

B. Entstehungsgeschichte

§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG wurde als zentrale Norm der Kapitalertragsbesteuerung von BgA durch Art. 1 Nr. 12. Buchst. a Doppelbuchst. dd des StSenkG vom 23.10.2000¹⁴ ins EStG eingefügt. Zuvor bestand keine entsprechende Vorschrift zur Kapitalertragsbesteuerung von BgA.

Die Einführung dieses Einkunftstatbestands war durch das mit dem Steuereinkommengesetz zugleich eingeführte Halbeinkünfteverfahren¹⁵ (später sog. Teileinkünfteverfahren¹⁶) erforderlich geworden. Danach werden die von einer Kapitalgesellschaft i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG erzielten Gewinne nur noch mit zunächst 25 % (bis VZ 2007), seit VZ 2008 im Teileinkünfteverfahren mit 15 % Körperschaftsteuer besteuert. Die Ausschüttung dieser auf Gesellschaftsebene vorbelasteten Gewinne an die Anteilseigner von Kapitalgesellschaften führt zum Kapitalertragsteuerabzug (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Gewinne von BgA unterlagen bislang nur der nunmehr auch für sie ermäßigten Körperschaft- und ggf. der Gewerbesteuer. Gewinnübertragungen an die Trägerkörperschaft erfüllen nicht den Einkunftstatbestand des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, weil es trotz der steuerlichen Verselbständigung des BgA bereits an der für § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG erforderlichen Verschiedenheit der Rechtssubjekte fehlt.¹⁷ Durch die Einführung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG sollte das Fehlen dieser Ausschüttung durch einen Ersatztatbestand kompensiert und eine Synchronisation mit der Besteuerung von Kapitalgesellschaften hergestellt werden.

Durch Art. 1 Nr. 7 Buchst. c des UntStFG vom 20.12.2001¹⁸ wurde § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG noch einmal neu gefasst und um sachliche Besteuerungsvoraussetzungen erweitert, die neben dem schon enthaltenen Betriebsvermögensvergleich bestimmte Umsatz- und Gewinnschwellen vorsehen. Außerdem werden nunmehr auch verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) und der Veräußerungsgewinn beim Anteilstausch i. S. des § 21 Abs. 3 UmwStG a. F. (§ 22 Abs. 4 UmwStG n. F.) erfasst. Schließlich wurde mit § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 3 EStG eine Sonderregelung für Gewinne aus der Veranstaltung von Werbesendungen der öffentlich-rechtlichen Rundfunkanstalten eingefügt.

¹⁴ BGBl. I 2000, 1433, BStBl. I 2000, 1428.

¹⁵ § 3 Nr. 40 EStG a. F.

¹⁶ Eingeführt durch das UntStRefG 2008 v. 14.08.2007, BGBl. I 2007, 1912, BStBl. I 2007, 630.

¹⁷ Vgl. Paetsch in Rödter/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 4 Rn. 81.

¹⁸ BGBl. I 2001, 3858, BStBl. I 2002, 35.

Durch JStG 2007 vom 13.12.2006¹⁹ wurde § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b Satz 2 EStG um einen Halbsatz 2 ergänzt, der die Einbringung eines BgA in eine Kapitalgesellschaft der zweckfremden Auflösung von Rücklagen gleichstellt. Das SEStEG vom 07.12.2006²⁰ hat die Auflösungsfiktion des 2. Halbsatzes auf Formwechsel nach dem Achten Teil des UmwStG erweitert.

Im Zuge der Absenkung des tariflichen Körperschaftsteuersatzes von 25 % auf 15 % durch das UntStRefG 2008 vom 14.08.2007²¹ ist der für BgA anzuwendende Kapitalertragsteuertarif von 10 % auf 15 % angehoben worden.

Als Alternative zur Kapitalertragsbesteuerung hatte es im Vorfeld der Unternehmenssteuerreform Vorschläge gegeben, die wettbewerbsgerechte Besteuerung von BgA ähnlich dem bis 2001 geltenden Besteuerungsregime durch einen besonderen Körperschaftsteuertarif zu gewährleisten.²² Dieser erhöhte Körperschaftsteuersatz sollte nur für BgA anwendbar sein und eine Gesamtsteuerbelastung bewirken, die mit der für Kapitalgesellschaften und ihren Anteilignern geltenden Kombination von Körperschaft- und Kapitalertragsteuer vergleichbar ist. Das einstufige Modell wäre ohne die komplizierte Regelung des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG ausgekommen und hätte die sich aus der Rechtsträgeridentität ergebenden kapitalertragsteuerlichen Sonderprobleme vermieden²³. Der Vorschlag konnte sich bis heute nicht durchsetzen, obwohl die vielfältigen Rechtsunsicherheiten, die die kapitalertragsteuerliche Ausschüttungsfiktion von BgA begleiten,²⁴ die Abschaffung des Tatbestands des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG und die Einführung eines Sondersteuersatzes nahelegen.²⁵ Die Prüfbitte des Bundesrats im Gesetzgebungsverfahren zum JStG 2009²⁶, ob die zweistufige Besteuerung von BgA im Hinblick auf erhebliche praktische Umsetzungsschwierigkeiten durch einen einheitlichen Sondersteuersatz ersetzt werden könne, hat die Bundesregierung jedoch mit Verweis auf die dazu erforderliche „grundlegende Umstellung der Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art [...] mit unterschiedlichen Belastungswirkungen bei den Betroffenen“ ohne weitere Konkretisierung abgelehnt.²⁷

19 BGBl. I 2006, 2878, BStBl. I 2007, 28.

20 BGBl. I 2006, 2782, berichtet BGBl. I 2007, 68, BStBl. I 2007, 4.

21 BGBl. I 2007, 1912, BStBl. I 2007, 630.

22 Kessler/Fritz/Gastl, BB 2001, 961 (964); dagegen Märkle, WPg 1999, 901 (902).

23 Gl.A. Bürstinghaus, DSz 2011, 344 (356).

24 Vgl. Bott, DSz 2009, 710 (726).

25 So auch Bott in Ernst & Young, KStG, § 4 Rn. 449.5, Stand: 09/2017; Märkens in Gosch, KStG, § 4 Rn. 149; Bott, DSz 2009, 710 (728); Bürstinghaus, DSz 2011, 344 (356); Bott/Schiffers, DSz 2013, 886 (902).

26 JStG 2009 v. 19.12.2008, BGBl. I 2008, 2794, BStBl. I 2009, 74.

27 Stellungnahme des Bundesrates v. 19.09.2008 und Gegenäußerung der Bundesregierung v. 07.10.2008, BT-Drs. 16/10494, S. 7 und 39.

C. Grundannahmen der Kapitalertragsbesteuerung von BgA

Die Besteuerung von BgA betrifft die Besteuerung der öffentlichen Hand, die dem Großteil ihrer Tätigkeiten nicht steuerpflichtig, sondern im Gegenteil steuerberechtigt ist. So zeigt sich der moderne Steuerstaat zumeist als Gläubiger einer Vielzahl von Steuern und Abgaben,²⁸ dessen Steuerberechtigung (Finanzhoheit) aus Art. 106 GG, § 3 AO folgt. Das öffentlich-rechtliche Gemeinwesen vereinnahmt Steuern, um öffentliche Aufgaben wahrzunehmen. Die Ausübung öffentlicher Gewalt (hoheitliche Tätigkeit) selbst begründet keine Steuerpflicht (vgl. § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG).²⁹ Juristische Personen des öffentlichen Rechts handeln hoheitlich, wenn sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen eigentümlich und vorbehalten sind.³⁰ Charakteristischerweise ist dies bei der Erfüllung von aus der Staatsgewalt abgeleiteten öffentlich-rechtlichen Aufgaben der Fall.³¹ Auch Einnahmen aus dem Bereich der Vermögensverwaltung sind grundsätzlich nicht steuerbar, weil es an einer gewerblichen Tätigkeit fehlt. Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn Vermögen genutzt wird, indem beispielsweise Kapital verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird (§ 14 Satz 3 AO).³² Insoweit kommt jedoch eine beschränkte Steuerpflicht in Betracht, wenn die Einkünfte aus der Vermögensverwaltung dem Steuerabzug unterliegen (§ 2 Nr. 2 KStG).

Unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig sind dagegen Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG), d. h. Einrichtungen, mit denen sich die Trägerkörperschaft – in Abweichung von ihrer eigentlichen Aufgabenstellung, der Wahrnehmung staatlicher Funktionen,³³ – wirtschaftlich betätigt. Das umfasst grundsätzlich

28 Vgl. Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 1 Rn. 5.

29 Vgl. BFH, Urt. v. 28.01.1988 – V R 112/86, BStBl. II 1988, 473.

30 St. Rspr., vgl. bereits RFH, Urt. v. 10.09.1926 – V A 94/26, RStBl. 1926, 335, RFHE 19, 294 (296); BFH, Urt. v. 03.04.2012 – I R 22/11, BFH/NV 2012, 1334 m. w. N.; H 4.4 „Hoheitsbetrieb“ KStR 2015; Bött in Ernst & Young, KStG, § 4 Rn. 121, Stand: 08/2010; Kessler/Fritz/Gastl, BB 2001, 961.

31 Vgl. BFH, Urt. v. 25.01.2005 – I R 63/03, BStBl. II 2005, 501; weiterführend Seer/Wendt, DStR 2001, 825 (827).

32 Im Einzelfall kann dies anders zu beurteilen sein, wenn etwa Inventar mitverpachtet wird, vgl. bereits RFH, Urt. v. 23.08.1939 – I 143/36, RFHE 47, 220; die Verpachtung einer Gaststätte inklusive Inventars stellt einen steuerpflichtigen BgA dar, BFH, Urt. v. 13.03.1974 – I R 7/71, BStBl. II 1974, 391.

33 Vgl. BFH, Urt. v. 28.01.1988 – V R 112/86, BStBl. II 1988, 473, Rn. 20 nach juris.

alle Tätigkeiten, die nicht exklusiv aus der Hoheitsgewalt folgen, sondern zumindest theoretisch auch privatwirtschaftlich betrieben werden können. Klassische Beispiele sind öffentliche Verkehrsbetriebe, kommunale Schwimmbäder, städtische Zoos oder entgeltlich betriebene gemeindliche Parkhäuser. Die Gesamteinnahmen aus der wirtschaftlichen Tätigkeit der öffentlichen Hand beliefen sich 2017 auf ca. 21,7 Mrd. Euro, nachdem sie 2016 sogar 25 Mrd. Euro betragen.³⁴

§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG begründet keine unbeschränkte Körperschaftsteuerpflicht juristischer Personen des öffentlichen Rechts. Die Körperschaftsteuerpflicht ist vielmehr auf die von ihnen unterhaltenen BgA beschränkt.³⁵ Der Träger des BgA, d. h. die juristische Person des öffentlichen Rechts, ist mit den Einkünften aus dem BgA (§ 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG) als dem Steuerabzug unterliegende Einkünfte beschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 2 Nr. 2 Halbsatz 1 KStG). Sie unterliegen gem. § 43 Abs. 1 Nr. 7c EStG dem Kapitalertragsteuerabzug. Wird im Rahmen einer hoheitlichen Tätigkeit auch ein BgA betrieben, ist die Trägerkörperschaft (nur) insoweit steuerpflichtig.³⁶ Beispiele für BgA in im Übrigen hoheitlichen Einrichtungen finden sich etwa in Form von Kantinen oder Cafeterien (z. B. Gerichtskantinen)³⁷, Universitätsbällen und entgeltlichen Fakultätsfeiern von Hochschulen³⁸, Datenzentralen von Hoheitsbetrieben, die anderen Hoheitsbetrieben Informationen gegen Entgelt zur Verfügung stellen, Gaststätten und entgeltlichen Aussichtsplattformen in einem Fernsehturm oder Verkaufsstellen in öffentlichen Ämtern (z. B. Warenautomaten im Bürgeramt).³⁹

I. Überblick über die Besteuerung von BgA

BgA unterliegen verschiedenen Ertrags- und Verkehrssteuern. Um die Kapitalertragsteuer in den Besteuerungskontext von BgA einzuordnen, werden diese im Folgenden überblicksartig dargestellt. Anschließend werden die vielfältigen Besteuerungsgründe untersucht, um nachfolgend Rückschlüsse auf die Kapitalertragsbesteuerung von BgA und ihre Auslegung zu ziehen.

34 Quelle: Statistisches Bundesamt (Destatis), Kassenmäßige Ausgaben und Einnahmen des öffentlichen Gesamthaushalts, Statistisches Jahrbuch 2018, S. 268.

35 Vgl. Seer, DStR 1992, 1790, der die subjektive Körperschaftsteuerpflicht nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG auch als „*partielle subjektive Körperschaftsteuerpflicht*“ bezeichnet; zustimmend Musil in Mössner/Seeger, KStG, § 4 Rn. 42.

36 Vgl. BFH, Urt. v. 26.05.1977 – V R 15/74, BStBl. II 1977, 813.

37 Wenn sie nicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG als Zweckbetrieb eines gemeinnützigen Betriebes steuerbefreit sind.

38 Vgl. FG München, Urt. v. 07.11.1996 – 14 K 1749/96, rkr., EFG 1997, 707.

39 Vgl. Märtens in Gosch, KStG, § 4 Rn. 181; H 4.4 „BgA im Rahmen eines Hoheitsbetriebs“ KStR 2015.

1. Standort der Kapitalertragsteuer im Kontext der Besteuerung von BgA

BgA unterliegen gem. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG zunächst der Körperschaftsteuer als Ertragsteuer auf den vom BgA erzielten steuerlichen Gewinn. Die Regelung wurde 1934 eingeführt⁴⁰ und besteht seitdem im Wesentlichen unverändert fort, wobei die einzige Änderung in der Erweiterung des Anwendungsbereichs auf BgA nicht nur von Körperschaften, sondern auch sonstiger juristischer Personen des öffentlichen Rechts liegt. Als BgA von juristischen Personen des öffentlichen Rechts i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG gelten grundsätzlich alle Einrichtungen mit nachhaltiger wirtschaftlicher Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft, die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben (§ 4 Abs. 1 Satz 1 KStG). Als unmittelbare Ertragsteuer ist die Körperschaftsteuer für BgA die wichtigste Steuerart. Der Steuersatz beträgt 15 % des zu versteuernden Einkommens (§ 23 Abs. 1 KStG). Die Körperschaftsteuerpflicht wirkt sich auch im Rahmen des Tatbestands des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG konstitutiv aus. Danach unterliegen nur die Gewinne nicht von der Körperschaftsteuer befreiter BgA der Kapitalertragsteuer.

Daneben sind BgA gewerbesteuerpflichtig, wenn sie die Voraussetzungen eines Gewerbetriebs i. S. des § 15 Abs. 2 EStG erfüllen. Dies erfordert zusätzlich zu den übrigen Voraussetzungen für die Annahme eines BgA i. S. des § 4 KStG die Absicht, Gewinne zu erzielen sowie die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr.⁴¹ Beides ist für die Körperschaftsteuerpflicht nicht erforderlich (§ 4 Abs. 1 Satz 2 KStG). Für das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht kommt es darauf an, ob ein Totalgewinn erzielt werden soll.⁴² Gewinnerzielungsabsicht wird häufig nicht vorliegen, wenn BgA Aufgaben der Daseinsvorsorge wahrnehmen und – wie etwa kommunale Nahverkehrsanbieter – lediglich (bestenfalls) kostendeckend arbeiten.⁴³ Andererseits entspricht die Erzielung eines marktüblichen Gewinns oftmals gerade bei Betrieben, die sich wirtschaftlich betätigen, der unternehmerischen Zielsetzung.⁴⁴ Festzuhalten ist, dass BgA nicht *per se*

40 KStG v. 16.10.1934, RGBl. I 1934, 1031; davor unterlagen juristische Personen des öffentlichen Rechts zwar der unbeschränkten Steuerpflicht (§ 1 Nr. 1 KStG 1920), waren aber durch Ausnahmeregelungen weitgehend von der Körperschaftsteuer befreit (vgl. etwa § 2 Nr. 1 KStG 1920), RGBl. I 1920, 393.

41 Vgl. BFH, Beschl. v. 25.01.2005 – I R 8/04, BStBl. II 2006, 190; BFH, Urt. v. 27.06.1990 – I R 166/85, BFH/NV 1991, 628.

42 Vgl. BFH, Urt. v. 16.12.1998 – I R 137/97, BFH/NV 1999, 1250.

43 Vgl. Kessler/Fritz/Gastl, BB 2001, 961 (962).

44 Vgl. z. B. die ausdrückliche Regelung in § 11 Abs. 1 Nr. 1 EigG Bln.

gewerbsteuerpflichtig sind und insoweit ein gewisser Gestaltungsspielraum besteht.⁴⁵

Die Lieferungen und Leistungen von BgA unterliegen der Umsatzsteuer (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 i. V. m. §§ 2 Abs. 1, 2b UStG). Bis zum VZ 2015 knüpfte das Umsatzsteuerrecht an die Körperschaftsteuerrechtlichen BgA-Vorgaben an. Juristische Personen des öffentlichen Rechts waren nach § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG a. F. nur im Rahmen ihrer BgA i. S. des § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG und ihrer land- oder forstwirtschaftlichen Betriebe gewerblich oder beruflich tätig und galten nur insoweit als Unternehmer. Dieses Regel-Ausnahme-Verhältnis wurde mit Wirkung zum 01.01.2016 aufgrund unionsrechtlicher Vorgaben durch den neueingeführten § 2b UStG⁴⁶ umgekehrt. Statt der bisherigen Sonderregelung für BgA und der grundsätzlichen Umsatzsteuerbefreiung der öffentlichen Hand sehen §§ 2 Abs. 1 Satz 1, 2b Abs. 1 UStG nunmehr vor, dass juristische Personen des öffentlichen Rechts grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig sind und nur insoweit nicht als umsatzsteuerpflichtige Unternehmer gelten, „soweit sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen“⁴⁷. Umsatzsteuerrechtlich kommen als Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt nur Tätigkeiten in Betracht, bei denen die juristische Person des öffentlichen Rechts im Rahmen einer öffentlich-rechtlichen Sonderregelung tätig wird.⁴⁸ Ein Rückgriff auf ertragsteuerliche Regelungen zur Auslegung des Tatbestandsmerkmals „Tätigkeiten im Rahmen der öffentlichen Gewalt“ ist nicht möglich, weil der Systemwechsel entsprechend den unionsrechtlichen Vorgaben⁴⁹ gerade die Abkehr von der Anlehnung an die ertragsteuerlichen Grundsätze bezweckt.⁵⁰ Die Umsatzsteuer als unionsrechtlich harmonisierte Steuerart ist bislang die einzige BgA-betreffende Steuer, auf die sich das Unionsrecht unmittelbar auswirkt. Für die Kapitalertragsteuer gibt es keine vergleichbaren unionsrechtlichen Vorgaben.

Als weitere Steuer, von der BgA betroffen sind, ist die Grundsteuer zu nennen. Die für inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts nur im Übrigen in Betracht kommende Steuerbefreiung (§ 3 Abs. 1 GrStG) scheidet für BgA gem. § 3 Abs. 3 GrStG aus. Ähnliches gilt auch für die Grunderwerbsteuer. Die nach § 4 Nr. 1 GrEStG für juristische Personen des öffentlichen Rechts grundsätzlich mögliche Ausnahme von der Besteuerung des Grunderwerbs erfordert, dass das Grundstück nicht überwiegend einem

45 Vgl. weiterführend auch F. Wallenhorst in Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften, Kap. J, Rn. 4 ff.

46 Art. 12 Nr. 3, 18 Abs. 4 des StÄndG 2015 v. 02.11.2015, BGBl. I 2015, 1834.

47 Vgl. Art. 13 Abs. 1 UAbs. 1 Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (RL 2006/112/EG) v. 28.11.2006.

48 EuGH, Urt. v. 14.12.2000 – C-446/98 Fazenda Pública/Câmara Municipal do Porto.

49 Vgl. zur Europarechtsproblematik bereits früh Seer/Wendt, DStR 2001, 825 (830 ff.).

50 Vgl. S. Müller in Weymüller, BeckOK UStG, § 2b Rn. 2, 126, Stand: 17.09.2018.

BgA dient. Andernfalls sind Grundstückserwerbe nicht begünstigungswürdig.⁵¹

Seit dem Systemwechsel zum Halb-⁵² und später Teileinkünfteverfahren⁵³ werden die Gewinne von BgA unter den in § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG näher bestimmten Voraussetzungen als Einkünfte aus Kapitalvermögen qualifiziert und der Kapitalertragsteuer als spezielle Erhebungsmethode der Körperschaftsteuer unterworfen. Die Kapitalertragsteuer tritt neben die Körperschaft- und ggf. Gewerbesteuer, die bereits auf Ebene des BgA erhoben wird.

2. Universelle steuerartübergreifende Besteuerungsziele

Die Besteuerung öffentlicher Betriebe wirkt als Selbstbesteuerung grundsätzlich zirkulär, weil die Steuerabgaben der öffentlichen Hand sogleich wieder dem öffentlichen (Gesamt-)Haushalt zufließen. Die Leistungsfähigkeit der öffentlichen Hand wird dadurch bei globaler Betrachtung nicht beeinflusst. Auch kann der Staat durch eine Selbstbesteuerung keine Mehreinnahmen erzielen.⁵⁴ Die (Selbst-)Besteuerung der öffentlichen Hand auf die banale Phrase „*Rechte Tasche – linke Tasche*“ zu verkürzen, würde der Sache indes nicht gerecht.⁵⁵

Wirtschaftliche Betätigungen juristischer Personen des öffentlichen Rechts wurden schon durch das KStG 1920⁵⁶ und KStG 1925⁵⁷ der Besteuerung unterworfen⁵⁸. Anders als bei der Besteuerung von Privaten, die – neben Lenkungs- und Regulierungszwecken sowie einer gewissen Umverteilungsfunktion – in erster Linie die Finanzierung des Gemeinwesens sicherstellen soll,⁵⁹ ist das Besteuerungsziel bei BgA grundsätzlich nicht in einem vermehrten Steueraufkommen zu finden.

Primärer und wichtigster Besteuerungsgrund ist die Wettbewerbsneutralität.⁶⁰ Sie ist als Ausfluss des allgemeinen Gleichheitssatzes verfassungs-

51 Zum Entfallen dieser Einschränkung bei Grundstücksübertragungen i. S. des § 4 Nr. 4 GrEStG bei kommunalen Gebietsreformen vgl. Viskorf in Boruttav, GrEStG, § 4 Rn. 37; Pahlke, GrEStG, § 4 Rn. 14; zu verfassungsrechtlichen Bedenken Hofmann, GrEStG, § 4 Rn. 8.

52 StSenkG v. 23.10.2000, BGBl. I 2000, 1433, BStBl. I 2000, 1428.

53 UntStRefG 2008 v. 14.08.2007, BGBl. I 2007, 1912, BStBl. I 2007, 630.

54 Vgl. Märtens in Gosch, KStG, § 4 Rn. 3, Seer, DStR 1992, 1751 (1752).

55 Vgl. zur öffentlichen Hand als Steuerpflichtiger Reimer in Seer, Umsatzsteuer im europäischen Binnenmarkt, S. 326.

56 Gesetz v. 30.03.1920, RGBl. I 1920, 393.

57 Gesetz v. 10.08.1925, RGBl. I 1925, 208.

58 Vgl. Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 4 Rn. 7; Seer, DStR 1992, 1751 m. w. N. zur Gesetzesbegründung zum KStG 1925; Märtens in Gosch, KStG, § 4 Rn. 5.

59 Vgl. Seer in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 1 Rn. 6 ff.

60 Vgl. BFH, Urt. v. 03.02.1993 – I R 61/91, BStBl. II 1993, 459; BFH, Urt. v. 17.05.2000 – I R 50/98, BStBl. II 2001, 558; BFH, Urt. v. 25.01.2005 – I R 63/03, BStBl. II 2005, 501; Märtens in Gosch, KStG, § 4 Rn. 1; Seer/Wendt, DStR 2001, 825 (826); Laule, DStZ 1988, 183; Hüttemann,

rechtlich in Art. 3 Abs. 1 GG, Art. 12 Abs. 1 GG verankert. Die Wettbewerbsgleichheit gebietet, wirtschaftliche Akteure im Wesentlichen gleich zu behandeln. Daher werden wirtschaftliche Betätigungen öffentlich-rechtlicher Träger in etwa der gleichen steuerlichen Belastung unterworfen wie die ihrer privaten Mitbewerber. Die andernfalls ersparten Steuern würden der öffentlichen Hand gegenüber ihrer steuerpflichtigen Konkurrenz einen erheblichen Vorteil verschaffen. Dieser Gedanke ist bereits seit einem knappen Jahrhundert tragend für die Besteuerung der öffentlichen Hand. So lautete die Gesetzesbegründung zur Abschaffung der umfassenden Steuerbefreiung der öffentlichen Hand, dass „ihnen [den öffentlichen Verbänden] durch Ersparung einer so wichtigen Spese wie der Steuer ein bei der geltenden und künftigen Steuerbelastung nicht zu rechtfertigender Vorsprung vor den privatwirtschaftlichen Betrieben gewährt wird“⁶¹. Der Wettbewerbsaspekt liegt nicht nur der ertragsteuerlichen Behandlung von BgA zugrunde, sondern ist auch für die Umsatzsteuerpflicht tragend.⁶²

Daneben bestehen aber noch weitere Gründe für eine Besteuerung der öffentlichen Hand. So sprechen auch anreiztheoretische Überlegungen⁶³ in Zeiten zunehmender öffentlicher Verschwendung⁶⁴ dafür, Betriebe der öffentlichen Hand durch deren Besteuerung zur Wirtschaftlichkeit und Effizienz anzuhalten. Fehlte dieser Kostenfaktor, würde der öffentlichen Hand gegenüber der privatwirtschaftlichen Konkurrenz eine „Schlamperei-Spanne“⁶⁵ eröffnet.

Zudem sind auch die fiskalischen Gesichtspunkte nicht zu vernachlässigen. Zwar generiert die Selbstbesteuerung der öffentlichen Hand keine Mehreinnahmen, sodass sie – anders als die meisten Steuern (§ 3 Abs. 1 Halbsatz 1 AO) – nicht primär fiskalisch motiviert ist.⁶⁶ Im Gegenteil erzielt der Staat aufgrund des zusätzlich anfallenden Steuerverwaltungsaufwands *in summa* sogar Verluste.⁶⁷ Im föderalen System führt die Besteuerung der öffentlichen Hand jedoch zu einer teilweisen Umverteilung der durch sie

FR 2009, 308 (308 f.); Seer/Klemke begreifen die „Wettbewerbsneutralität als systemtragendes Prinzip für die Besteuerung“, BB 2010, 2015 f.; Hamsch/Karrenbrock, WPg 2016, 530 (532); Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 11 Rn. 28; a. A. Bader, Hoheitsbetrieb, Diss., S. 54 ff.

61 Begründung zum Entwurf eines KStG v. 23.04.1925, Verhandlungen des Deutschen Reichstags, III. Wahlperiode 1924/25, Reichstagsprotokolle 1924/28, 17. Anlage Nr. 796, S. 8.

62 Vgl. S. Müller in Weymüller, BeckOK UStG, § 2b Rn. 8, 127, Stand: 17.09.2018.

63 Vgl. Hüttemann, FR 2009, 308 (309).

64 Vgl. etwa das Beispiel eines Eigenbetriebes geführten kommunalen Restaurants bei Zentgraf, in: Bund der Steuerzahler, Das Schwarzbuch 2017/18, Kommunale Küche verbrät Steuergelder, S. 38 f.: „Die Gastronomie ist kein Geschäftsfeld für Kommunen.“

65 Hensel, StuW 1930, 873 (877).

66 Vgl. Hidién in Hidién/Jürgens, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, § 2 Rn. 176; vgl. auch Märten in Gosch, KStG, § 4 Rn. 3, der der Regelung eine fiskalische Motivation gänzlich abspricht; ebenso Seer, DStR 1992, 1751 (1752).

67 Vgl. Laule, DStZ 1988, 183 (184); Seer, DStR 1992, 1751 (1752).

erzielten Einnahmen.⁶⁸ Denn der mit der Steuer belastete öffentliche Träger ist häufig nicht mit dem nach der Finanzverfassung ertragszuständigen Beteiligten identisch. Einkommen-, Körperschaft- und Umsatzsteuer stehen Bund und Ländern gemeinsam zu (Art. 106 Abs. 3 GG), während Grund- und Gewerbesteuer den Gemeinden zustehen (Art. 106 Abs. 6 GG). Je nachdem, auf welcher Ebene die den BgA tragende juristische Person des öffentlichen Rechts verortet ist (Bund, Land, Gemeinde), kann es durch die Besteuerung eines öffentlichen Trägers sowohl zu einer Umverteilung seiner finanziellen Mittel in vertikaler (z. B. von den Kommunen hin zum Bund) als auch in horizontaler (z. B. von einem Bundesland hin zu anderen Ländern) Richtung kommen. Speziell die Körperschaft- und Kapitalertragsteuer führen damit zu einer Umverteilung von den durch die Besteuerung von BgA besonders betroffenen Gemeinden hin zu Bund und Ländern. Der durch Art. 106 Abs. 5 GG i. V. m. dem Gemeindefinanzreformgesetz⁶⁹ vorgesehene Anteil der Gemeinden am Gesamtaufkommen der Einkommensteuer sieht eine Beteiligung am Kapitalertragsteueraufkommen aus BgA (§ 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7b und 7c EStG) nicht vor (§ 1 Gemeindefinanzreformgesetz). Schließlich dient die Besteuerung wirtschaftlicher Aktivitäten der öffentlichen Hand indirekt auch dem Erhalt des Steueraufkommens insgesamt und damit mittelbar fiskalischen Zwecken, indem die Verdrängung privater Betriebe durch kosteneffizientere öffentliche Betriebe verhindert wird, was ein Absinken des Steuervolumens zur Folge hätte.⁷⁰

II. Kapitalertragsbesteuerung von BgA

Die Gewinne von BgA unterliegen unter bestimmten Voraussetzungen als Einkünfte der Trägerkörperschaft aus Kapitalvermögen der Kapitalertragsteuer. Nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG führen der nicht den Rücklagen zugeführte Gewinn, eine nachfolgende Auflösung der Rücklagen für Zwecke außerhalb des BgA und verdeckte Gewinnausschüttungen eines nicht körperschaftsteuerbefreiten BgA zu Einkünften aus Kapitalvermögen. Außerdem wird der Einbringungsgewinn i. S. von § 22 Abs. 4 Nr. 1 UmwStG erfasst, der nach einer steuerneutralen Einbringung eines BgA in eine Kapitalgesellschaft infolge der späteren Anteilsveräußerung entsteht. Durch die Regelung sollen die Gewinne des BgA der Kapitalertragsteuer unterworfen werden, die die Trägerkörperschaft wenigstens theoretisch für Zwecke außerhalb des BgA verwenden kann. Auf eine tatsächliche Verwendung durch die Trägerkörperschaft kommt es nicht an. Es handelt sich um die Fiktion einer Gewinnausschüttung, denn als rechtlich unselbständiger

68 Vgl. Hüttemann, FR 2009, 308 (309); Hey, StuW 2000, 467 (468).

69 BGBl. I 2009, 502.

70 Vgl. Hüttemann, FR 2009, 308 (309); zum ordnungspolitischen Element auch Hidién in Hidién/Jürgens, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, § 2 Rn. 179.

Teil der Trägerkörperschaft ist der BgA nicht in der Lage, tatsächlich Ausschüttungen vorzunehmen.⁷¹

1. Zweck der Kapitalertragsbesteuerung von BgA

In konsequenter Fortsetzung des Wettbewerbsgedankens, der für die Besteuerung von BgA allgemein tragend ist,⁷² werden die Gewinne von BgA aus Gründen der steuerlichen Wettbewerbsneutralität durch § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG auf einer virtuellen zweiten Stufe als Kapitalerträge der hinter dem BgA stehenden juristischen Person des öffentlichen Rechts qualifiziert und neben Körperschaft- und ggf. Gewerbesteuer auch mit Kapitalertragsteuer belastet.⁷³ Konkret soll dadurch die Besteuerung von BgA mit der von Kapitalgesellschaften und ihren Anteilseignern synchronisiert werden.

Der Gewinn von Kapitalgesellschaften wird im Halb-⁷⁴ bzw. Teileinkünfteverfahren⁷⁵ nur noch einer Körperschaftsteuer von 25 % (bis VZ 2007) bzw. ab VZ 2008 im Teileinkünfteverfahren von 15 % unterworfen. Die Ausschüttung der körperschaftsteuerlich derart vorbelasteten Gewinne einer Kapitalgesellschaft an ihre Anteilseigner ist gem. § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG auf einer zweiten Besteuerungsebene kapitalertragsteuerpflichtig. Die Gesamtsteuerbelastung der Gewinne einer Kapitalgesellschaft liegt dadurch nach Ausschüttung an ihre Anteilseigner – abhängig vom persönlichen Steuersatz – bei bis zu 49,82 %⁷⁶.

Während nach dem bis einschließlich VZ 2000 geltenden Anrechnungsverfahren die Gewinne eines BgA einer definitiven Körperschaftsteuer von 40 % unterlagen, beträgt der Körperschaftsteuersatz von BgA i. S. von § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG seit Einführung des Halbeinkünfteverfahrens ebenfalls nur noch 25 % und ab VZ 2008 nur noch 15 %. Mangels rechtlicher Eigenständigkeit des BgA kann eine besteuersfähige Gewinnausschüttung i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG vom BgA an die juristische Person des öffentlichen Rechts nicht stattfinden. Ohne die durch § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b EStG normierte Ausschüttungsfiktion würde es deshalb bei einer Gesamtsteuerbelastung der Einkünfte eines BgA von 25 % bzw. 15 % (zuzüglich Solidaritätszuschlag und ggf. Gewerbesteuer) bleiben. Die Steuerbelastung stünde in krassem Missverhältnis zu der anderer Körperschaften.

Zwar sind Trägerkörperschaft und BgA das gleiche Rechtssubjekt, das lediglich steuerlich in einen hoheitlichen und einen oder ggf. mehrere

71 Vgl. BT-Drs. 14/2683, S. 114; BFH, Urt. v. 16.11.2011 – I R 108/09, BStBl. II 2013, 328.

72 S. o., C.I.2., S. 29.

73 Vgl. BFH, Urt. v. 21.08.2007 – I R 78/06, BStBl. II 2008, 317.

74 § 3 Nr. 40 EStG a. F.

75 Eingeführt durch das UntStRefG 2008 v. 14.08.2007, BGBl. I 2007, 1912, BStBl. I 2007, 630.

76 Vgl. von Beckerath in Kirchhof, EStG § 20 Rn. 47; 48,8 % ohne SolZ bei Hey in Tipke/Lang, Steuerrecht, § 11 Rn. 19.