.2005 – I R 90/04, BStBl. II 2006, 198 = BFHE 209, 489; BFH v. 7.3.2007 – I R 90/04, BStBl. II 2007, 628 = BFHE 217, 413.

3 BFH v. 27.11.2013 – I R 17/12, BFH/NV 2014, 984.

4 Ebenso *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht⁴, Rz. 4.84; *Seer* in T/K, AO/FGO, § 55 AO (St. 5/2021), Rz. 7; siehe auch bereits *Musil*, FR 2014, 825.

5 *Hidien*, NVwZ 1985, 237 (239).

6 Siehe im Einzelnen *Musil*, FR 2014, 825.

2.93 **Betriebe gewerblicher Art** können als Körperschaften gemeinnützig sein (§ 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG). Fraglich ist insoweit, ob der Betrieb gewerblicher Art als solcher steuerpflichtig und damit als Körperschaft Rechtssubjekt des Gemeinnützigkeitsrechts ist¹ oder die Trägerkörperschaft – aber nur hinsichtlich ihres Betriebs gewerblicher Art². Folgt man der ersteren Auffassung, so sind Betriebe gewerblicher Art als steuerpflichtige Einheiten anzusehen und als solche gesondert steuerlich danach zu beurteilen, ob sie die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit erfüllen, ob sie als steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zu behandeln sind (§ 64) oder als Zweckbetriebe (§§ 65 ff.).³ Eine derartige Abschichtung ist zulässig, da sie ja im Fall jener beiden Kategorien ohnehin stets zu leisten ist. Diese Lösung entspricht auch dem Wortlaut des § 1 KStG, welcher die Betriebe gewerblicher Art als solche den Kapitalgesellschaften gleichstellt, sie also ersichtlich wie diese als Subjekt der Steuerpflicht behandelt sehen will. Nach Auffassung des BFH⁴ fehlt es nichtrechtsfähigen Betrieben gewerblicher Art an der Handlungsfähigkeit, hieraus wird auf mangelnde Steuerrechtsfähigkeit geschlossen, sodass in Folge die Trägerkörperschaft als Steuerrechtssubjekt i.S. des § 1 KStG betrachtet wird. Da jedoch nach Auffassung der Rspr. jeder Betrieb gewerblicher Art weiterhin gesondert zu beurteilen ist⁵, bleibt offen, ob dieser oder die Trägerkörperschaft Anknüpfungspunkt der Gemeinnützigkeit ist⁶.

1 Früher st. Rspr. bis zur Rspr.-Änderung durch BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391 = BFHE 112, 61, zur früheren Auff. vgl. BFH v. 24.10.1961 – I 105/60 U, BStBl. III 1961, 552 = BFHE 73, 785; v. 12.7.1967 – I 267/63, BStBl. III 1967, 679 = BFHE 89, 416, so bereits RFH v. 7.4.1936 – I A 198/35, RStBl. 1936, 769, 770.

2 Heute h.M.: BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391 = BFHE 112, 61; v. 31.10.1984 – I R 21/81, BStBl. II 1985, 162 = BFHE 142, 386; v. 11.2.1997 – I R 161/94, BFH/NV 1997, 625; v. 4.9.2002 – I R 42/01, BFH/NV 2003, 511; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht⁴, Rz. 2.80; differenzierend *Hey*, StuW 2000, 467; *Thieme/Dorenkamp*, FR 2003, 693 (697 f.).

3 Näher dazu insb. BFH v. 31.10.1984 – I R 21/81, BStBl. II 1985, 162 = BFHE 142, 386.

4 St. Rspr. seit BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391 = BFHE 112, 61.

5 St. Rspr. seit BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391 = BFHE 112, 61; vgl. u.a. BFH v. 31.10.1984 – I R 21/81, BStBl. II 1985, 162 = BFHE 142, 386; v. 8.11.1989 – I R 187/85, BStBl. II 1990, 242 = BFHE 159, 52; v. 4.12.1991 – I R 74/89, BStBl. II 1992, 432 = BFHE 166, 342; v. 3.2.1993 – I R 61/91, BStBl. II 1993, 459 = BFHE 170, 257 (jPöR ist Steuersubjekt wegen jedes einzelnen Betriebs), krit. hierzu *Seer/Wendt*, DStR 2001, 825 (834 f., m.w.N.).

6 Vgl. hierzu BFH v. 13.3.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391 = BFHE 112, 61; insoweit nicht eindeutig BFH v. 31.10.1984 – I R 21/81, BStBl. II 1985, 162 = BFHE 142, 386; s. auch BFH v. 11.2.1997 – I R 161/94, BFH/NV 1997, 625 (Trägerkörperschaft als Steuersubjekt i.S. der §§ 51 ff.).