

Bedingt die Anwendung körperschaftsteuerlicher Regelungen über den steuerlichen Querverbund dauerdefizitärer und gewinnbringender Betriebe gewerblicher Art einen Verstoß gegen das EU-Beihilfeverbot gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV?

Dauerverlustgeschäfte; EU-Beihilfeverbot; kommunale Eigengesellschaften; Liebhaberei; Querverbund; verdeckte Gewinnausschüttung

Der nachfolgende Beitrag beschäftigt sich mit den körperschaftsteuerlichen Regelungen über dauerdefizitäre und gewinnbringende Betriebe der öffentlichen Hand. Es wird gezeigt, dass durch Anwendung dieser Regelungen, den öffentlichen Unternehmen der Raum für eine steuerliche Begünstigung/Subventionierung eröffnet wird und diese grundsätzlich das Potential hat, eine schädliche Beihilfe im Sinne des europäischen Beihilferechts zu sein. Der Beitrag soll sowohl den Gesetzgeber und Städte/Gemeinden auf die daraus resultierenden Haushaltsrisiken aufmerksam machen als auch zum wissenschaftlichen Diskurs anregen. Ziel der Diskussion muss die schnellstmögliche Klärung sowie der Abbau von Rechtsunsicherheiten sein, um die Handlungsfähigkeit der Städte/Gemeinden nicht zu gefährden.

I. Problemstellung

Der finanzielle Handlungsspielraum der Städte und Gemeinden (JpdÖR) ist zunehmend begrenzt. Dies liegt einerseits am Strukturwandel, andererseits verfestigte sich die Praxis der Bundes- und Landeslegislative, den Städten und Gemeinden immer mehr Aufgabenbereiche zuzuweisen, ohne dafür jedoch mit ausreichenden finanziellen Mitteln zu kompensieren (Hill 1997, S. 426). Hinzu kommt, dass eine zentrale Aufgabe der Städte und Gemeinden darin besteht, die öffentliche Daseinsvorsorge zu sichern. Diese Aufgaben sind jedoch häufig strukturell dauerdefizitär, weil mit ihnen kein kostendeckendes Entgelt erwirtschaftet wird. Beispiele hierfür sind: Bibliotheken, Kindergärten, Bäder (Hüttemann 2007 S. 1603). Aus den oben genannten Gründen erschließen Städte und Gemeinden weitere wirtschaftliche Betätigungen, um den finanziellen Handlungsspielraum zu verbessern oder eine wirtschaftlichere Nutzung bereits vorhandener Aufgaben sicherzustellen (Oberfinanzdirektion Münster 2013, S. 3). Die öffentliche Hand tritt damit zunehmend in Wettbewerb zum privaten Sektor, da solche Aufgaben (inklusive Aufgaben der Daseinsvorsorge) auch von privaten Unternehmen erbracht werden können (Louis 1981, S. 202).

Um die oben genannten Aufgaben erfüllen zu können, unterhalten die Städte und Gemeinden eine Vielzahl von rechtlich unselbständigen Eigenbetrieben sowie Eigengesellschaften in Form von Kapitalgesellschaften (kurz: KapGes). Zur Minimierung ihrer Steuerbelastung versuchen die Kommunen seit jeher, Verluste aus der Unterhaltung von dauerdefizitären Eigenbetrieben (z. B. Bäder) mit Gewinnen aus anderen Betrieben (z. B. Stadtwerke), in einem sogenannten steuerlichen Querverbund, zu verrechnen (Hüttemann 2007, S. 1603). Privatpersonen können Verluste aus dauerdefizitären Tätigkeiten, z. B. Reiterhof, nicht mit anderen positiven Einkünften, z. B. Restaurantbetrieb, verrechnen, da die defizitäre Tätigkeit der Liebhaberei (Hobby) zugeordnet wird, an deren Finanzierung sich der Staat nicht beteiligt. Das gleiche gilt für KapG mit Privatpersonen als Gesellschafter: Dauerdefizitäre Tätigkeiten der KapG können nicht mit gewinnbringenden Tätigkeiten zur Steuerlastreduzierung verrechnet werden. Es erfolgt eine Neutralisierung der verlustbringenden Tätigkeit über das steuerrechtliche Konstrukt der verdeckten Gewinnausschüttung (kurz: vGA).

Allerdings war unter bestimmten Voraussetzungen trotz fehlender steuergesetzlicher Regelungen eine Zusammenfassung von dauerdefizitären und gewinnbringenden Tätigkeiten für Betriebe der öffentlichen Hand möglich (BFH-Urteil vom 16.1.1967- GrS 4/66, BStBl. III 1967, S. 240; BFH-Urteil vom 4.12.1991-IR 74/89, BStBl. II 1992, S. 432). Um bei obigem Beispiel zu bleiben: Die städtische Zoo-GmbH durfte Verluste aus der dauerdefizitären Tierhaltung mit Gewinnen aus dem Kiosk-/Restaurantbetrieb verrechnen. Nach Angaben der öffentlichen Hand (Städte/Gemeinden) ergibt sich aus dem Querverbund eine jährlich geschätzte Steuerersparnis von 1,5 Mrd. €, die notwendig ist, um die dauerdefizitären, aber erwünschten Betätigungen beizubehalten (Münch 1995, S. 104; Hüttemann 2007, S. 1603).

Mit Urteil vom 22.8.2007 brach der BFH mit der bisher einvernehmlichen steuerlichen Qualifikation von dauerdefizitären Tätigkeiten/Betrieben als verrechenbare Verluste und neutralisierte diese, wie auch bei privaten KapG, über das Konstrukt der vGA (BFH-Urteil vom 22.7.2007-IR 32/06, BStBl. II 2007, S. 961ff.). Da das BFH-Urteil die seit Jahrzehnten praktizierte Form der Finanzierung kommunaler Verlustbetriebe über den steuerlichen Querverbund unmöglich gemacht hat, reagierte der Gesetzgeber mit der Einführung des § 8 Abs. 7 KStG im Rahmen des JStG 2009. Darin wird entgegen des BFH Urteils nun gesetzlich geregelt, dass die Rechtsfolgen der vGA bei bestimmten, dauerdefizitären Tätigkeiten/Betrieben der öffentlichen Hand doch nicht zu ziehen sind und die Verluste dieser Betriebe somit wieder zur steuerlichen Verlustverrechnung im Querverbund zur Verfügung stehen.

Da das geschaffene Regelwerk ausschließlich die öffentliche Hand (Städte/Gemeinden) von den Regeln der vGA im Hinblick auf sogenannte Dauerverlustgeschäfte/Betriebe freistellt, soll in diesem Beitrag der Frage nachgegangen werden, ob diese dadurch steuerlich begünstigt werden. Die Begünstigung könnte ein Verstoß gegen das generelle Verbot von wettbewerbsverfälschenden Beihilfen in der Europäischen Union (Art. 107 Abs. 1 AEUV) sein.

Die Fragestellung wird wie folgt analysiert: Zunächst wird im Kapitel II.2. ein Vergleichsmaßstab zur Messung einer steuerlichen Begünstigung erarbeitet. Dazu werden zunächst die Besteuerungsfolgen für privatwirtschaftliche Unternehmen (natürliche Personen und KapG) beim Betreiben dauerdefizitärer Betriebe/Tätigkeiten herausgearbeitet. Daran anschließend wird im Kapitel II.3. geprüft, ob mit § 8 Abs. 7 KStG eine Ausnahmeregelung für die grundsätzlich unzulässige Verlustverrechnung (dauerdefizitäre Betriebe) für die öffentlichen Hand geschaffen

wurde und inwieweit diese zur steuerlichen Entlastung von öffentlichen Unternehmen führt. Abschließend wird im Kapitel III. untersucht, ob die Sonderregelung für öffentliche Unternehmen eine schädliche, staatliche Beihilfe im Sinne des europäischen Beihilferechts darstellt und somit rechtswidrig ist. Der Beitrag schließt mit einer Zusammenfassung.

An dieser Stelle sei darauf hingewiesen, dass sich die nachfolgende Untersuchung nur auf solche wirtschaftlichen Betätigungen/Betriebe der öffentlichen Hand bezieht, die nicht i. S. d. § 51ff. AO steuerbegünstigt sind.

II. Steuerliche Begünstigung von Städten und Gemeinden

1. Begriffe

a) Dauerdefizitärer Verlustbetrieb

Betriebe/Unternehmen, die für ihre angebotenen Leistungen dauerhaft kein kostendeckendes Entgelt erhalten, werden als strukturell dauerdefizitär bezeichnet, weil sie dauerhaft ohne Gewinnerzielungsabsicht unterhalten werden (Hüttemann 2007, S. 1603).

b) Steuerliche Begünstigung

Eine steuerliche Begünstigung ist dann gegeben, wenn nachgewiesen werden kann, dass öffentliche Unternehmen im Rahmen ihrer steuerlichen Einkommensermittlung bei angenommener gleicher ausgeübter Tätigkeit höhere Verluste mit gewinnbringenden Tätigkeiten verrechnen können als privatwirtschaftliche Unternehmen. Die höhere Verlustverrechnungsmöglichkeit führt zu einer geringeren Steuerlast.

2. Besteuerungsfolgen für privatwirtschaftliche Unternehmungen beim Betreiben dauerdefizitärer Tätigkeiten (Vergleichsmaßstab)

a) Natürliche Personen

Eine natürliche, unbeschränkt steuerpflichtige Person kann steuerliche Einkünfte aus sieben verschiedenen Einkunftsarten beziehen (§ 1 Abs. 1 EStG, § 2 Abs. 1 EStG). Der Begriff ‚steuerliche Einkünfte‘ beinhaltet Gewinne und Verluste (Weber-Grellet 1998, S. 873). Voraussetzung für die Verrechnung von Gewinne und Verlusten eines Steuerpflichtigen ist u. a. der Nachweis der Einkünfteerzielungsabsicht.

Demnach ist mit der Tätigkeit über den geplanten Betätigungszeitraum ein Überschuss (sog. Totalerfolg/Totalüberschuss) anzustreben und nachzuweisen (Rose/Watrin 2009, S. 65). Der angestrebte Totalerfolg wird im Rahmen einer Ergebnisprognose dargelegt (Weber-Grellet

1998, S. 873). Sofern der Nachweis nicht gelingt, besteht der Verdacht, dass persönliche Neigungen des Steuerpflichtigen zur Ausübung der erfolglosen Tätigkeit motivieren (private Motive = außersteuerliche Sphäre). Die Verluste werden dann der grundsätzlich steuerlich unbeachtlichen privaten Lebensführung zugordnet – sog. Liebhaberei (Rose/Watrin 2009, S. 65).

Breibt somit ein Einzelunternehmer seinen Betrieb unter der Prämisse einer negativen Totalgewinnprognose, wird die als Indiz die Existenz steuerlich irrelevanter Betätigungsmotive gewertet. Eine Verrechnung mit steuerlichen Gewinnen aus anderen Betätigungsfeldern des Einzelunternehmers ist dann nicht möglich. Etwas anderes gilt nur, wenn der Steuerpflichtige sich von den dauerdefizitären Tätigkeiten weitergehende, wirtschaftliche Vorteile verspricht (Rau-pach/Schencking 243 Erg.Lfg., § 2 EStG, Rn. 444). In diesem Fall wären die Verluste eines dauerdefizitären Betriebes steuerlich weiterhin grds. verrechenbar.

b) Kapitalgesellschaften

Sind Verluste im Rahmen der Einkommensermittlung bei natürlichen Personen der außersteuerlichen Sphäre zuzuordnen, kann im Grundsatz nichts anderes gelten, wenn zur Ausübung dieser Tätigkeiten das Rechtskleid einer KapGes gewählt wurde (BFH-Urteil vom 15.5.2002 – IR 92/00, DStR 2002, S. 1661). Kapitalgesellschaften verfügen über keine außerbetriebliche Sphäre (Privatsphäre) (st. Rechtsprechung seit BFH-Urteil vom 4.12.1996 – IR 54/95, BB 1997, S. 665). Folglich besitzen diese nur eine betriebliche Sphäre und orientieren sich nach Ansicht des BFH bei ihrem Handeln ausschließlich am Grundsatz der Gewinnmaximierung (BFH-Urteil vom 4.12.1996 – IR 54/95, BFHE 182, 123 DStR 1997, S. 492; BFH-Urteil vom 8.7.1998 – IR 132/97, DStR 1998, S. 1749; BFH-Urteil vom 25.9.2008 – IVR 80/05, DStRE 2009, S. 492). Somit dürfen auch bei der steuerlichen Einkommensermittlung von KapGes Aufwendungen, die bei natürlichen Personen der außersteuerlichen Sphäre zuzuordnen sind, steuerlich keine Berücksichtigung finden. Um eine Verlagerung außersteuerlicher Aufwendungen in die steuerliche Sphäre (betriebliche Sphäre) der KapGes zu verhindern, kann jedoch nicht auf den Tatbestand der Liebhaberei abgestellt werden, da gemäß BFH-Urteil vom 4.12.1996 KapGes gerade über keine außersteuerliche Sphäre verfügen. Die Verhinderung erfolgt bei KapGes vielmehr über das Konstrukt der vGA (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG i. V. m. KStR 36). Allerdings werten sowohl weite Teile des Schrifttums als auch die Rechtsprechung den Tatbestand der Liebhaberei als Indiz für das Vorliegen einer vGA (BFH-Urteil vom 17.11.2004 – IR 56/03, DStR 2005, S. 594; Gosch 2. Aufl., § 8 KStG, Rn. 1037).

Überträgt eine natürliche Person/Einzelunternehmer seinen dauerdefizitären Betrieb (Liebhabe-rei), ohne schuldrechtlichen Ausgleich, auf eine von ihm beherrschte KapGes und wird dieser dort ohne Modifikationen fortgeführt, wird dies stets als vGA (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG) zu qualifizieren sein. Die Tatbestandsmerkmale der vGA (KStR 36 Abs. 1) sind kumulativ erfüllt:

1. *Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung*: Eine Vermögensminderung ist definiert als ein Ergebnis, dass in der Steuerbilanz den Wert eines Aktivpostens verringert oder eines Passivpostens erhöht, nicht im Wege des Vorteilsausgleich kompensiert wird und sich somit auf den Unterschiedsbetrag § 4 Abs. 1 S. 1 EStG auswirkt (Gosch, 2 Auflage, 2009, § 8 KStG, Rn. 169; Wilk 243 Erg.Lfg., § 8 KStG, Rn. 108). Dieses Kriterium ist

erfüllt, da die regelmäßige Verlustübernahme bei der KapGes zur Verringerung des Nettovermögens führt und sich auf den Unterschiedsbetrag gem. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG auswirkt.

2. *Gesellschaftsrechtliche Verursachung der Vermögensminderung*: Die Vermögensminderung ist nicht betrieblich, sondern durch Akte der Gesellschafter in Beziehung zur Gesellschaft veranlasst (sogenannte gesellschaftsrechtliche Veranlassung), wenn eine unkompenzierte, dauerdefizitäre Betätigung durch die Gesellschafter ohne Modifikation von der KapG fortgeführt wird. Dies lässt gemäß BFH regelmäßig nur den Schluss auf eine mangelnde betriebliche Veranlassung zu (BFH-Urteil vom 22.4.1998 – XI R 10/97, BStBl.II 1998, S. 665). Für eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung spricht auch, dass eine den Grundsätzen eines ordentlichen Kaufmanns entsprechende Geschäftsführung der KapGes diese dauerdefizitäre Tätigkeit von einem Nichtgesellschafter nur gegen ein vereinbarten schuldrechtlichen Ausgleich übernommen hätte (BFH-Urteil vom 17.5.1995 – IR 147/93, BStBl.II 1996, S. 205). Auch die Tatsache, dass die Tätigkeit nach den Kriterien des Einkommensteuergesetzes als Liebhaberei einzustufen wäre, kann als Indiz für eine gesellschaftsrechtliche Verursachung der Vermögensminderung verstanden werden. (BFH-Urteil vom 15.5.2002 – IR 92/00, BFH/NV 2002, S. 1539; Wilk, 243 Erg.Lfg., § 8 KStG, Rn. 132).
3. *Vorteilsgewährung beim Gesellschafter*: Für das Vorliegen einer vGA muss die von der KapGes übernommene Tätigkeit objektiv dazu geeignet sein, beim Gesellschafter (natürliche Person) einen Vermögensvorteil im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG auszulösen (Gosch, 2. Aufl., § 8 KStG, Rn. 170), der nicht im Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht. Auch dieses Kriterium ist erfüllt, da der Gesellschafter durch das Übertragen der verlustbringenden Tätigkeit regelmäßig versucht, eigene Aufwendungen zu sparen und somit einen Vermögensvorteil im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG erzielt, der nicht auf einer offenen Ausschüttung beruht.

c) Zwischenergebnis

In keiner der dargestellten Konstellationen stehen die Verluste aus dem dauerdefizitären Betrieb für die steuerliche Verlustverrechnung zur Verfügung.

3. Besteuerungsfolgen für Städte und Gemeinden

a) Grundsatz der verdeckten Gewinnausschüttung

Im Nachfolgenden ist zu prüfen, wie Dauerverlustgeschäfte/Betriebe der öffentlichen Hand, zunächst ohne Berücksichtigung des § 8 Abs. 7 KStG, aus ertragssteuerrechtlicher Sicht zu behandeln wären.

aa) Dauerdefizitäre Eigenbetriebe

Als Eigenbetriebe sind organisatorisch und haushaltsmäßig verselbständigte Einrichtungen der Gemeinden zu verstehen, die mit eigener Verfassung und eigenem Rechnungswesen versehen, als wirtschaftliche Unternehmen ohne eigene Rechtspersönlichkeit der Eigenbetriebsverordnung (EigVO) unterliegen. Sie werden finanzwirtschaftlich als Sondervermögen der Gemeinden verwaltet und im Haushaltsplan gesondert ausgewiesen (Oberfinanzdirektion Münster 2013, S. 43). Gemäß § 18 EigVO besteht für sie Buchführungspflicht. Ein Eigenbetrieb gleicht somit dem Gewerbebetrieb einer natürlichen Person.

Steuerlich gesehen erfüllen Eigenbetriebe regelmäßig die Voraussetzungen eines Betriebes gewerblicher Art (kurz: BgA) i. S. d. § 4 Abs. 1 KStG (Hüttemann 2007, S. 1603). Demnach sind BgA Einrichtungen, die einer nachhaltigen, wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen, sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person des öffentlichen Rechts wirtschaftlich herausheben und keine Hoheitsbetriebe (§ 4 Abs. 5 KStG) darstellen. Die Absicht Gewinn zu erzielen und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind für die Entstehung eines Betriebes gewerblicher Art nicht erforderlich. Gemäß § 4 Abs. 3 KStG zählen zu den BgA auch Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen.

Gem. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG sind Städte und Gemeinden, als juristische Personen des öffentlichen Rechts (JpDÖR), mit ihren BgA partiell körperschaftsteuerpflichtig. Sie werden deshalb auch als Trägerkörperschaft des BgA bezeichnet. Gemäß ständiger Rechtsprechung werden jedoch nicht, wie der Wortlaut von § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG vermuten ließe, die BgA als Steuersubjekt betrachtet, sondern die JpDÖR selber (BFH-Urteil vom 13.3.1974 – IR 7/71, BStBl.II 1974, S. 391). Ungeachtet der mangelnden Selbständigkeit ist das körperschaftsteuerliche Einkommen eines BgA so zu ermitteln, als ob der BgA im Verhältnis zur Trägerkörperschaft ein selbständiges Rechtssubjekt wäre (fiktive Verselbständigung (BFH-Urteil vom 3.2.1993 – IR 61/91, BStBl. II 1993, S. 459)). Seine Stellung zur Trägerkörperschaft ähnelt der einer KapGes zu ihrem Anteilseigner (BFH-Urteil vom 10.7.1996 – IR 108-109/95, BStBl.II 1997, S. 230). Eine Einschränkung dieser fiktiven Verselbständigung des BgA und seiner Behandlung als KapGes erfolgt nur dann, wenn diese Behandlung dem Besteuerungszweck des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG i. V. m. § 4 KStG entgegensteht (BFH-Urteil vom 10.7.1996 – IR 108-109/95, BStBl.II 1997, S. 230). Die Körperschaftsteuer wird jeweils gesondert für jeden BgA gegen die JpDÖR festgesetzt (BFH-Urteil vom 9.2.2002 – IR 42/01, BFH/NV 2003, 511).

Aufgrund der fiktiven Verselbständigung von BgA werden aus steuerlicher Sicht auch Leistungsbeziehungen zwischen BgA und Trägerkörperschaft anerkannt (BFH-Urteil vom 3.2.1993-IR 61/91, BStBl.II 1993, S. 459). Durch die Ausgestaltung von vertraglichen Beziehungen, ist es möglich, Gewinne in den hoheitlichen bzw. in den vermögensverwaltenden Bereich zu verlagern (Hilgenstock 2002, S. 109). Um dieser Aushöhlung der körperschaftsteuerlichen Bemessungsgrundlage entgegenzuwirken, sind nach ständiger Rechtsprechung des BFH die Grundsätze der vGA auch bei BgA anzuwenden (BFH-Urteil vom 10.7.1996 – IR 108-109/95, BStBl.II 1997, S. 230; BFH-Urteil vom 27.6.2001 – IR 82-85/00, BStBl.II 2001, S. 773; Hölzer 2003, S. 2091). Verdeckte Gewinnausschüttungen dürfen den Gewinn des BgA nach § 8 Abs. 3

S. 2 KStG nicht mindern. Dass die Regelungen der vGA auch auf das Verhältnis zwischen BgA und seiner Trägerkörperschaft Anwendung finden, ergibt sich ebenfalls aus dem Wortlaut des § 20 Abs. 10 b EStG. Der in der Literatur vorgebrachte Einwand, die Regeln über die vGA seien auf das Verhältnis zwischen BgA und Trägerkörperschaft nicht anzuwenden, weil es an einem mitgliedschaftlichen Verhältnis fehle (da es sich bei einem BgA und seiner Trägerkörperschaft um *ein* Steuersubjekt handle; Staiger, 34 Erg. Lfg, § 8 KStG, Rn. 211), ist somit nicht haltbar. Allerdings ist zu beachten, dass die steuerrechtlichen Regelungen für KapGes, einschließlich der Regelungen zur vGA, auf JPDÖR und ihre BgA nur eingeschränkt anwendbar sind, da das Verhältnis zwischen Trägerkörperschaft und BgA durch Besonderheiten gekennzeichnet ist (BFH- Urteil vom 10.7.1996 – IR 108-109/95, BStBl.II 1997, S. 230; Hölzer 2003, S. 2091).

Ob aus dem Betreiben eines dauerdefizitären BgA (Eigenbetrieb) eine vGA an die Trägerkörperschaft resultiert, wird im Schrifttum konträr diskutiert (grundsätzlich dagegen: Hölzer 2003, S. 2090ff.; Kalwarowskyj 2005, S. 2260ff.; grundsätzlich dafür: Gosch 2004, S. 375; Gosch, 2.Aufl., § 8 KStG, Rn. 1042.; Pinkos 2006, S. 692ff.). Für das Vorliegen einer vGA sind wiederum die folgenden Tatbestandsmerkmale zu prüfen:

1. *Verhinderte Vermögenmehrung oder Vermögensminderung*: Die Ausübung einer dauerdefizitären Tätigkeit durch einen BgA (Eigenbetrieb) der JPDÖR führt zweifelsohne zu einer Vermögensminderung, da sie sich auf den Unterschiedsbetrag gemäß § 4 Abs. 1 S. 1 EStG auswirkt. (Gosch, 2. Aufl. § 8 KStG, Rn. 169). Der Einwand, es komme beim dauerdefizitären BgA zur keiner Vermögensminderung, da es regelmäßig zu einem gesellschaftsrechtlichen Verlustausgleich käme (Kalwarowskyj/Pinkos 2006, S. 1811) ist nicht haltbar, da stets auf eine geschäftsvorfallbezogene Sichtweise abzustellen ist (Gosch, 2. Aufl., § 8 KStG, Rn. 398).
2. *Gesellschaftsrechtliche Veranlassung der Vermögensminderung*: Gegen die Annahme einer gesellschafterbedingten Vermögensminderung beim BgA und damit gegen die Annahme einer vGA spricht, so häufig die Auffassung im Schrifttum (FG Düsseldorf vom 10.7.2003 – 10K 256/00G, EFG 2003, S. 1409 f.; Hölzer 2003, S. 2092; Binnewies/Talaska 2007, S. 1168), dass der BgA eine spezifische Aufgabe erfülle. Infolgedessen seien die Aufwendungen stets betrieblich veranlasst, unabhängig davon, ob bei einem in der gleichen Branche privat betriebenen Gewerbebetrieb solche Aufwendungen anfallen oder nicht (Knobbe-Keuk 1993, S. 682). Durch die stets betriebliche Veranlassung seien somit auch die allgemeinen steuerlichen Regelungen über die vGA bei einem dauerdefizitären BgA nicht anwendbar (Wallenhorst 2004, S. 714). Dem steht jedoch entgegen, dass § 4 KStG die Entstehung eines BgA an keine tätigkeitsspezifischen Erfordernisse koppelt. Die durch einen BgA ausgeübten Tätigkeiten sind grundsätzlich über die Trägerkörperschaft determiniert und uneingeschränkt variabel, sodass die entstehenden Verluste nicht konsequenter Weise immer betriebswirtschaftlich sein müssen. Auch liefert der pauschale Verweis auf die spezifische Aufgabe des BgA, das Gemeinwohl zu fördern (Hölzer 2003, S. 2091 f.), keine Erklärung dafür, dass die Regelungen zur vGA beim dauerdefizitären BgA nicht anzuwenden sind. Schließlich könnte mit nämlicher Argumentation auch vollumfänglich auf die Besteuerung der öffentlichen Hand verzichtet werden (Heger 2009, S. 307; RFH vom 22.11.1938 – I 305/38, RStBl. 1939, S. 478).

Weiterhin wird argumentiert, dass es gerade im Bereich der Daseinsvorsorge Aufgabe/Pflicht des BgA sei, für bestimmte Leistungen kein kostendeckendes Entgelt zu erheben (Schallmoser/Eisgruber/Janetzko, 243 Erg. Lfg., § 8 KStG, Rn. 231). Die Preissetzung für Tätigkeiten der Daseinsvorsorge erfolge nicht durch die Kommune oder Trägerkörperschaft selbst, sondern durch landesrechtliche Vorgaben. Die Art und Weise der Tätigkeitsausführung und damit die Verlustentstehung falle somit nicht in den Gewaltbereich der Trägerkörperschaft, womit es an einer gesellschaftsrechtlichen außerbetrieblichen Veranlassung der Vermögensminderung fehle (Storg 2005, S. 1994).

Diese Argumentation ist im Ansatz grundsätzlich richtig, verkennt jedoch, dass die landesrechtlichen Vorgaben eine kostendeckende Preisfestsetzung regelmäßig nicht untersagen und dies unabhängig davon, ob ein Gewinnerzielungsverbot bestehe oder nicht. Ganz im Gegenteil: eine Vielzahl landesrechtlicher Vorgaben (Kommunalrechtsverordnungen) verlangt eine kostendeckende Preisfestsetzung von den Kommunen und Trägerkörperschaften im Rahmen ihrer ausübenden Tätigkeiten (als Beispiel seien hier die Regelungen des Niedersächsischen Kommunalabgabengesetzes genannt (§ 4 Abs. 1 S. 2 NKAG i. V. m. § 4 Abs. 2 S. 3 HS. 2 NKAG)).

Nicht kostendeckende Entgelte dürfen grundsätzlich nur erhoben werden, wenn daran ein öffentliches Interesse besteht (§ 4 Abs. 1 S. 3 NKAG). Ob ein öffentliches Interesse besteht oder nicht, liegt im Ermessen der jeweiligen Kommune (Stadt/Gemeinde). Die korrespondierende Pflicht, strukturelle Verluste mittels einer Kostenunterdeckung zu erdulden, könnte sich infolgedessen auch nur aus einer Ermessensreduktion auf Null ergeben. Dass ein nicht kostendeckendes Entgelt jedoch stets im öffentlichen Interesse liegt, lässt sich nicht eindeutig klären. Der Kommune obliegt folglich die Entscheidungsbefugnis, eine kostendeckende Preisfestsetzung für ihre im Rahmen des BgA/Eigenbetriebs ausgeübten Tätigkeiten vorzunehmen. Diese Entscheidungsbefugnis spricht für eine gesellschaftsrechtliche Verursachung der Vermögensminderung. Selbst wenn kein kostendeckendes Entgelt erhoben werden darf, so spricht es doch regelmäßig gegen eine betriebliche Verursachung, diese Tätigkeit weiter auszuüben, statt sie einzustellen (BFH-Urteil vom 22.4.1998 – XI R 10/97, BStBl. II 1998, S. 665).

Für eine gesellschaftsrechtliche und nicht betriebliche Verursachung der Vermögensminderung eines BgA spricht auch, dass dauerdefizitäre BgA nach den Kriterien des EStG als Liebhabereibetriebe der öffentlichen Hand einzustufen wären (Hüttemann 2007, S. 1607), was gemäß BFH (BFH-Urteil vom 15.5.2002 – IR 92/00 BFH/ NV 2002 S. 1539; Wilk, 229 Erg. Lfg., § 8 KStG, Rn. 132) als Indiz für eine gesellschaftsrechtliche Verursachung der Dauerverluste zu werten ist.

Bei der Beurteilung, ob eine gesellschaftsrechtliche Verursachung für die Vermögensminderung vorliegt, sind jedoch auch stets die Besonderheiten, die das Verhältnis zwischen Trägerkörperschaft und BgA kennzeichnen, zu berücksichtigen. In diesem Fall spricht gegen eine gesellschaftsrechtliche Verursachung, dass die Trägerkörperschaft sich dem BgA nicht oder nur durch Einstellung der Tätigkeit entziehen kann (Hölzer 2003, S. 2091; Strahl 2005, S. 14758). Der BgA entsteht mit Aufnahme der Tätigkeit von selbst (§ 4 KStG). Für den ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsführer des BgA besteht folglich keine Möglichkeit sich der dauerdefizitären Tätigkeit zu entziehen. Andererseits ist es der Trägerkör-

perschaft nicht möglich, die Tätigkeit selbst auszuführen. Die Verluste eines typischen dauerdefizitären BgA sind somit nicht durch die gesellschaftsrechtliche Beziehung zur Trägerkörperschaft, sondern durch die Besonderheiten der jeweiligen wirtschaftlichen Betätigung veranlasst (Hölzer 2003, S. 2091).

3. *Vorteilsgewährung beim Gesellschafter (Trägerkörperschaft):* Gegen die Annahme einer vGA beim Unterhalten eines dauerdefizitären BgA (Eigenbetrieb) spricht auch, dass dieser objektiv nicht dazu geeignet ist, bei der Trägerkörperschaft einen Vermögensvorteil in Gestalt eines sonstigen Bezuges im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG auszulösen. Vergewärtigt man sich nämlich, dass der BgA tatsächlich ein Teil der Trägerkörperschaft (JPdÖR) ist, kann von einem wirtschaftlichen Vorteil der Trägerkörperschaft keine Rede sein: Wenn der BgA dauerdefizitäre Aufgaben der Trägerkörperschaft erledigt, bleibt diese mangels tatsächlich rechtlicher Trennung selbst mit den Aufwendungen belastet (Hölzer 2003, S. 2091; Hüttemann 2007, S. 1605).

Auch die Tatsache, dass mit dem BgA keine kommunale Pflichtaufgabe übernommen werden könne (§ 4 Abs. 5 KStG) spricht dafür, dass die Verlusthinnahme nicht geeignet ist, bei der Trägerkörperschaft einen Vermögensvorteil im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 S. 2 EStG auszulösen. Die Trägerkörperschaft bleibt, mit oder ohne BgA, mit den ihr obliegenden hoheitlichen Pflichtaufgaben belastet (Hölzer 2003, S. 2091; FG Düsseldorf vom 30.11.2006 – 15K 637/04 F, EFG 2007, S. 436). Die in der Literatur vorgebrachten Argumente, dass der Trägerkörperschaft durch das Unterhalten eines dauerdefizitären BgA (Eigenbetrieb) die Erfüllung einer Verpflichtung (Pinkos 2006, S. 695) bzw. eigener Aufwand erspart bliebe (Gosch 2004, S. 375) und dieser somit objektiv geeignet ist, bei der Trägerkörperschaft einen Vermögensvorteil auszulösen, sind somit nicht überzeugend.

Gegen die Annahme einer Vorteilsgewährung seitens der Trägerkörperschaft spricht auch, dass sich dadurch die steuerliche Behandlung vollends von der rechtlichen und wirtschaftlichen Realität lösen würde. Unterstellt man seitens der Trägerkörperschaft eine Vorteilsgewährung, würde dies einen steuerlichen Bezug gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 EStG bedeuten und damit Kapitalertragssteuer auslösen, mit der die Trägerkörperschaft belastet werden würde (§ 2 Abs. 2 KStG). D. h. obwohl durch das Unterhalten eines dauerdefizitären BgA nur Verluste entstehen, die die Trägerkörperschaft faktisch selbst zu tragen hat, würde ihr steuerrechtlich unterstellt werden, dass sie dadurch einen Vermögenszuwachs oder -vorteil erhalte. Diese steuerliche Handhabung wäre absurd (so auch: Storg 2005, S. 1993; Hüttemann 2007, S. 1605).

Zusammenfassend lässt sich sagen, dass der dauerdefizitär betriebene BgA keine vGA an die Trägerkörperschaft auslöst, da die Voraussetzungen nicht kumulativ erfüllt sind. Da gemäß § 8 Abs. 1 S. 2 KStG das steuerliche Einkommen auch für BgA ohne Gewinnerzielungsabsicht zu ermitteln ist und somit die Grundsätze der Liebhaberei auf dauerdefizitäre BgA keine Anwendung mehr finden können (Weitemeyer 2009, S. 9; Gosch 2. Aufl., § 8 KStG, Rn. 1042 u. 1043 f.; Hüttemann 2007, S. 1607; Hüttemann 2009, S. 311 f.; Becker/Kretzschmann 2007, S. 1426; auch der BFH war grundsätzlich vor Einführung des § 8 Abs. 1 S. 2 KStG führt die Anwendung der Liebhabereiregeln bei BgA (BFH- Urteil vom 22.8.2007 – IR32/06, BStBl.II 2007, S. 964)), stehen die dauerdefizitären Verluste grundsätzlich zur steuerlichen Verlustverrechnung zur Verfügung.

Allerdings ist das Einkommen für jeden BgA grundsätzlich selbständig zu ermitteln und zu versteuern (BFH-Urteil vom 3.2.1993 – IR 61/91, BStBl. II 1993, S. 459; BFH-Urteil vom 9.2.2002 – IR 42/01, BFH/NV 2003, 511), sodass faktisch keine Verrechnung mit Gewinnen erfolgen kann.

bb) Dauerdefizitäre Eigengesellschaften

Als Eigengesellschaften sind organisatorisch und haushaltsmäßig verselbständigte Einrichtungen der Gemeinden zu verstehen, die als wirtschaftliche Unternehmen in privatrechtlicher Rechtsform eine eigene Rechtspersönlichkeit besitzen (z. B. GmbH oder AG). Kommunen sind bei einem Engagement in privatrechtlicher Form auf Kapitalgesellschaften angewiesen, da die Haftung der Kommune auf einen angemessenen Betrag begrenzt sein muss, so dass sich eine Beteiligung an Gesellschaften mit unbeschränkter Haftung der Gesellschafter wie bei einer OHG oder GbR verbietet (so auch Darsow in Darsow et al. 2014, Schweriner Kommentierung, § 69 Rn. 11). Solche Eigengesellschaften sind grundsätzlich selbständige Unternehmer, wobei sämtliche Anteile der Gesellschaft den jeweiligen Gemeinden gehören (Oberfinanzdirektion Münster 2013, S. 43 f.). Steuerlich sind somit kommunale Eigengesellschaften nicht anders zu behandeln als Kapitalgesellschaften mit privaten Anteilseignern. Sie sind gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig und unterliegen den allgemeinen körperschaftsteuerlichen Regelungen. Somit finden bei der Ermittlung ihres Einkommens auch die allgemeinen Grundsätze der vGA Anwendung.

Überträgt die JpDÖR dauerdefizitäre Aufgaben (Eigenbetriebe), ohne schuldrechtlichen Ausgleich, auf eine von ihr beherrschte Eigengesellschaft und werden diese dort ohne Modifikation fortgeführt, sind auch hier (genauso wie im privaten Sektor) die Rechtsfolgen einer vGA zu berücksichtigen, da die Tatbestandsmerkmale kumulativ erfüllt sind:

1. *Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung*: Übt eine Eigengesellschaft dauerdefizitäre Tätigkeiten aus, ist das Vorliegen einer Vermögensminderung eindeutig zu bejahen, da gerade bei solchen Tätigkeiten keine schuldrechtliche vereinbarte Ausgleichszahlung erfolgt und sich somit als Folge eine Verringerung des Vermögens bzw. Erhöhung von Verbindlichkeiten ergibt. Diese Schlussfolgerung lässt sich auch nicht durch die Argumentation untergraben, dass bei der Eigengesellschaft gar keine Vermögensminderung vorliegen kann, da die JpDÖR über gesellschaftsrechtliche Zuschüsse stets die entstandenen Verluste ersetze (Leippe 2006, S. 155). Diese Ansicht verkennt, dass bei der Rückgängigmachung einer vGA nicht auf den Gesamtvorgang, sondern auf die Einzelschritte abzustellen ist (BFH-Urteil vom 18.12.1996 – IR 26/95, DB 1997, S. 853; BFH-Urteil vom 25.5.2004 – VIII R 4/01, DB 2004, S. 2671; Gosch, 2. Aufl., § 8 KStG, Rn. 398). Somit liegt ein Vorteilsausgleich nicht vor, wenn die Kompensation schuldrechtlicher Verluste auf gesellschaftsrechtlicher Grundlage erfolgt (Heger, 2009, S. 306). Wäre dies nicht so, dann könnte die Eigengesellschaft ihre Körperschaftsteuerpflicht stets dadurch unterlaufen, indem Sie verdeckt an ihre Anteilseigner (JpDÖR) ausschüttet und im Gegenzug von ihren Anteilseignern gesellschaftsrechtliche Zuschüsse bekommt, die als steuerfreie verdeckte Ein-

lage § 8 Abs. 3 S. 3 KStG zu behandeln wären. Die steuerliche Vermögensminderung bleibt somit ohne schuldrechtlichen Verlustausgleich bestehen (Pinkos 2006, S. 695).

2. *Gesellschaftsrechtliche Verursachung der Vermögensminderung:* Im Schrifttum wird z. T. die Auffassung vertreten, dass die ständigen Verluste, die die Eigengesellschaft durch die Ausübung der dauerdefizitären Tätigkeiten erleide, betriebswirtschaftlicher Natur seien, da von den Kommunen durch landesrechtliche Vorgaben stets ein betriebswirtschaftliches, marktgerechtes und kostendeckendes Verhalten verlangt werde (Storg/Vierbach 2003, S. 2104). Da mit Tarifierhöhungen ein Nachfragerückgang verbunden wäre, der zusätzliche relative Kosten entstehen ließe, verhalten sich die Eigengesellschaften bei der Ausübung ihrer dauerdefizitären Tätigkeiten in der Summe marktgerecht, wenn die höchst möglichen kostendeckenden Einnahmen erzielt werden (Storg/Vierbach 2003, S. 2104).

Dieser Argumentation steht jedoch entgegen, dass bestimmte dauerdefizitäre Tätigkeiten/Betriebe (z. B. Bäder und Kindergärten) auch vom privaten Sektor gewinnbringend ausgestaltet werden können (Louis 1981, S. 202). Zu ergänzen ist auch, dass selbst, wenn derartige Tätigkeitsbereiche nur dauerdefizitär ausgestaltet werden könnten, deren Aufgabe wohl eher im betrieblichen Interesse liegt als deren Fortführung (BFH- Urteil vom 22.4.1998 – XI R 10/97, BStBl. II 1998, S. 665).

Für eine gesellschaftsrechtliche Verursachung der Vermögensminderung spricht wiederum, dass wohl ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer diese dauerdefizitäre Tätigkeit von einem Nichtgesellschafter ohne einen vorher vereinbarten schuldrechtlichen Verlustausgleich nicht übernommen hätte (BFH-Urteil vom 17.5.1995 – IR 147/93, BStBl. II 1996, S. 205; Gosch, 1. Aufl., § 8 KStG, Rn. 1039).

Weiter spricht für eine gesellschaftsrechtliche Verursachung die Tatsache, dass die übernommenen dauerdefizitären Tätigkeiten (Eigenbetriebe) nach den Kriterien des Einkommensteuergesetzes als Liebhabereibetriebe der öffentlichen Hand einzustufen wären. Die Inkaufnahme von Dauerverlusten (negative Totalgewinn-prognose), erfolgt sie auch im öffentlichen Interesse, ist nicht anders zu beurteilen als bei natürlichen Personen (Liebhabeerei (Hüttemann 2007, S. 1607)). Somit resultiert die Ausübung von Dauerverlustgeschäften aus einer außersteuerlichen Motivation. Die Ausübung eines Dauerverlustgeschäftes zählt folglich nicht zur betrieblichen Sphäre der Eigengesellschaft.

Auch der in der Literatur dazu vorgebrachten Argumentation, dass die einbezogenen Regeln der Liebhaberei private Motive erfordern, solche bei der öffentlichen Hand (JPdÖR) als Gesellschafter gar nicht vorliegen, kann widersprochen werden (Hölzer 2003, S. 2091): Gemäß BFH ist es irrelevant, ob die Betätigung auf die Befriedigung privater Interessen gerichtet ist oder den außersteuerlichen Bereich betrifft. Dies ist bei natürlichen Personen regelmäßig mit den privaten Motiven deckungsgleich (BFH-Urteil vom 25.6.1996 – VIII R28/94, BStBl. II 1997, S. 204 f.; Gosch, 2. Aufl., § 8 KStG, Rn. 1037).

Da die dauerdefizitäre Tätigkeit (Eigenbetrieb) aufgrund gesetzlicher Vorgaben bzw. im Interesse der Bürger ganz bewusst ohne Gewinnerzielungsabsicht unterhalten wird, stellt die Entscheidung diese dauerdefizitäre Tätigkeit (Eigenbetrieb) in einer Eigengesellschaft weiterzuführen, eine rein kommunalpolitische (und nicht betriebliche) Motivation dar und ist somit der außersteuerlichen Sphäre der Eigengesellschaft zuzuordnen (Hüttemann 2007, S. 1607).

Eine generelle Verneinung der Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis (wie sie häufig im Schrifttum vorkommt), kann nicht damit gerechtfertigt werden, dass die Eigengesellschaft die dauerdefizitäre Tätigkeit für die Allgemeinheit erbringe und somit keine gesellschaftsrechtliche Verursachung vorliege (Beiser 2005, S. 2598ff.). Die von der JPDÖR übertragenden Aufgaben werden, kommunalpolitisch motiviert (außersteuerliche Sphäre), ohne kostendeckendes Entgelt angeboten.

3. *Vorteilsgewährung beim Gesellschafter*: Eine Vorteilsgewährung, die nicht auf eine offene Ausschüttung beruht, ist bei der JPDÖR (Städte/Gemeinden) ebenfalls zu konstatieren, soweit sie sich eigene Aufwendungen durch die Übertragung des Dauerverlustgeschäftes (Eigenbetrieb) auf die Eigengesellschaft erspart (Pinkos 2006, S. 696; Becker/Kretzschmann 2007, S. 1426.; Gosch, 2. Aufl., § 8 KStG, Rn. 1040).

Dieser Vorteil lässt sich auch nicht, wie häufig argumentiert wird, durch die Gewährung von gesellschaftsrechtlichen Zuschüssen (JPDÖR) revidieren (Kalwarowskyj 2005, S. 2266; Storg/Vierbach 2003, S. 2104), da es bei der Rückgängigmachung einer vGA auf die Einzelbetrachtung und nicht auf die Gesamtbetrachtung ankommt (BFH-Urteil vom 18.12.1996 – IR26/95, DB 1997, S. 853). Schuldrechtliche und gesellschaftsrechtliche Ebenen sind nicht saldierungsfähig. Somit sind die Hinnahme von Dauerverlustgeschäften und der Verlustausgleich getrennt zu beurteilen (Heger 2009, S. 301; Heurung/Seidel 2009, S. 1787; Gosch, 2. Aufl., § 8 KStG, Rn. 398).

Es lässt sich somit zusammenfassen, dass bei der Übertragung dauerdefizitärer Tätigkeiten/Eigenbetriebe auf eine selbständige kommunale Eigengesellschaft, ohne Vereinbarung eines schuldrechtlichen Verlustausgleichsanspruchs die Rechtsfolgen der vGA zu ziehen sind (BFH-Urteil vom 22.8.2007 – IR 32/06, BStBl.II 2007, S. 964ff.; Gosch, 2. Aufl., § 8 KStG, Rn. 1040 f.; Hüttemann 2010, S. 19; Pinkos 2006, S. 694; Becker/Kretzschmann 2007, S. 1426ff.). Die Verluste werden außerbilanziell korrigiert und stehen somit genauso wie im privaten Sektor nicht zur steuerlichen Verlustverrechnung zur Verfügung.

b) Begünstigung von Dauerverlustgeschäften durch § 8 Abs. 7 KStG

§ 8 Abs. 7 KStG regelt, dass für bestimmte Dauerverlustgeschäfte der öffentlichen Hand die Rechtsfolgen der vGA nicht zu ziehen sind. Dies betrifft sowohl Dauerverlustgeschäfte, die im Rahmen eines BgA als auch in einer Eigengesellschaft ausgeübt werden, sofern die Mehrheit der Stimmenrechte auf die JPDÖR entfällt und nachweislich ausschließlich diese Gesellschafter (JPDÖR) die Verluste aus den Dauerverlustgeschäften tragen.

Gemäß § 8 Abs. 7 S. 2 KStG liegt ein begünstigtes Dauerverlustgeschäft vor, soweit aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird oder in den Fällen von § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 KStG das Geschäft Ausfluss einer Tätigkeit ist, die bei JPDÖR zu einem Hoheitsbetrieb gehört.

Angesichts der allgemeinen und daseinsvorsorgenden Aufgabenstellung der öffentlichen Hand haben diese Kriterien allerdings keine einschränkende Wirkung, da sich somit grundsätzlich jede dauerdefizitäre Tätigkeit der öffentlichen Hand als begünstigt einstufen lässt (Gosch, 2

Aufl., § 8 KStG, Rn. 1043 a). Für die Frage, ob ein kostendeckendes Entgelt erwirtschaftet worden ist oder nicht, sind sämtliche Vergütungen von Dritten sowie Entgelte, die mit der Trägerkörperschaft/Gesellschaftern auf schuldrechtlicher Basis vereinbart wurden, zu berücksichtigen. Ab welchem Prognosezeitraum das Kriterium der Dauerhaftigkeit erfüllt ist, ist bis dato ungeklärt (Rengers, 114 Aufl., § 8 KStG, Rn. 1122.).

Anhand der im vorherigen Gliederungspunkt (3.1) dargestellten Ergebnisse lässt sich erkennen, dass durch den im Rahmen des JStG 2009 eingeführten § 8 Abs. 7 KStG, vom Gesetzgeber eine Ausnahmeregelung geschaffen wurde (Gosch, 2. Aufl., § 8 KStG, Rn. 1043). Dies jedoch entgegen der in der Literatur teilweisen vertretenden Meinung (Gosch 2004, S. 375; Klingebiel, 68. Erg. Lfg., § 8 KStG, Rn. 5) nur für Eigengesellschaften der JPdÖR und nicht für Eigenbetriebe. Überträgt eine JPdÖR ihre dauerdefizitären Eigenbetriebe auf eine von ihr beherrschte Eigengesellschaft, können die Verluste nun nicht mehr über das Institut der vGA neutralisiert werden. Die Verluste stehen der Eigengesellschaft somit, entgegen den allgemeinen Besteuerungsprinzipien, zur steuerlichen Verlustverrechnung zur Verfügung. Hieraus alleine ergibt sich jedoch noch keine steuerliche Begünstigung, da für eine Begünstigung Verlustverrechnungsmasse vorhanden sein muss. Sie wird über den steuerlichen Querverbund geschaffen.

c) Zusammenfassungsmöglichkeiten/steuerlicher Querverbund

Nachfolgend sollen nun die steuerlichen Regelungen über die Zusammenfassungsmöglichkeiten verschiedener BgA und verschiedener Tätigkeiten im Rahmen der Eigengesellschaft dargestellt werden, da diese Regelungen den Raum für eine steuerliche Begünstigung der Unternehmen von JPdÖR (Städte/Gemeinden) eröffnen.

aa) Eigenbetriebe (BgA)

Der Grundsatz, dass für jeden BgA das steuerliche Einkommen selbständig zu ermitteln ist, was die steuerliche Verlustverrechnung zwischen verschiedenen BgA ausschließt (Troll et al. 2004, E.3. Rn. 59), wird mit § 4 Abs. 6 KStG durchbrochen: Demnach ist es der JPdÖR für Zwecke der steuerlichen Gewinnermittlung gestattet, verschiedene BgA zusammenzufassen (Oberfinanzdirektion Münster 2013, S. 110) – sogenannter direkter steuerlicher Querverbund (Wallenhorst/Halaczinsky 2009, S. 478).

Auch wenn der steuerlichen Zusammenfassung Grenzen gesetzt sind, verbleibt Raum für die Annahme einer steuerlichen Begünstigung der öffentlichen Hand: Es lassen sich dauerdefizitäre mit gewinnbringenden BgA einer JPdÖR für die steuerliche Gewinnermittlung zusammenfassen (§ 4 Abs. 6 KStG). Das hat eine geringere Steuerbelastung zur Folge.

Gemäß § 4 Abs. 6 KStG können folgende BgA für die steuerliche Gewinnermittlung zusammengefasst werden:

1. 1) § 4 Abs. 6 Nr. 1 KStG lässt den Zusammenschluss für gleichartige BgA zu. Dieses Kriterium ist erfüllt, wenn es sich um gewerbliche Betätigungen handelt, die sich ergänzen oder

im gleichen Gewerbezug ausgeübt werden (BFH-Urteil vom 6.9.02 – IR 42/01, BFH/NV 2003, S. 512; Erhard, 114.Aufl., § 4 KStG, Rn. 103).

2. 2) Die Zusammenfassung mehrerer BgA ist auch dann zulässig, wenn zwischen den jeweiligen BgA nach dem Gesamtbild der Verhältnisse objektiv eine enge, wechselseitige, technisch wirtschaftliche Verflechtung besteht und die Verflechtung von einigem Gewicht ist (§ 4 Abs. 6 Nr. 2 KStG). Hierbei liegt eine den Anforderungen genügende Verflechtung vor, wenn sich aus der Lieferung eines Hauptstoffes für den einen Betrieb gleichzeitig Vorteile für den anderen Betrieb ergeben, die nicht allein auf einer Verknüpfung aufgrund einer subjektiven Willensentscheidung beruhen, sondern zwangsläufig aufgrund chemischer bzw. physikalischer Vorgänge entstehen (BFH-Urteil vom 6.8.1962 – I65/60 U, BStBl. III 1962, S. 452 f.).
3. 3) Gemäß § 4 Abs. 6 Nr. 3 KStG i. V. m. § 4 Abs. 3 KStG kann auch eine Zusammenfassung von BgA erfolgen, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, den öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen (sogenannte Versorgungsbetriebe). Diese Zusammenfassung von Versorgungsbetrieben wird dabei ohne enge wechselseitige wirtschaftliche Verflechtung anerkannt, da die in ihnen geübten Betätigungen den gleichen Gedanken, nämlich der Versorgung der Bevölkerung, untergeordnet sind (BFH-Urteil vom 8.11.1989 – IR 187/85, BStBl.II 1990, S. 243).
4. 4) Gemäß BMF-Schreiben vom 12.11.2009 (BMF-Schreiben vom 12.11.2009, IV C7-S. 2706-08/10004, DB 2009, S. 2520) ist auch eine kettenförmige Zusammenfassung zwischen BgA zulässig. Der zusammengefasste BgA kann mit einem weiteren BgA zusammengefasst werden, wenn die Zusammenfassungsvoraussetzungen des § 4 Abs. 6 Nr. 1-3 KStG nur zwischen diesem BgA und einen der „BgA“ des zusammengefassten BgA vorliegen. In den Fällen des § 4 Abs. 6 Nr. 2 KStG muss die Voraussetzung „von einigem Gewicht“ jedoch im Verhältnis zum zusammengefassten BgA vorliegen.

Es zeigt sich, dass den Städten und Gemeinden eine Vielzahl von Gestaltungsmöglichkeiten gegeben wird, ihre dauerdefizitären Verluste einer steuerlichen Verrechnung zugänglich zu machen. Dies führt im Vergleich zu privatwirtschaftlichen Unternehmen grundsätzlich zu einer steuerlichen Begünstigung/Subventionierung. Eine Begünstigung ist allerdings nur insoweit zu bejahen, wie durch den dauerdefizitären BgA keine ertragsreiche Tätigkeit/BgA gefördert bzw. unterstützt wird (Hüttemann 2007, S. 1607; Weitemeyer 2009, S. 10). Derartige Dauerverluste stünden auch Unternehmen der Privatwirtschaft zur steuerlichen Verlustverrechnung zur Verfügung (siehe Gliederungspunkt II.2.a).

Die pauschale Annahme (Weitemeyer 2009, S. 10), dass mit dauerdefizitären BgA grundsätzlich keine Hilfstätigkeit verfolgt werde, um eine ertragreiche Haupttätigkeit zu fördern, ist kritisch. Es werden durchaus dauerdefizitäre BgA zur Förderung eines ertragreichen BgA betrieben (als Beispiel sei hier ein dauerdefizitäres Parkhaus genannt, das Parkmöglichkeiten für die Badegäste eines gewinnbringenden Freibades bietet). Da § 4 Abs. 6 Nr. 1-3 KStG sich jedoch nicht nur auf solche BgA beschränkt (insofern richtig (Weitemeyer, 2009, S. 10)), ist der Tatbestand einer steuerlichen Begünstigung/Subventionierung weiterhin gegeben.

bb) Eigengesellschaften

Inwieweit eine kommunale Eigengesellschaft, die die Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 KStG erfüllt, begünstigte Dauerverlustgeschäfte i. S. d. § 8 Abs. 7 S. 2 KStG mit anderen gewinnbringenden Tätigkeiten (z. B. ausgegliederte gewinnbringende BgA) steuerlastreduzierend zusammenfassen zu dürfen, regelt § 8 Abs. 9 KStG. Demnach sind für die steuerliche Verlustverrechnung folgende Sparten zu bilden (indirekter steuerlicher Querverbund (Wallenhorst/Halaczinsky 2009, S. 482)):

1. Der ersten Sparte sind dauerdefizitäre Tätigkeiten der kommunalen Eigengesellschaft zuzuordnen, die bei der JPDÖR zu einem Hoheitsbetrieb gehören (§ 8 Abs. 9 S. 1 Nr. 1 KStG).
2. Gemäß § 8 Abs. 9 S. 1 Nr. 2 KStG sind für alle weiteren durch die Eigengesellschaft ausgeübten Tätigkeiten, die nach § 4 Abs. 6 Nr. 1-3 KStG zusammenfassbar wären, weitere Sparten zu bilden. Jenes geschieht unabhängig davon, ob es sich um begünstigte Dauerverlustgeschäfte oder gewinnbringende Geschäfte handelt. Dabei bilden zusammenfassbare Tätigkeiten jeweils eine gesonderte Sparte. Für alle anderen begünstigten Dauerverlustgeschäfte gemäß § 8 Abs. 7 S. 2 KStG, die nicht unter § 8 Abs. 9 S. 1 Nr. 1 KStG fallen und nicht gemäß § 4 Abs. 6 KStG verrechenbar sind, müssen gesonderte Sparten gebildet werden.
3. § 8 Abs. 9 S. 1 Nr. 3 KStG legt schließlich fest, dass für alle übrigen Tätigkeiten der Eigengesellschaft eine einheitliche Sparte zu bilden ist.

Für die so ermittelten Sparten wird das zu versteuernde Einkommen jeweils separat ermittelt und der Ertragsbesteuerung unterzogen (Rengers, 114. Aufl., § 8 KStG, Rn. 1161-1162). Ein Verlustausgleich zwischen den einzelnen Sparten findet grundsätzlich nicht statt. Die Ergebnisermittlung in einer kommunalen Eigengesellschaft folgt damit grundsätzlich der von BgA.

Auch im Rahmen von kommunalen Eigengesellschaften führen somit die Regelungen über den indirekten Querverbund zu einer steuerlichen Begünstigung/Subventionierung der öffentlichen Hand (Gosch, 2. Aufl., § 8 KStG, Rn. 1040 u. 1043; Becker/Kretschmann 2007, S. 1426; BFH vom 22.8.2007 – IR 32/06, BStBl.II 2007, S. 964ff.; Weitemeyer 2009, S. 10; Weitemeyer 2003, S. 326ff.)

d) Zwischenergebnis

Es wurde gezeigt, dass die körperschaftssteuerlichen Regelungen über den steuerlichen Querverbund dauerdefizitärer und gewinnbringender Betriebe gewerblicher Art eine steuerliche Begünstigung/Subventionierung für öffentliche Unternehmen darstellen (so auch Weitemeyer 2009, S. 10; Wallenhorst/Halaczinsky 2009, S. 499; Hüttemann 2009, S. 311; Heidler 2006, S. 64; Gosch, 2. Aufl., § 8 KStG, Rn. 1043), denn für privatwirtschaftlich tätige Unternehmen (Gewerbebetriebe) gleicher Branche ist eine solche Verlustverrechnung nicht möglich (siehe Gliederungspunkt II.2.a)

Dies gilt unabhängig davon, ob die Unternehmen in Form eines BgA durch die JPDÖR selbst oder im Rahmen einer Eigengesellschaft betrieben werden. Die Begünstigung der öffentlichen Hand ist jedoch unter Wettbewerbsgesichtspunkten nicht zu rechtfertigen, weil der Zweck für die Besteuerung der öffentlichen Hand, gemäß Gesetzgeber, Rechtsprechung sowie der

h. M. im Schrifttum in der Sicherung der Wettbewerbsneutralität bestehen soll (BFH-Urteil vom 23.10.1996 – IR 1-2/94, BStBl.II 1997, S. 142; Hüttemann 2009, S. 308; Wallenhorst/Halaczinsky 2009, S. 494).

Da es sich jedoch bei den durch die öffentliche Hand ausgeführten wirtschaftlichen Tätigkeiten (Tätigkeiten der Daseinsvorsorge) grundsätzlich nicht um hoheitliche Tätigkeiten handelt, können diese Tätigkeiten auch vom privaten Sektor erbracht werden (Louis 1981, S. 202). Insofern kommt es durch die steuerliche Begünstigung der öffentlichen Unternehmen zu Wettbewerbsverzerrungen. Öffentliche Unternehmen können ihre Angebotspreise durch die eingetretene Steuererminderbelastung mehr gestalten (Wallenhorst/Halaczinsky 2009, S. 494). Selbst wenn solche Tätigkeiten noch nicht von privaten Anbietern erbracht werden, führen die Regelungen über den steuerlichen Querverbund zu einer potentiellen Wettbewerbsverzerrung, da den privaten Anbietern durch die Möglichkeit der niedrigeren Preissetzung der Marktzutritt erschwert wird. Daher sollte eine Gleichbehandlung im Rahmen der Besteuerung angestrebt werden.

Die steuerliche Begünstigung öffentlicher Unternehmen stellt nicht nur ein nationales Problem dar, sondern kann auch zu einem europäischen Problem werden: Die Staaten sind auf ihrem Hoheitsgebiet in der Festlegung ihrer Steueransprüche, sowie in der Ausübung ihrer Steuer Gewalt autonom (Brähler 2011, S. 3; Panayi 2004, S. 283). Dies gilt jedoch für EU-Staaten nur soweit, wie die steuerlichen Regelungen nicht gegen die Beihilfeverbotsnorm des Art. 107 Abs. 1 AEUV verstoßen (EuGH-Urteil vom 15.3.1994, C-387/92, Banco Exterior de Espana, Slg. 1994, I-877; Kreuzschitz, 5. Aufl., Art. 107 AEUV, Rn. 36; Bartosch, 1. Aufl., Art. 87 EGV, Rn. 73). Ob die Vergünstigung der öffentlichen Hand, die auf einem permanenten Steuererlass bei bestimmten wirtschaftlichen Betätigungen gerichtet ist, gegen das EU-Beihilfeverbot des Art. 107 AEUV verstößt (in der Literatur bisher strittig: Gosch, 2. Aufl., § 8 KStG, Rn. 1043; Wallenhorst/Halaczinsky 2009, S. 499; Weitemeyer 2009, S. 1ff.; Hüttemann 2009, S. 311) und somit rechtswidrig ist, wird im Folgenden untersucht.

III. Steuerliche Begünstigung als Ausprägung einer verbotenen Beihilfe

1. Normzweck

Gemäß Art. 3 Abs. 1 lit. g EGV (a. F.) ist oberstes Ziel der EU, den Wettbewerb innerhalb des Binnenmarktes vor Verzerrungen zu schützen. Basis dieses Leitprinzips ist der Gedanke der klassisch liberalen Theorie, wonach es zu einer optimalen Faktorallokation und Wohlfahrtsmehrung kommt, wenn die Entscheidungen über die Verwendung knapper öffentlicher Güter frei von staatlicher Beeinflussung getroffen werden (Kellersmann/Treich 2003, S. 295). Der staatliche Einsatz von Geld, hierzu zählen auch Steuerermäßigungen (EuGH-Urteil vom 15.3.1994, C-387/92, Banco Exterior de Espana, Slg. 1994, I-877, Rn. 13 f.), ist dabei eine der wesentlichen Fallkonstellationen, die geeignet sind, den Wettbewerb im Binnenmarkt zu beeinflussen (Oppermann et al. 2009, § 22, Rn. 1). Eine Einmischung des Staates durch Gewährung von Beihilfen zur Stärkung der Konkurrenzfähigkeit der begünstigten Unternehmen würde so-

mit den Marktmechanismus stören. Nationale Unternehmen werden durch die wirtschaftlichen bzw. finanziellen Vorteile gegenüber der ausländischen Konkurrenz gestärkt und der Wettbewerb somit verfälscht (Koenig/Kühling, 1. Aufl., Art. 87 EGV, Rn. 1.) Infolgedessen regeln Art. 107ff. AEUV ein grundsätzliches Verbot staatlicher Beihilfen. Das wesentliche Ziel der dort formulierten Beihilfekontrolle ist die Vermeidung innergemeinschaftlicher Wettbewerbsverzerrungen durch staatliche Maßnahmen (Koenig/Kühling, 1. Aufl., Art. 87 EGV, Rn. 2.).

2. Tatbestandsmerkmale

Die Beurteilung der Frage, ob die körperschaftsteuerlichen Regelungen über den direkten und indirekten Querverbund eine schädliche EU-Beihilfe darstellen, erfordert die Überprüfung der Tatbestandsmerkmale gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV:

a) Begünstigung

Der Tatbestand der Begünstigung ist erfüllt, wenn eine Leistung jedweder Art ohne marktgerechte Gegenleistung gewährt wird (EuGH-Urteil vom 29.4.1996, Rs. C-342/96, Spanien vs. Kommission, Slg. 1999, I-2459). Dabei beinhaltet der Begriff „Leistung jedweder Art“ gemäß EuGH (EuGH-Urteil vom 23.2.1961, RS.30/59, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen, Slg. 1961, 3, 43) nicht nur positive Leistungen (Zahlung von Finanzmitteln (Subventionen im engeren Sinne)), sondern auch Maßnahmen, die ein Unternehmen von Belastungen, die es normalerweise zu tragen hat, befreit bzw. diese verringert. Somit umfasst der Begriff „Leistung jedweder Art“ auch die Minderung oder Befreiung von der eigentlich zu tragenden Steuerlast (Triantafyllou, 6. Aufl., Art. 87 EGV, Rn. 95; EuGH-Urteil vom 15.3.1994, C-38/92, Banco Exterior de Espana, Slg. 1994, I-877, Rn. 13 f.).

Die körperschaftsteuerlichen Regelungen über den steuerlichen Querverbund öffentlicher Unternehmen sind eine Begünstigung i. S. d. Art. 107 Abs. 1 AEUV (ähnlich Weitemeyer 2009, S. 10).

b) Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige

Art. 107 Abs. 1 AEUV verlangt weiterhin für das Vorliegen einer schädlichen Beihilfe, dass die Begünstigung für bestimmte Unternehmen bzw. Produktionszweige gewährt wird. Gemäß EuGH (EuGH-Urteil vom 16.3.2004 verb. Rs. C-264/01, C-306/01, C-354/01, C-355/01, AOK Bundesverband, Slg. 2004, I-2425, Rn. 46) fällt unter dem europäischen Unternehmensbegriff jede wirtschaftlich tätige Einheit, ungeachtet ihrer Rechts- oder Finanzierungsform. Die Größe des begünstigten Unternehmens ist dabei unbedeutend (Emmerich, 4. Aufl., Art. 81 EGV, Rn. 20). Der Begriff der wirtschaftlichen Tätigkeit ist dabei sehr weit gefasst, sodass hiervon lediglich der private Haushalt, der Arbeitsmarkt und die Ausübung von staatlicher Hoheitsgewalt ausgeschlossen sind (Emmerich, 4. Aufl., Art. 81 Abs. 1 EGV, Rn. 21). Somit ist unter dem

Begriff wirtschaftliche Tätigkeit letztendlich jede Tätigkeit zur Erzeugung wirtschaftlicher Güter als auch zur Darbietung gewerblicher Leistungen zu summieren. Auf die Absicht einer Gewinnerzielung des Unternehmens kommt es nicht an (EuGH-Urteil vom 15.12.2005, Rs. C-66/02, Italien vs. Kommission, Slg. 2005, I-10901, Rn. 84ff., 91 f.). Bei kommunalen BgA (Eigenbetriebe) und Eigengesellschaften, die von den Körperschaftsteuerlichen Regelungen über den steuerlichen Querverbund erfasst werden, handelt es sich um Unternehmen im Sinne des EU- Beihilferechtes, da diese stets wirtschaftliche Leistungen erbringen und diese gerade nicht zum hoheitlichen Bereich/Sphäre der öffentlichen Hand gehören (ähnlich Weitemeyer 2009, S. 10 f.).

c) Staatlichkeit der Beihilfe

Als weitere Voraussetzung für eine schädliche Beihilfe fordert Art. 107 Abs. 1 AEUV, dass die gewährte Begünstigung staatlich ist bzw. aus staatlichen Mitteln gewährt wird. Zwar werden im Fall von Steuersubventionen/ Steuerentlastungen keine staatlichen Mittel direkt ausgezahlt, beim Verzicht auf Steuer- oder sonstige Einnahmen erleidet der Staat jedoch als direkte Konsequenz Mindereinnahmen. Begünstigende Steuerregelungen werden daher stets als aus staatlichen Mitteln gewährter Vorteil eingestuft (Kommissionsmitteilung vom 11.11.1998 über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, ABL. 1998 C 384/3, Tz. 10 = BStBl. I 1999, S. 205). Nicht von Bedeutung ist dabei, welche staatliche Stelle (Bund, Land, Kommune) die Mittel bzw. die Verschonung gewährt. (EuGH-Urteil vom 14.10.1987, Rs. C-248/84, Gemeinschaftsaufgabe, Slg. 1987, I-4013). Da der steuerliche Querverbund eine steuerliche Begünstigung/Subventionierung darstellt, ist er somit grundsätzlich als staatliche Maßnahme zu klassifizieren. Auch dieses Kriterium für eine schädliche Beihilfe ist somit erfüllt (Weitemeyer 2009, S. 10).

d) Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedsstaaten und Verfälschung bzw. Drohung der Verfälschung des Wettbewerbes

Art 107 Abs. 1 AEUV setzt für das Vorhandensein einer schädlichen Beihilfe weiter voraus, dass es durch die gewährte Begünstigung zu Handelsbeeinträchtigungen zwischen den EU Mitgliedsstaaten kommt und der Wettbewerb verfälscht wird, wobei bereits eine drohende Wettbewerbsverfälschung ausreicht.

Gemäß EuGH (EuGH-Urteil vom 13.3.1985, Rs. 296 u. 318/82-Niederlande und Leewarder Papierwarenfabrik/ Kommission, Slg. 1985, 809 Rn. 24) ist dabei jedoch nicht pauschal davon auszugehen, dass jede Begünstigung eine wettbewerbsverfälschende oder den Handel zwischen den Mitgliedstaaten beeinträchtigende Wirkung zur Folge hat. Vielmehr kommt es auf die Überprüfung des Einzelfalles an. Keine drohenden wettbewerbsverfälschenden oder den Handel zwischen den Mitgliedsstaaten beeinträchtigende Wirkungen können demnach nur solche Begünstigungen haben, bei dem der begünstigte Empfänger Monopolist ist und es auch keine potentiellen Wettbewerber gibt (Cremer, 3. Aufl., Art. 87 EGV, Rn. 21 f.). Alle anderen ge-

währten Begünstigungen sind demzufolge genauer zu überprüfen. Gemäß EuGH (EuGH-Urteil vom 30.4.1998, Rs. T-214/95, Vlaams Gewest, Slg. 1998, II-717, Rn. 42) können auch durch kleinere Unternehmen wettbewerbsverfälschende/beeinträchtigende Wirkungen auf den Handel zwischen den EU Mitgliedsstaaten entstehen, eine Bagatellgrenze besteht somit nicht.

So hat der EuGH (EuGH-Urteil vom 24.7.2003 – Rs. C-280/00 – Altmark Trans, Slg. 2003, I-7747, Rn. 78 f.) eine Beeinträchtigung auf den Handel zwischen den EU Mitgliedsstaaten und eine wettbewerbsverfälschende Wirkung für Begünstigungen von inländischen, kommunal tätigen Personalunternehmen bereits mit der Begründung festgestellt, dass diese Tätigkeiten grundsätzlich auch von Unternehmen anderer EU Mitgliedsstaaten im Inland erbracht werden können, diesen aber durch die gewährte Begünstigung der inländische Marktzutritt erschwert werden würde. Für eine positive Bescheinigung dieses Tatbestandsmerkmals als Ganzes genügt demzufolge, die aus der Begünstigung des lokalen Betriebes folgende Erschwernis des Markteintrittes für ein ausländisches Konkurrenzunternehmen (EuGH-Urteil vom 17.9.1980, Rs. 730/79, Phillip Morris, Slg. 1980, 2671, Rn. 11; Lübbig/Martin-Ehlers 2009, Rn. 235). Ein pauschaler Verweis (wie z. B. Gosch, 2.Aufl., § 8 KStG, Rn. 1043), dass die begünstigten öffentlichen Unternehmen größtenteils nur lokal begrenzt tätig sind und somit keine wettbewerbsverfälschende oder den Handel zwischen den EU Mitgliedsstaaten beeinträchtigende Wirkungen haben können, ist somit zu verwerfen.

Durch die körperschaftsteuerlichen Regelungen zum steuerlichen Querverbund werden ausschließlich die öffentlichen Unternehmen mit ihren wirtschaftlichen Tätigkeiten steuerlich begünstigt. Da solche wirtschaftlichen Tätigkeiten nicht zum hoheitlichen Aufgabenbereich der öffentlichen Hand zählen, können diese grundsätzlich auch von privaten Unternehmen im Inland und von Unternehmen aus anderen EU Mitgliedsstaaten erbracht werden. Eine wettbewerbsverzerrende oder den Handel zwischen den EU Mitgliedsstaaten beeinträchtigende Wirkung ist somit denkbar (ähnlich Weitemeyer 2009, S. 11).

Selbst wenn aktuell keine Mitbewerber auf dem Markt vorhanden sind, liegt eine potenziell wettbewerbsverzerrende oder den Handel zwischen den EU Mitgliedstaaten beeinträchtigende Wirkung vor (Markteintrittsbarriere).

e) Selektivität der Steuermaßnahme

Als letztes Merkmal fordert Art. 107 Abs. 1 AEUV für das Vorliegen einer schädlichen Beihilfe, dass die gewährte Begünstigung nur bestimmte Unternehmen bzw. Produktionszweige eines Mitgliedstaates begünstigt. Für Steuersenkungen bestehen nach ständiger EuGH Rechtsprechung (EuGH-Urteil vom 8.11.2001, Rs. C-143/99, Adria Wien Pipeline, Slg. 2001, I-8365, Rn. 41, EuZW 2002, 213) solange keine beihilferechtlichen Bedenken, wie die Maßnahme auf alle Unternehmen bzw. Produktionszweige, die sich im Hinblick auf das mit der Regelung verfolgte Ziel in eine vergleichbare, tatsächliche und rechtliche Situation befinden, anzuwenden ist. Sobald jedoch Unternehmen, die sich in einer solchen vergleichbaren Position befinden, unterschiedlich behandelt werden, liegt eine selektive Maßnahme vor, die nach Art. 107 Abs. 1 AEUV (soweit dessen übrige Voraussetzungen erfüllt sind) unzulässig ist. Im Rahmen des EU-Beihilferechtes wird grundsätzlich zwischen 2 Arten von Selektivität unterschieden: 1. regiona-

le Selektivität und 2. materielle Selektivität. Um eine Maßnahme/Begünstigung als selektiv einstuft zu können, genügt es, dass eine der genannten Arten vorliegt. Wobei eine Maßnahme/Begünstigung kumulativ auch beide Kategorien erfüllen kann (Blumenberg/Kring 2011, S. 14.). Ob die Körperschaftsteuerlichen Regelungen zum kommunalen Querverbund eine Selektivität begründen und wenn ja auf welche Art und Weise wird nachfolgend untersucht:

aa) Regionale Selektivität

Regionale Selektivität bei der steuerlichen Begünstigung/Maßnahme ist zu bejahen, wenn die Maßnahme zwar allgemein in Bezug auf alle Unternehmen bzw. Produktionszweige eines Mitgliedsstaates ausgestaltet ist, jedoch der Anwenderkreis auf ein bestimmtes Gebiet des Mitgliedstaates eingeschränkt ist (Blumenberg/Kring 2011, S. 14). Die Körperschaftsteuerlichen Regelungen zum Querverbund erfüllen somit nicht das Kriterium der regionalen Selektivität, da sie nicht nur für bestimmte geographische Regionen gelten, sondern Gültigkeit für das gesamte Hoheitsgebiet der BRD haben.

bb) Materielle Selektivität

Materielle Selektivität erfasst in erster Linie Steuerregelungen, die auf einen bestimmten Sektor oder auf bestimmte Unternehmen, unabhängig von ihrer Branchenzugehörigkeit, bezogen sind, z. B. Steuervorteile nur für Großunternehmen (EuGH-Urteil vom 1.12.1998 – Rs. C-200/07, Ecotrade Srl, Slg. 1998, I-7907, Rn. 39ff.), KMU (EuGH-Urteil vom 29.9.2000 – Rs. T-55/99, CETM, Slg. 2000, I-3207, Rn. 40ff.) oder Vergünstigungen, die lediglich ein bestimmter Sektor, z. B. das produzierende Gewerbe genießt (EuGH-Urteil vom 8.1.2001 – Rs. C-143/99, Adria Wien Pipeline, Slg. 2001, I-8365), sind bereits als materiell selektiv qualifiziert worden. Zur Beantwortung der Frage, ob die gewährte Begünstigung eine materielle Selektivität begründet, wird gemäß EuGH (EuGH-Urteil vom 10.1.2006 – Rs. C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze, Slg. 2006, I-289, Rn. 131) folgende dreistufige Prüfung vorgenommen:

- *Feststellung des steuerlichen Normalfalles:* Bei der Beurteilung einer Maßnahme/Begünstigung hinsichtlich der materiellen Selektivität wird in einem ersten Prüfschritt der steuerliche Normalfall erarbeitet (Bartosch, 1.Aufl., Art. 87 Abs. 1 EGV, Rn. 96). In diesem Beitrag ist das Körperschaftsteuerliche Regelungswerk Bezugspunkt für die Frage nach der materiellen Selektivität: Die durch den kommunalen Querverbund geschaffene Mobilisierung von Dauerverlusten stellt einen Fremdkörper im deutschen Steuersystem dar. Unabhängig davon, ob Verluste dauerdefizitärer Betätigung als verdeckte Gewinnausschüttung (Gosch, 2.Aufl., § 8 KStG, Rn. 1043) oder als Liebhaberei eingeordnet werden (Hüttemann 2007, S. 1607), stehen sie nach der Systematik des Ertragsteuerrechts für eine Gewinnverrechnung nicht zur Verfügung. Dies gilt für privatrechtliche Kapitalgesellschaften ebenso wie für andere Rechtsformen (Weitemeyer 2009, S. 10). Der steuerliche Verlustausgleich im kommunalen Querverbund ist somit als abweichende Handhabung vom steuerlichen Normalfall zu werten (Weitemeyer 2003, S. 329).

- *Ungleichbehandlung von Unternehmen:* Um eine Maßnahme als selektiv zu bewerten, muss die in Frage stehende Norm dahingehend untersucht werden, ob bestimmte Unternehmen/Produktionszweige im Vergleich zu anderen in vergleichbaren Situationen befindliche Unternehmen/Produktionszweige bessergestellt werden (EuGH-Urteil vom 10.1.2006 – Rs. C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze, Slg. 2006, I-289, Rn. 131).

Ziel der Regelung zum steuerlichen Querverbund ist der Erhalt von Betätigungen im Bereich der Daseinsvorsorge. Nach eigenen Angaben ist die öffentliche Hand ohne die aus dem Querverbund resultierende Steuererminderbelastung nicht in der Lage, die defizitären, aber erwünschten Betätigungen der Daseinsvorsorge aufrecht zu erhalten (Püttner 1995, S. 104; Leippe 2005, S. 156). Da Tätigkeiten der Daseinsvorsorge auch von privaten Unternehmen erbracht werden (Louis 1981, S. 202), ihnen aber eine steuerliche Verlustverrechnung ihrer dauerdefizitären Tätigkeiten untersagt ist, liegt eine Ungleichbehandlung von Unternehmen vor (ähnlich Weitemeyer 2009, S. 10 f.).

- *Weitere Rechtfertigungselemente:* Im finalen Schritt der Selektivitätsprüfung ist schließlich die Frage nach einer möglichen Rechtfertigung der Ungleichbehandlung durch das Wesen bzw. die allgemeine Struktur des Steuer- bzw. Abgabensystem zu klären (EuGH-Urteil vom 2.7.1974 – Rs. C-173/73, Italien/Kommission, Slg. 1974, I-709, Rn. 33).

Die Ungleichbehandlung ist nur dann zu rechtfertigen, wenn sie dem Aufbau des Steuersystems innewohnt (Bär-Boussiere, 2. Aufl., Art. 87 EGV, Rn. 32). Hierfür ist zu prüfen, ob eine systemimmanente oder aber eine systemfremde und somit nicht gerechtfertigte Differenzierung vorliegt. Zu den systemimmanenten Zielen des Steuerrechts zählen dabei grundsätzlich die Einnahmeerzielung zur Finanzierung der staatlichen Haushalte (Rose 2008, S. 23; Bartosch, 1. Aufl., Art. 87 Abs. 1 EGV, Rn. 74) und die Sicherstellung der Wettbewerbsneutralität (BFH-Urteil vom 9.5.1984 – IR 25/81, BStBl. 1984 II, S. 726). Da die Körperschaftsteuerlichen Regelungen zum kommunalen Querverbund jedoch genau das Gegenteil bewirken, lässt sich hierauf nicht berufen. Des Weiteren werden dem Steuerrecht die Verfolgung weiterer externer Ziele (sozialer oder umweltpolitischer Natur) zugewiesen, die einen möglichen Rechtfertigungsgrund liefern könnten (Bartosch, 1. Aufl., Art. 87 Abs. 1 EGV, Rn. 74). Ein für den kommunalen Querverbund in Frage kommender möglicher sozialer Rechtfertigungsgrund (Sicherung der Daseinsvorsorge für die soziale Gemeinschaft) ist jedoch nicht überzeugend, da der EuGH in seinem Urteil vom 17.6.1999 (EuGH-Urteil vom 17.6.1999 – Rs. C-75/97, Maribel, Slg. 1999, I-3671, Rn. 25) klarstellte, dass auch die mit einer Maßnahme/Begünstigung verfolgten sozialen Zwecke grundsätzlich nicht dazu geeignet sind, der Maßnahme/Begünstigung den Beihilfecharakter zu nehmen.

Im Ergebnis lässt sich somit festhalten, dass die Körperschaftsteuerlichen Regelungen über den kommunalen Querverbund mit dauerdefizitären und gewinnbringenden Tätigkeiten/ Betrieben der öffentlichen Hand (JPdÖR) eine schädliche Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV darstellen (Weitemeyer 2009, S. 10). An dieser Stelle sei jedoch angemerkt, dass das europäische Beihilferecht verschiedene Ausnahmetatbestände kennt. Nachfolgend werden die einzelnen Ausnahmetatbestände dargestellt und ein erster Überblick über ihre mögliche Eignung, für die Anwendung auf die Körperschaftssteuerlichen Regelungen zum kommunalen Querverbund gegeben. Eine abschließende Beurteilung für die Eignung, ist aufgrund der aktuell bestehenden

sehr hohen Rechtsunsicherheit jedoch nicht möglich. Hierfür sind weitergehende Untersuchungen erforderlich.

3. Ausnahmetatbestände

a) Legalausnahmen

Nach Art. 107 Abs. 2 Buchstabe a AEUV stellen Begünstigungen an einzelne Unternehmen oder Produktionszweige dann keine schädliche Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV dar, wenn sie gewährt werden, damit die Unternehmen ihre Produkte aus sozialen Gründen für einzelne Verbrauchergruppen günstiger anbieten können. Die Begünstigungen müssen dabei ohne Diskriminierung nach Herkunft der Waren gewährt werden. Durch die gewährten Begünstigungen dürfen sich nur einzelne Verbrauchergruppen und nicht die Gesamtheit der Verbraucher besserstellen (Wallenberg/Schütte, 50. Erg. Lfg., Art. 107 AEUV, Rn. 132). Ob die Ausnahmeregelung auch auf die Begünstigungen im Rahmen des kommunalen Querverbundes angewendet werden kann, ist jedoch fraglich. Hierzu müssten die gewährten Steuerersparnisse eingesetzt werden, um speziell für einzelne Verbrauchergruppen (bedürftige Personen) einen nicht kostendeckenden Preis für die angebotene Leistung zu erheben. Vielmehr ist es jedoch so, dass durch die gewährte Steuerersparnis sämtliche Verbrauchergruppen einen nicht kostendeckenden Preis für die angebotenen Leistungen der Daseinsvorsorge zahlen. Es fehlt somit an einer Empfängerendifferenzierung.

Gemäß Art. 107 Abs. 2 Buchstabe b und c AEUV sind gewährte Begünstigungen ebenfalls mit dem Binnenmarkt vereinbar, wenn sie für die Beseitigung von Schäden, die durch Naturkatastrophen oder sonstige außergewöhnliche Ereignisse entstanden sind, gewährt werden oder wenn sie dazu dienen, die wirtschaftlichen Nachteile bestimmter Gebiete, die durch die Teilung Deutschlands entstanden sind, auszugleichen. Diese beschriebenen Ausnahmetatbestände treffen jedoch auf den steuerlichen Querverbund grundsätzlich nicht zu.

b) Ermessensausnahmen

Art. 107 Abs. 3 AEUV zählt nicht abschließend Ausnahmetatbestände auf. Insbesondere die Inaussichtstellung, dass der Rat auf Vorschlag der Kommission weitere Ausnahmen beschließen kann, eröffnet Deutschland die Möglichkeit auf eine Ausnahmeregelung hinzuwirken (Art. 107 Abs. 3 Buchstabe s AEUV).

c) Sondervorschriften für Personennahverkehrsunternehmen

Art. 93 AEUV regelt einen weiteren Ausnahmetatbestand: Danach sind Beihilfen und Begünstigungen zum Ausgleich für die Verpflichtungen eines Verkehrsträgers aufgrund der Leistung eines öffentlichen Dienstes erlaubt. Dieser Ausnahmetatbestand könnte somit eine mögliche

Rechtfertigung für die steuerliche Begünstigung von Verkehrsbetrieben im kommunalen Querverbund liefern. Da diese Regelung sich jedoch speziell nur auf Verkehrsunternehmen bezieht (Gosch, 2. Aufl., § 8 KStG, Rn. 1043) und nicht den allgemeinen Fall im kommunalen Querverbund abdeckt, soll an dieser Stelle auf eine ausführliche Darstellung der Ausnahmeregelung verzichtet werden und auf die weiterführende Literatur verwiesen werden (hierzu Weitemeyer 2009, S. 14 f.).

d) Allgemeine De-minimis Verordnung

Die De-minimis Verordnung erklärt diejenigen Beihilfen als mit dem Binnenmarkt vereinbar, die einen Betrag von 200.000 € je Unternehmen innerhalb von 3 Jahren nicht überschreiten (VO (EG) Nr. 1998/2006 der Kommission vom 15 Dezember 2006 über die Anwendung der Artikel 87 und 88 EG-Vertrag auf De-minimis-Beihilfen). Die Anwendung dieser Ausnahmeregelung auf den kommunalen Querverbund ist jedoch nicht möglich, da die Steuerersparnis durch den kommunalen Querverbund in 3 Jahren häufig höher als 200.000 € ist (Landkreis-Waldeck-Frankenberg 2007, S. 1). Zudem erklärte der EuGH (EuGH-Urteil vom 3.3.2005-Rs. C-172/03-Heiser, Slg. 2005 I-2617, Rz. 34) die Anwendung der De-minimis Verordnung für nicht zulässig, wenn die nationalen Regelungen keine Begrenzung des beanspruchbaren Betrages vorsehen, weil ansonsten nicht gewährleistet werden kann, dass der Begünstigungsbetrag den De-minimis Betrag unterschreitet.

Eine solche Begrenzung gibt es im Zusammenhang mit dem steuerlichen Querverbund nicht.

e) Ausnahmetatbestände nach Art. 106. Abs. 2 AEUV

Des Weiteren könnte der Verlustausgleich im kommunalen Querverbund aufgrund seiner sozialen Zielrichtung als mit dem Beihilferecht vereinbar angesehen werden:

Gemäß Art. 106 Abs. 2 AEUV werden solche Beihilfen und Begünstigungen als unschädlich klassifiziert, die sich auf öffentliche Unternehmen beziehen, die Dienstleistungen von allgemeinem, wirtschaftlichem Interesse (DAWI) erbringen, sofern die Anwendung des Art. 107 Abs. 1 AEUV sie an der Erfüllung der ihnen übertragenden besonderen Aufgabe (DAWI) rechtlich oder tatsächlich hindert.

In diesem Zusammenhang ist die Anwendung des am 24.4.2012 vollständig in Kraft getretenen „Almunia-Paketes“ zu prüfen. Es konkretisiert die beihilferechtliche Zulässigkeit von Zuwendungen und Begünstigungen bei der Erbringung von DAWI (Moser 2012, S. 30ff.). Das Almunia-Paket beinhaltet vier Instrumente:

aa) DAWI-Mitteilung

Um eine gewährte Beihilfe/Begünstigung den Status der Unschädlichkeit verleihen zu können, muss sie gemäß DAWI-Mitteilung einem öffentlichen Unternehmen zukommen, das mit einer DAWI betraut worden ist (Kühling, 2. Aufl., Art. 107 AEUV, Rn. 51 f.).

Damit eine ausgeübte Tätigkeit als DAWI eingestuft wird, muss die Tätigkeit eine Leistung hervorbringen, die vom Markt hinsichtlich Preis, Qualität, Kontinuität oder Menge nicht ausreichend angeboten wird. Die Einordnung der Leistung als DAWI liegt dabei grundsätzlich im Ermessen der Mitgliedstaaten (Kühling, 2. Aufl., Art. 107 AEUV, Rn. 45 f. u. 48 f.).

Die im Rahmen des kommunalen Querverbundes begünstigten öffentlichen Unternehmen, mit ihren überwiegend der Daseinsvorsorge gewidmeten Tätigkeiten, können somit grundsätzlich als Unternehmen eingestuft werden, die DAWI erbringen (Weitemeyer 2003, S. 330; EuGH-Urteil vom 27.4.1994-Rs. C-393/92-Almelo, EuGHE 1994, I-1477).

Betraut ist ein Unternehmen mit einer DAWI allerdings nur im Wege eines Betrauungsaktes. Notwendiger Inhalt des Betrauungsaktes ist die Bezeichnung der DAWI-Art, die Dauer der Verpflichtung, Benennung des betreffenden geographischen Gebietes und des ausführenden Unternehmens, etwaige Sonderrechte, die Parameter für die Berechnung der Ausgleichszahlung und die Angabe von Maßnahmen zur Vermeidung bzw. Rückforderung von Überkompensationen (Kühling, 2. Aufl., Art. 107 AEUV, Rn. 51 f.). Fraglich ist, ob die kommunalen Unternehmen im Sinne des Beihilferechtes „betraut“ worden sind. Hierzu müssen die auferlegten DAWI-Verpflichtungen klar definiert und rechtsverbindlich festgelegt worden sein (EuGH-Urteil vom 24.7.2003 – Rs. C-280/00-Altmark Trans, Slg. 2003, I-7747, Rn. 83ff.). Die Vorschriften der Gemeindeordnungen reichen hierfür nicht aus, weil es an einer entsprechenden Verpflichtung fehlt. Das gleiche gilt für die bloße Verankerung in der Satzung des Unternehmens (Weitemeyer 2009, S. 10; ähnlich Blumenberg/Kring 2011, S. 21). Des Weiteren darf die Höhe der Begünstigung dabei nicht über das hinausgehen, was erforderlich ist, um die Kosten der Erfüllung der DAWI-Verpflichtungen unter Berücksichtigung der dabei erzielten Einnahmen und eines angemessenen Gewinns aus der Erfüllung dieser Verpflichtung ganz oder teilweise zu decken (Kühling, 2. Aufl., Art. 107 AEUV, Rn. 60). Dabei sind die Parameter anhand derer die Begünstigung oder Ausgleichszahlung berechnet wird, zuvor objektiv und transparent aufzustellen (Kühling, 2. Aufl., Art. 107 AEUV, Rn. 54 u. 59). Schließlich muss die Höhe des erforderlichen Ausgleichs auf der Grundlage einer Analyse der Kosten bestimmt werden, die ein durchschnittlich gut geführtes Unternehmen, das so angemessen mit Mittel ausgestattet ist, dass es den gestellten Anforderungen genügen kann, bei der Erfüllung der betreffenden DAWI Verpflichtungen hätte. Letzteres entfällt jedoch, wenn die Wahl des Unternehmens, dass mit der Erfüllung der DAWI-Verpflichtung betraut werden soll, im Rahmen eines Verfahrens zur Vergabe öffentlicher Aufträge erfolgt (Kühling, 2. Aufl., Art. 107 AEUV, Rn. 62ff.).

Im Falle des kommunalen Querverbundes entsprechen die steuerlichen Vorteile vom Umfang her jedoch nicht den auszugleichenden Verlusten. Vielmehr wird die Steuervergünstigung unabhängig von einem konkret erforderlichen Betrag für die Erfüllung öffentlicher Dienste entsprechend dem Gesamtverlust gewährt, der in diesem Fall ja auch auf eine schlechte Betriebsführung bzw. auf den mit den Beschäftigungsverhältnis des öffentlichen Dienstes verbundenen besonderen Belastungen beruhen kann (Weitemeyer 2003, S. 330).

Die DAWI-Mitteilung dient im Zusammenhang mit dem steuerlichen Querverbund nicht als geeignete Begründung für eine unschädliche Beihilfe.

bb) DAWI-Beschluss

Der DAWI-Beschluss regelt ebenfalls, dass Beihilfen unschädlich sind, sofern öffentliche Unternehmen, die mit DAWI betraut wurden, begünstigt sind. Beschluss und Mitteilung unterscheiden sich jedoch hinsichtlich der Voraussetzungen:

Die Höhe der gewährten Begünstigung innerhalb eines Jahres darf 15 Mio €, die Betrauungsdauer mit der DAWI grundsätzlich 10 Jahre nicht überschreiten (Moser 2012, S. 42ff.). Von der 10 Jahresdauer kann abgewichen werden, wenn Investitionen des Dienstleistungserbringers erforderlich sind, deren Abschreibungsdauer einen längeren Zeitraum umfasst (Moser 2012, S. 44).

Ebenfalls wie im DAWI-Beschluss dürfen nur die Nettokosten, die mit der Erbringung der DAWI entstanden sind, einschließlich eines angemessenen Gewinnaufschlages, ausgeglichen werden (Moser 2012, S. 44ff.).

Bezogen auf den kommunalen Querverbund ist wiederum fraglich, ob die öffentlichen Unternehmen mit der DAWI betraut wurden (Weitemeyer 2009, S. 12 f.; Blumenberg/Kring 2011, S. 21) und die Betätigung auf 10 Jahre beschränkt wurde. Des Weiteren ist zweifelhaft, dass die steuerliche Begünstigung auf die erlittenen Nettokosten beschränkt ist. Dies wäre z. B. dann denkbar, wenn die an die BgA/Eigengesellschaften weitergeleiteten Zuschüsse für die Verlustabdeckung der dauerdefizitären DAWI- Tätigkeit, steuerlich, wie bisher zum Teil üblich (OFD Cottbus 2004, S. 459) als verdeckte Einlage nach § 8 Abs. 3 S. 3 KStG behandelt werden. In diesem Fall wäre es möglich, dass der Steuervorteil aus der Verlustverrechnung im kommunalen Querverbund die tatsächlich erlittenen Nettokosten überschreitet.

Des Weiteren ist zum einen nicht sichergestellt, dass der Vorteil aus dem steuerlichen Querverbund den Betrag von 15 Mio. € nicht überschreitet und zum andern, dass die gewährte Steuerbegünstigung tatsächlich zum Ausgleich der DAWI- Verluste verwendet wird und nicht etwa für anderweitige Zwecke verwendet wird.

cc) DAWI-Rahmen

Der Regelungsinhalt des DAWI-Rahmens entspricht überwiegend dem von DAWI-Mitteilung und DAWI-Beschluss, lediglich die Voraussetzungen sind andere (Moser 2012, S. 49ff.). Eine Anwendung des DAWI-Rahmens auf die steuerlichen Regelungen des kommunalen Querverbundes ist jedoch ebenfalls fraglich, weil grundsätzlich die gleichen Bedenken wie beim DAWI-Beschluss bestehen.

dd) DAWI DE-minimis-Verordnung

Die DAWI De-minimis Verordnung regelt, dass gewährte Begünstigungen an Unternehmen die DAWI erbringen, dann unschädlich ist, wenn der Begünstigungsbetrag innerhalb von 3 Steuerjahren nicht mehr als 500.000 € beträgt (Art. 2 Abs. 2 der DAWI De-minimis Verordnung; Moser 2012, S. 57).

Eine Anwendung auf die körperschaftsteuerlichen Regelungen zum kommunalen Querverbund ist ausgeschlossen, da die nationalen Steuervorschriften keine Beschränkung des Begünstigungsbetrages auf 500.000 € vorsehen.

f) Alt-oder Neubeihilfe

Sollten vorgenannte Ausnahmetatbestände nicht greifen, lassen sich die steuerlichen Regelungen zum kommunalen Querverbund und die damit einhergehende Subventionierung der öffentlichen Unternehmen, mit dem möglichen Verweis auf das Bestehen einer Altbeihilfe rechtfertigen (Weitemeyer 2009, S. 13 f.; Wallenhorst/Halaczinsky 2009, S. 499).

Gemäß Art. 108 Abs. 3 AEUV müssen nur solche Beihilfen oder Begünstigungen bei der europäischen Kommission notifiziert werden, die eine Neubeihilfe darstellen (Weitemeyer 2009, S. 13). Neubeihilfen sind alle Beihilfen, die keine bestehende Beihilfen sind (Altbeihilfen), einschließlich Veränderungen bestehender Beihilfen. Altbeihilfen sind alle Beihilfen, die vor Inkrafttreten des EG-Vertrags (1.1.1958) eingeführt wurden und nach dessen Inkrafttreten noch bestehen (Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22.3.1999 über besondere Vorschriften des EG-Vertrags, ABL. EG Nr. 183/1=EuZW 1999, S. 277).

Es ist nun also der Frage nachzugehen, ob es sich beim steuerlichen Querverbund um eine Altbeihilfe handeln könnte: Zwar wurde vom BFH bereits ab dem Jahr 1956 (BFH-Urteil vom 20.3.1956 – I317/55 U, BStBl.III 1956, S. 166) eine Verlustverrechnung zwischen Betrieben gewerblicher Art in engen Grenzen erlaubt, jedoch wurde die Praxis des Querverbundes in der BRD bis zum JStG 2009 nie gesetzlich kodifiziert. Somit käme als Rechtsgrundlage ggf. Gewohnheitsrecht in Frage (Wallenhorst/Halaczinsky 2009, S. 499 ablehnend; grundsätzlich dafür Weitemeyer 2009, S. 13). Andererseits stellt sich die Frage, ob die intensive Umgestaltung der steuerlichen Regelungen zum Querverbund (hier sei nur auf die umfangreichen Regelungen des JStG 2009 verwiesen) eine Veränderung hin zu einer Neubeihilfe bewirkt hat (Wallenhorst/Halaczinsky 2009, S. 499; Hüttemann 2009, S. 311; grundsätzlich für das Vorliegen einer Altbeihilfe Weitemeyer 2009, S. 13 f.; grundsätzlich gegen das Vorliegen einer Altbeihilfe Jochum 2009, S. 325).

An dieser Stelle sei noch angemerkt, dass sich die Kommission das Recht vorbehält, Beihilferegelungen für die Zukunft zu ändern (Art. 108 Abs. 1 AEUV).

IV. Fazit und Ausblick

Es wurde gezeigt, dass die Körperschaftsteuerlichen Regelungen über dauerdefizitäre und gewinnbringende Betriebe der öffentlichen Hand als eine steuerliche Subventionierung der öffentlichen Hand klassifiziert (Wallenhorst/Halaczinsky 2009, S. 499; Weitemeyer 2009, S. 10; Hüttemann 2009, S. 311) und deshalb den Charakter einer verbotenen Beihilfe annehmen können. Um Städte/Gemeinden vor den finanziellen Risiken eines Rückforderungsanspruchs bzw. der Nichtanwendung der Regelungen über den steuerlichen Querverbund zu schützen, sollte dringend ein wissenschaftlicher Diskurs zum Thema erfolgen, der mögliche Auswege für die betroffenen Städte/Gemeinden aufzeigt.

De lege ferenda ist damit zu rechnen, dass der Gesetzgeber gezwungen sein wird, die Körperschaftsteuerlichen Regelungen über dauerdefizitäre und gewinnbringende Betriebe der öffentlichen Hand zu Ungunsten der Kommunen zu ändern. Die Kommunen sollten bereits jetzt ihren Focus auf diese Sachverhalte richten, um entweder der zu erwartenden Gesetzesänderung zuvorkommen oder aber dieser gut vorbereitet begegnen zu können.

Abstract

Silvana Stahl, Lars Nümann and Sven Schmidt; Does the Application of German Corporate Tax Rules with Respect to Combined Deficit and Profitable Businesses Cause an Infringement of the Prohibition of State Subsidies Pursuant to Art. 107(1) TFEU?

EU Ban on State Aid; Hidden Distribution of Profits; Hobby; Municipal Owned Enterprises and Cross Brace Structure; Permanent Loss of Business

The following article deals with the German regulations on corporation tax rules regarding companies having permanent loss as well as those with profitable operations within the public sector. It is shown that the scope for tax incentives/subsidies will be opened by the application of these regulations on publicly owned companies, and that this principle has the potential to be a harmful aid under European state aid law. The contribution has the aim to make both the legislature and cities/municipalities sensitive towards the resulting budget risks and to stimulate a scientific discourse on the topic. The aim of such a debate must be to find the fastest possible clarification and the elimination of legal uncertainties in order not to endanger the viability of the cities/towns.

Literaturverzeichnis

- Bartosch, Andreas, Art. 87 EGV, in: EU- Beihilferecht-Kommentar, hrsg. von Andreas Bartosch, 1. Auflage, München 2009, C.H. Beck Verlag, Rn. 73.
- Bär-Bouyssiere, Bertold, Art. 87 EGV, in: Eu-Kommentar, hrsg. von Jürgen Schwarze, 2. Auflage, Baden Baden 2008, Nomos Verlagsgesellschaft, Rn. 32.
- Becker, Alexander/Jens Kretschmann (2007), Die verdeckte Gewinnausschüttung beim Dauerverlustbetrieb der öffentlichen Hand, in: Deutsches Steuerrecht, S. 1421-1427.
- Beiser, Reinhold (2005), Verluste zum Wohle der Allgemeinheit („bonum commune“) im Ertragssteuerrecht, Der Betrieb, S. 2598-2604.
- Binnewies, Burkhard/Peter Talaska (2007), Anmerkung zum BFH Urteil vom 22.8.2007, IR 32/06. in: Finanzrundschau, S. 1167-1169.
- Blumenberg, Jens/Wulf Kring (2011), Europäisches Beihilferecht und Besteuerung, IFSt, Schriftennummer 473, Institut Finanzen und Steuern e.V., Berlin.
- Brähler, Gernot (2011), Internationales Steuerrecht, 7. Auflage, Wiesbaden, Gabler Verlag.
- Cremer, Wolfram, Art. 87, in: EUV/EGV, Das Verfassungsrecht der Europäischen Union mit Europäischer Grundrechtecharta, hrsg. von Christian, Calliess/Mathias, Ruffert, 3. Auflage, München 2007, C.H: Beck Verlag, Rn. 21 f.
- Darsow,Thomas/Gentner, Sabine/Glaser, Klaus-Michael/Meyer, Hubert (2014), Schweriner Kommentierung der Kommunalverfassung des Landes Mecklenburg-Vorpommern, hrsg. vom Städte- und Gemeindegtag Mecklenburg-Vorpommern, 4. Auflage, Stuttgart, Kohlhammer Deutscher Gemeinde Verlag.
- Emmerich, Volker, Art. 81 EGV, in: Wettbewerbsrecht, Band. 1 EG Teil 1, Kommentar zum europäischen Kartellrecht, hrsg. von Ulrich, Immenga/ Ernst-Joachim, Mestmäcker, 4. Auflage, München 2007, C.H. Beck Verlag, Rn. 20.
- Erhard, Gerd, § 4 KStG, in: Blümich, Einkommensteuer- Körperschaftssteuer- Gewerbesteuer: Kommentar, hrsg. von Bernd, Heuermann/Peter, Brandis, Stand Februar 2012, 114. Ergänzungslieferung, München 2011, Verlag Vahlen, Rn. 103.
- Gastl, Christian (2002), Betriebe gewerblicher Art im Körperschaftsteuerrecht, 1.Auflage, Frankfurt am Main, Lang Peter GmbH internationaler Verlag der Wissenschaften.
- Gosch, Dietmar (2004), Zur Zusammenfassung von Eigengesellschaften und zur Annahme von verdeckten Gewinnausschüttungen bei öffentlich- rechtlichen Körperschaften, in: Steuerberater, S. 374-375.
- Gosch, Dietmar, § 8 KStG, in: Körperschaftsteuergesetz-Kommentar, hrsg. von Dietmar, Gosch, 1.Auflage, München 2005, C.H. Beck Verlag, Rn. 1039.
- Gosch Dietmar, § 8 KStG, in: Körperschaftsteuergesetz- Kommentar, hrsg. von Dietmar Gosch, 2. Auflage, München 2009, C.H. Beck Verlag, Rn. 169-398 u. 1037-1043 a.
- Heger, Karin (2009), Die Besteuerung der öffentlichen Hand- Ein Überblick über die Rechtsprechung des BFH. in: Finanzrundschau, S. 301-307.
- Heidler, Kristin (2006), Besteuerung von juristischen Personen des öffentlichen Rechts und privaten gemeinnützigen Körperschaften, hrsg. vom Stiftungszentrum im Stifterverband für die Deutsche Wissenschaft Essen, 1. Aufl., Baden Baden 2007, Nomos Verlagsgesellschaft.
- Heurung, Rainer/Philipp Seidel (2009), Organschaftbesteuerung der öffentlichen Hand, in: Betriebs Berater, S. 1786-1790.
- Hilgenstock, Ralf (2002), Besteuerung öffentlicher Unternehmen –Notwendigkeit und Ansatzpunkte für eine Reform der körperschafts-, gewerbe- und umsatzsteuerlichen Behandlung, hrsg. von Jochen, Sigloch/ Klaus, Henselmann, 1. Aufl., Aachen, Shaker Verlag.
- Hill, Hermann (1997), In welchen Grenzen ist kommunalwirtschaftliche Betätigung Daseinsvorsorge?, in: Betriebsberater, S. 425-431.
- Hölzer, Volkmar-Alexander (2003), Verdeckte Gewinnausschüttungen durch die dauerdefizitäre Tätigkeit kommunaler Unternehmen. in: Der Betrieb, S. 2090-2093.
- Hüttemann, Rainer (2007), Zur körperschaftsteuerlichen Behandlung dauerdefizitärer Unternehmen der öffentlichen Hand., in: Der Betrieb, S. 1603-1609.
- Hüttemann, Rainer (2009), Die Besteuerung der öffentlichen Hand., in: Finanzrundschau, S. 308-314.
- Hüttemann, Rainer (2010), Steuerfragen bei kommunalen Beteiligungen, in: Verwaltungsblätter für Baden Württemberg, S. 17-23.
- Jochum, Heike (2009), § 4 Abs. 6 KStG neue Fassung als europarechtswidrige „neue“ oder „alte“ Beihilfe? in: Tagungs- und Diskussionsbericht zum 30. Berliner Steuergespräch mit dem Thema „Besteuerung der öffentlichen Hand“, hrsg. von Andreas, Richter/Berthold Welling in: Finanzrundschau, S. 323-325.
- Kalwarowskyj, Bohdan (2005), Kommunale Dauerverlustbetriebe und verdeckte Gewinnausschüttungen., in: Der Betrieb, S. 2260-2269.

- Kalwarowskyj, Bohdan/Erich Pinkos (2006), Nochmal: Einkommensermittlung von Betrieben gewerblicher Art mit strukturellen Dauerverlusten- Erwiderung und Replik zu Pinkos der Betrieb 2006 S. 692, in: Der Betrieb, S. 1809-1812.
- Kellersmann, Dietrich/Corinna Treich (2002), Europäische Unternehmensbesteuerung, 1. Aufl., Wiesbaden, Gabler Verlag.
- Klingebiel, Jörg, § 8 KStG, in: Ewald, Dötsch/Werner, Jost/Alexander, Pung/Georg, Witt, Die Körperschaftsteuer- Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, zum Umwandlungssteuergesetz und zu den einkommensteuerrechtlichen Vorschriften der Anteilseignerbesteuerung, Ordner 2: §§ 8 Abs. 3- 8 c KStG, Stand: 68. Erg.Lfg., März 2010, Stuttgart, Rn. 5.
- Knobbe-Keuk, Brigitte (1993), Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Auflage, Köln, Verlag Dr. Otto Schmidt.
- Koenig, Christian/Kühling, Art. 87 EGV, Jürgen in: EUV/EGV- Vertrag über die Europäische Union und Vertrag zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft – Kommentar hrsg. von Rudolf, Streinz/ Christoph, Ohler, 1. Auflage, München 2003, C.H. Beck Verlag, Rn. 1 u. 2.
- Kreuschitz, Viktor, Art. 107 AEUV, in: EU Verträge, Kommentar, hrsg. von Carl-Otto, Lenz/Klaus-Dieter, Borchardt, 5. Auflage, Köln 2010, Bundesanzeiger Verlag, Rn. 36.
- Kühling, Jürgen, Art. 107 AEUV, in: Vertrag über die Europäische Union und Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union, hrsg. von Rudolf, Streinz/Tobias, Krus/Walther, Michl, 2. Aufl., München 2012, C.H.Beck Verlag, Rn. 51-60 u. 62ff.
- Landkreis Frankenberg (2007), Steuerlicher Querverbund vor dem Aus?, http://www.landkreis-waldeck-franken-berg.de/Presse/Archiv%202007/Jul_i_07/05-07-2007.htm, (Zugriff 20.12.20013).
- Landwehr, Volker (2000), Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts im Körperschaftsteuerrecht, 1. Auflage, Regensburg, S.Roderer-Verlag.
- Leippe, Bernd (2005), Schreiben des VKU/VDM vom 24.3.2005 an den Bundesminister für Verkehr, Bau- und Wohnungswesen und die Verkehrsminister und -senatoren(in) der Länder, in: Zeitschrift für kommunal Finanzen, S. 156-158.
- Leippe, Bernd (2006), Besteuerung strukturell dauerdefizitärer Betriebe gewerblicher Art, in: Zeitschrift für kommunale Finanzen, S. 154-155.
- Louis, Hans Walter (1981), Die Besteuerung der öffentlichen Unternehmen und Einrichtungen der Daseinsvorsorge, Dissertation Uni-Göttingen.
- Lübbig, Thomas/Andres Martin-Ehlers (2009), Beihilfenrecht der EU, 2. Auflage, München, C.H. Beck Verlag.
- Moser, Sabine (2012), Die neuen DAWI-Beihilferegeln der Europäischen Kommission, Diplomarbeit Uni-Innsbruck.
- Münch, Paul (1995), Grundsätze und Transparenz der Preispolitik beim kommunalen Querverbund., in: Der kommunale Querverbund, hrsg. Von Günter Püttner, Baden-Baden, S. 93-109.
- Oberfinanzdirektion Münster (2013), Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechtes, NRW Finanzverwaltung, Münster.
- OFD Cottbus (2004), Ertragsteuerlicher Behandlung (KSt; GewSt) eigener und weitergeleiteter, zweckgebundener öffentlicher Zuschüsse an Eigenbetriebe (BgA i.S. des § 4 Abs. 1 KStG) und/oder Eigengesellschaften, in: Deutsche Steuerzeitung, S. 206.
- Oppermann, Tomas/Claus Dieter Classen/Martin Nettesheim (2009), Europarecht, 4. Auflage, München, C.H. Beck Verlag.
- Panayi, Christina (2004), State Aid and Tax: the third way?, Intertax, Volume 32/2004, S. 283.
- Pinkos, Erich (2006), Einkommensermittlung von Betrieben gewerblicher Art mit strukturellen Dauerverlusten, in: Der Betrieb, S. 692-696.
- Raupach, Arndt/Margret Schencking, § 2 EStG, in: Carl, Hermann/Gerhard, Heuer./Arndt, Raupach, Einkommensteuer- Körperschaftsteuergesetz, Kommentar in 17 Ordnern, hrsg. von Johanna Hey, Ulrich Prinz und Michael Wendt, Losblattsammlung, Ordner 2: §§ 2-3 EStG, Stand: 243. Erg. Lfg., November 2010, Köln, Rn. 444.
- Rengers, Jutta, § 8 KStG, in: Blümlich, Einkommensteuer- Körperschaftsteuer- Gewerbesteuer: Kommentar, hrsg. von Bernd Heuermann/Peter, Brandis, Stand Februar 2012, 114. Ergänzungslieferung, München 2011, Verlag Vahlen, Rn. 1122.
- Rose, Gerd/Christoph Watrin (2009), Ertragsteuern, 19 Aufl., Berlin, Erich Schmidt Verlag.
- Schallmoser, Ulrich/Thomas Eisgruber/Heike Janetzko, § 8 KStG, in: Carl, Hermann/Gerhard Heuer/Arndt Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar in 17 Ordnern, hrsg. von Johanna Hey, Ulrich Prinz und Michael Wendt, Losblattsammlung, Ordner 15: §§ 1-8 a KStG, Stand: 243 Erg. Lfg., November 2010 Köln, Rn. 231.
- Staiger, Jürgen, § 8 KStG, in: Lademann (ohne Vornamen), Kommentar zum Körperschaftsteuergesetz, Loseblattsammlung, Stand: 34. Erg. Lfg., Oktober 2008, Stuttgart/München/Hannover/Berlin/Weimar/Dresden, Rn. 211.
- Storg, Peter/Leonard Vierbach (2003), Eine kritische Bestandsaufnahme zur Besteuerung der öffentlichen Hand bei Organisationsprivatisierungen. In: Betriebs Berater, S. 2098-2105.
- Storg, Peter (2005), Verdeckte Gewinnausschüttung bei dauerdefizitären Betrieben gewerblicher Art, in: Betriebs Berater, S. 1993-1994.

- Strahl, Martin (2005), Juristische Personen des öffentlichen Rechts: Steuerprobleme und -lösungen, in: Kölner Steuerdialog, S. 14749-14759.
- Triantafyllou, Dimitris, Art. 87 EGV, in: Vertrag über die Europäische Union und zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft, Kommentar, hrsg. von Hans, Groeben/Jürgen, Schwarze, 6. Auflage, Baden-Baden, 2004, Nomos Verlagsgesellschaft, Rn. 95.
- Troll, Max/Rolf Wallenhorst/Raymond Halaczinsky (2004), Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 5.Auflage, München, Verlag Vahlen.
- Wallenberg, Gabriela/Michael Schütte, Art. 107 Abs. 2 AEUV, in: Eberhard, Garbitz/Meinhard Hilf/Martin Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, hrsg. von Martin Nettesheim, Stand Mai 2013, 50 Erg.Lfg., München 2013, C.H. Beck Verlag, Rn. 132.
- Wallenhorst, Rolf (2004), Dauerverbetriebe gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften, in: Deutsche Steuerzeitung, S. 711-715.
- Wallenhorst, Rolf/Raymond Halaczinsky (2009), Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 6.Auflage, München, Verlag Vahlen.
- Webber-Grellet, Heinrich (1998), Liebhaberei im Ertragssteuerecht, in: Deutsches Steuerrecht, S. 873.
- Weitemeyer, Birgit (2003), Der steuerliche Verlustausgleich im kommunalen Querverbund als Beihilfe nach Art. 87 Abs. 1 EGV, in: Steuern und Wirtschaft, S. 326-331.
- Weitemeyer, Birgit (2009), Verdeckte Gewinnausschüttung bei der öffentlichen Hand nach dem JStG 2009 und die Schranken des europäischen Beihilferechts, in: Finanzrundschau, S. 1-15.
- Wenk, Reinhard/Klaus Stein (1999), Der körperschaftsteuerliche Verlustausgleich zwischen Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, in: Finanzrundschau, S. 573-580.
- Wilk, Stefan, § 8 KStG, in: Carl, Hermann/Gerhard Heuer/Arndt Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz, Kommentar in 17 Ordnern, hrsg. von Johanna Hey, Ulrich Prinz und Michael Wendt, Loseblattsammlung, Ordner 15: §§ 1-8 a KStG, Stand: 243 Erg. Lfg., November 2010 Köln, Rn. 108.

Rechtsprechung

Finanzgerichte

FG Düsseldorf vom 10.7.2003-10K 256/00G, EFG 2003, S. 1409 f.

FG Düsseldorf vom 30.11.2006 -15K 637/04 F, EFG 2007, S. 436.

Reichsfinanzhof

RFH vom 22.11.1938-I 305/38, RStBl.1939, S. 478.

BFH-Urteile

BFH-Urteil vom 20.3.1956-I317/55 U, BStBl.III 1956 S. 166.

BFH- Urteil vom 6.8.1962-I65/60 U, BStBl. III 1962, S. 452 f.

BFH-Urteil vom 16.1.1967- GrS 4/66, BStBl. III 1967, S. 240.

BFH-Urteil vom 13.3.1974-IR 7/71, BStBl. II 1974, S. 391.

BFH-Urteil vom 9.5.1984 IR 25/81, BStBl. 1984 II, S. 726.

BFH- Urteil vom 8.11.1989-IR 187/85, BStBl.II 1990, S. 243.

BFH-Urteil vom 4.12.1991-IR 74/89, BStBl. II 1992, S. 432.

BFH-Urteil vom 3.2.1993-IR 61/91, BStBl. II 1993, S. 459.

BFH- Urteil vom 17.5.1995-IR 147/93, BStBl. II 1996, S. 205.

BFH- Urteil vom 25.6 1996-VIII R28/94, BStBl. II 1997, S. 204 f.

BFH-Urteil vom 10.7.1996-IR 108-109/95, BStBl. II 1997, S. 230.

BFH- Urteil vom 23.10.1996-IR 1-2/94, BStBl. II 1997, S. 142.

BFH-Urteil vom 4.12.1996-IR 54/95, BB 1997, S. 665.

BFH- Urteil vom 4.12.1996-IR 54/95,BFHE 182,123 DStR 1997, S. 492.

BFH- Urteil vom 18.12.1996- IR 26/95, DB 1997, S. 853.

BFH-Urteil vom 22.4.1998-XI R 10/97, BStBl. II 1998, S. 665.

- BFH- Urteil vom 8.7. 1998-IR 132/97, DStR 1998, S. 1749.
BFH-Urteil vom 27.6.2001, IR 82-85/00, BStBl. II 2001, S. 773.
BFH-Urteil vom 9.2.2002-IR 42/01, BFH/NV 2003, S. 511.
BFH-Urteil vom 15.5.2002-IR 92/00, DStR 2002, S. 1661.
BFH- Urteil vom 15.5.2002-IR 92/00, BFH/NV 2002, S. 1539.
BFH-Urteil vom 6.9.02, IR 42/01, BFH/ NV 2003, S. 512.
BFH- Urteil vom 25.5.2004- VIII R 4/01, DB 2004, S. 2671.
BFH-Urteil vom 17.11.2004-IR 56/03, DStR 2005, S. 594.
BFH- Urteil vom 22.7.2007- IR 32/06, BStBl. II 2007, S. 961ff.
BFH-Urteil vom 25.9.2008-IVR 80/05, DStRE 2009, S. 492.

EuGH

- EuGH-Urteil vom 23.2.1961, RS. 30/59, De Gezamenlijke Steenkolenmijnen, Slg. 1961, 3, 43.
EuGH-Urteil vom 2.7.1974, Rs. C-173/73, Italien/ Kommission, Slg. 1974, I-709, Rn. 33.
EuGH-Urteil vom 17.9.1980, Rs. 730/79, Phillip Morris, Slg. 1980, 2671, Rn. 11.
EuGH-Urteil vom 13.3.1985, Rs.296 u. 318/82-Niederlande und Leewarder Papierwarenfabrik/ Kommission, Slg. 1985, 809 Rn. 24.
EuGH-Urteil vom 14.10.1987, Rs. C-248/84, Gemeinschaftsaufgabe, Slg. 1987, I-4013.
EuGH –Urteil vom 15.3.1994, C-387/92, Banco Exterior de Espana, Slg. 1994, I- 877. Rn. 13 f.
EuGH-Urteil vom 27.4.1994-Rs. C-393/92-Almelo, EuGHE 1994, I-1477.
EuGH –Urteil vom 29.4.1996, Rs. C-342/96, Spanien vs. Kommission, Slg. 1999, I-2459.
EuGH-Urteil vom 30.4.1998, Rs. T-214/95, Vlaams Gewest, Slg. 1998, II-717, Rn. 42.
EuGH-Urteil vom 1.12.1998, Rs. C-200/07, Ecotrade Srl, Slg. 1998, I-7907, Rn. 39ff.
EuGH-Urteil vom 17.6.1999, Rs. C-75/97, Maribel, Slg. 1999, I-3671, Rn. 25.
EuGH-Urteil vom 29.9.2000, Rs.T-55/99, CETM, Slg. 2000, I-3207, Rn. 40ff.
EuGH-Urteil vom 8.1.2001, Rs. C-143/99, Adria Wien Pipeline, Slg. 2001, I-8365.
EuGH-Urteil vom 8.11.2001, Rs. C-143/99, Adria Wien Pipeline, Slg. 2001, I-8365, Rn. 41, EuZW 2002, 213.
EuGH-Urteil vom 24.7.2003- Rs. C-280/00- Altmark Trans, Slg. 2003, I-7747, Rn. 78 f.
EuGH- Urteil vom 16.3.2004 verb. Rs. C-264/01, C-306/01, C-354/01, C-355/01, AOK Bundesverband, Slg. 2004, I-2425, Rn. 46.
EuGH-Urteil vom 3.3.2005-Rs. C-172/03-Heiser, Slg. 2005 I-2617, Rz. 34.
EuGH-Urteil vom 15.12.2005, Rs. C-66/02, Italien vs Kommision, Slg. 2005, I-10901, Rn. 84ff., 91 f.
EuGH-Urteil vom 10.1.2006, Rs. C-222/04, Cassa di Risparmio di Firenze, Slg. 2006, I-289, Rn. 131.

Verwaltungsanweisungen

- Kommissionsmitteilung vom 11.11.1998 über die Anwendung der Vorschriften über staatliche Beihilfen auf Maßnahmen im Bereich der direkten Unternehmensbesteuerung, ABL. 1998 C 384/3, Tz.10= BStBl. I 1999, S. 205).
- Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22.3.1999 über besondere Vorschriften des EG-Vertrags, ABL. EG Nr. 183/1=EuZW 1999, S. 277.
- VO (EG) Nr. 1998/ 2006 der Kommission vom 15 Dezember 2006 über die Anwendung der Artikel 87 und 88 EG-Vertrag auf „De-minimis-Beihilfen“.
- BMF vom 12.11.2009, IV C7- S. 2706-08/10004, DB 2009, S. 2520.