

## ***Kommunale Unternehmen in Recht, Steuern und Beratung*** ***Teil 2: Querverbund - 1. Teil***

### **BFH vom 9.11.2016 zur Bäderverpach- tung**

Sehr geehrte Damen und Herren,

der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit Urteil vom 09.11.2016 die Auffassung vertreten, dass die steuerliche Begünstigung sog. dauerdefizitärer Tätigkeiten einer von der öffentlichen Hand beherrschten Kapitalgesellschaft gem. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG voraussetze, dass die Kapitalgesellschaft das Dauerverlustgeschäft selbst ausübe. Übe die Kapitalgesellschaft das Dauerverlustgeschäft nicht selbst aus, weil sie den verlustbringenden Freibadbetrieb an einen eingetragenen Verein verpachtet habe, sei die Verpachtungstätigkeit nicht begünstigt.

Fast alle größeren Kommunen in Deutschland unterhalten Frei- oder Hallenbäder. Der Gesetzgeber begünstigt diese in der Regel dauerdefizitären Tätigkeiten der Gemeinden, indem er die Verluste steuerlich anerkennt und damit ihre Verrechnung mit Gewinnen aus anderen Tätigkeiten ermöglicht. Hierzu gehören z.B. städtische Gewinne aus Energieversorgungsunternehmen. Man spricht bei diesem Verrechnungsmodell üblicherweise vom kommunalen Querverbund.

Der BFH hat in der obigen Entscheidung anerkannt, dass auch der dauerdefizitäre Betrieb eines Freibades dem Grunde nach steuerlich begünstigt ist. Er entnimmt den gesetzlichen Regelungen jedoch die klare Aussage, dass die Begünstigung nur dann gewährt wird, wenn die Gemeinde entweder mit einem eigenen Betrieb die dauerdefizitäre Tätigkeit selbst ausübt oder eine kommunale Eigengesellschaft das Freibad selbst betreibt.

Im Streitfall war hingegen die städtische Eigengesellschaft nicht selbst Betreiberin des Freibades. Sie hatte dieses an einen im Vereinsregister eingetragenen Trägerverein gegen Zusage der Verlustübernahme verpachtet. Dieses Verpachtungsmodell ist nach Auffassung der obersten Finanzrichter steuerlich nicht begünstigt. Der Senat sieht danach keinen Anlass für eine „wortlautüberschreitende Interpretation des Gesetzes“, insbesondere die Voraussetzungen für eine Analogie lägen insoweit nicht vor.

Offen gelassen hat der BFH jedoch die umstrittene Rechtsfrage, ob die gesetzliche Regelung der dauerdefizitären Tätigkeiten mit den unionsrechtlichen Beihilfenvorschriften zu vereinbaren ist.

## Verunsicherung in der Praxis

Das Urteil hat in der Praxis zur großen Verunsicherung bei kommunalen Unternehmen geführt, zumal das Urteil wiederholt in der überregionalen Tagespresse nicht nur zum Thema der Verlustverrechnung selbst, sondern insbesondere hinsichtlich des „Damoklesschwerds“ des Beihilfenrechts kommentiert wurde. (Hinweis: Auf das Thema des Beihilfenrechts wird im Teil 10 der diesjährigen Herbstserie eingegangen)

## Betreibermodelle als Lösungsansatz

Des Weiteren stellt sich in der Praxis die Frage, ob die Finanzverwaltung die Auffassung des BFH auf vergleichbare Konstellationen wie beispielsweise die (steuerliche) Rechtsform des Betriebes gewerblicher Art (BgA) oder die Branche des öffentlichen Personennahverkehrs (ÖPNV) übertragen will, wofür es erste Anzeichen gibt.

Nach unserer Auffassung ist das Urteil auf gleichgelagerte BgA-Fälle übertragbar, da in § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG eine vergleichbare Formulierung wie in § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 KStG enthalten ist.

Es fragt sich also, ob trotz des BFH-Urteils Verpachtungskonstellationen in Kapitalgesellschafts- oder BgA-Strukturen weiterhin möglich sind. Unsere aktuelle Beratungspraxis zeigt (mit Hilfe von Erteilung von verbindlichen Auskünften), dass Verpachtungsfälle weiterhin von der Finanzverwaltung anerkannt werden, soweit diese als sogenannte „Betreibermodelle“ ausgestaltet sind. Derjenige, der die steuerliche Begünstigung der Verlustverrechnung erwirken will, muss letztlich das Bad im eigenen Namen und auf eigene Rechnung betreiben oder – das ist auch möglich – betreiben lassen, wobei hierbei unterschiedliche Fallgestaltungen möglich sind. In Anbetracht der meist hohen Beträge der steuerlichen Begünstigungen sollten solche Fälle mit Hilfe der Erteilung einer verbindlichen Auskunft abgesichert werden.

## Negative Folgen für den ÖPNV?

Es gibt Indizien dafür, dass die Finanzverwaltung die Auffassung der oben genannten BFH-Rechtsprechung auch auf Konstellationen im Bereich des ÖPNV übertragen will, in denen Kapitalgesellschaften oder auch BgA der öffentlichen Hand Wirtschaftsgüter (z.B. Tunnel- und Schienenanlagen, Fahrzeuge, Betriebshöfe) nicht kostendeckend an private oder öffentliche Verkehrsunternehmen zur Nutzung überlassen. In der Praxis werden die entsprechenden Verpachtungsverluste meistens nicht im klassischen steuerlichen Querverbund körperschaft- und gewerbsteuerlich mit Gewinnen aus der Energie- und Wasserversorgung verrechnet. Häufiger sind vielmehr Gestaltungen, in denen die Versorgungsgewinne lediglich mit Hilfe steuerlich anerkannter (d.h. „begünstigter“) ÖPNV-Verpachtungsverluste kapitalertragsteuerlich entlastet werden. Angesichts eines Kapitalertragsteuersatzes von z.Z. 15 % bei Kapitalgesellschaften der öffentlichen Hand ist aber auch dies ein nicht zu vernachlässigender Effekt.

U.E. gibt es aber durchaus Argumente gegen eine vorschnelle Übertragung der Grundsätze aus dem o.a. BFH-Urteil auf den Verkehrsbereich. Sicherlich begünstigt die Vorschrift des § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG nach ihrem Wortlaut „wirtschaftliche Betätigungen“, die u.a. aus „verkehrs- ... oder gesundheitspolitischen Gründen ... ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten“ werden. Und Abs. 7 Satz 1 des § 8 KStG spricht – worauf der BFH auch hinweist - von dem „Ausüben“ des Dauerverlustgeschäfts. Die passive Verpachtung eines kompletten Freibads mag demnach evtl. wirklich keine „Betätigung“ und kein „Ausüben“ sein. Im Verkehrsbereich aber ist die Überlassung von Infrastruktur generell (Parkhäuser, Flughäfen, DB Netz AG) und oftmals auch im Einzelfall eines Stadtbusverkehrs konkret eine mit gewissem Aufwand verbundene „Tätigkeit“ und somit nicht mit dem Freibad-Fall des BFH gleichzusetzen.

Soweit im Verhältnis zwischen dem aktiven, d.h. befördernden (kommunalen) Verkehrsbetrieb und dem überlassenden Infrastrukturbetrieb die steuerlichen Voraussetzungen einer sog. „Betriebsaufspaltung“ erfüllt sind, kann man u.E. ohnehin anführen, dass die unstreitig steuerbegünstigte Beförderungstätigkeit der „Betriebskapitalgesellschaft“ auf die Nutzungsüberlassungs-„Tätigkeit“ abfärbe.

Die Verkehrsunternehmen der öffentlichen Hand und ihre Gesellschafter sollten ggf. überprüfen, ob die steuerliche Nutzung solcher ÖPNV-Verpachtungsverluste durch verbindliche Auskünfte der Finanzverwaltung bis auf weiteres abgesichert sind, und/oder überlegen, ob sie evtl. die Verpachtungen „aktiver“ gestalten oder die Voraussetzungen einer Betriebsaufspaltung herbeiführen können. Soweit möglich bietet es sich auch an, ÖPNV-Verpachtungsverluste auf den eigenen operativen Verkehrsbetrieb zu verlagern; dies wäre zudem in der Regel auch eine körperschaft- und gewerbsteuerliche Optimierung.

## **FG Münster vom 26.04.2017 zum Schulschwimmen**

Das Urteil des FG Münster vom 26. April 2017 hat die Verrechnung von Verlusten einer kommunalen Eigengesellschaft aus dem Schulschwimmen mit den Versorgungsgewinnen im steuerlichen Querverbund versagt und sich somit der unseres Erachtens unzutreffenden Auffassung der Finanzverwaltung angeschlossen. In dem Verfahren beehrte die Klägerin, eine 100 %-ige Tochtergesellschaft einer Stadt in der Rechtsform einer GmbH, die ihr entstandenen Verluste aus dem Schulschwimmen mit den Erträgen aus der Versorgung (Gas, Wasser, Strom, Wärme und Fernwärme) zu verrechnen. Die Klägerin betreibt mehrere Bäder, in denen neben dem öffentlichen Badebetrieb auch das Schulschwimmen gegen ein von der Stadt gezahltes Entgelt stattfindet. Die für das Schulschwimmen entstandenen anteiligen Kosten der GmbH überstiegen das von der Stadt gezahlte Entgelt.

Zu der Frage, welche Kosten hierbei genau anzusetzen sind, äußert sich das Urteil nicht, da in dem Verfahren zwischen Klägerin und Finanzver-

waltung eine Einigung über die tatsächliche Höhe der streitgegenständlichen Verluste erzielt werden konnte. Das FG hat diese tatsächliche Verständigung für verbindlich gehalten. Die im Rahmen vieler Betriebsprüfungen mit der Finanzverwaltung intensiv diskutierte Frage, welche konkreten Kosten einer Schulschwimmsparte zuzurechnen sind, und welche nicht, ist mithin weiterhin ungeklärt.

Das FG sieht trotz der eindeutigen Aussagen im Urteil insoweit Klärungsbedarf, sodass es die Revision gegen sein Urteil zugelassen hat. Diese ist beim BFH unter dem Aktenzeichen BFH, I R 50/17 anhängig. Das Urteil ist somit noch nicht rechtskräftig. Es bleibt abzuwarten, wie der BFH in der Angelegenheit entscheiden wird.

## **Konsequenz für die Praxis**

Bis zur rechtskräftigen Entscheidung der Sache durch den BFH empfehlen wir Ihnen, noch offene Einspruchsverfahren in vergleichbaren Fallkonstellationen ruhend gem. § 363 Abs. 2 Satz 2 AO zu stellen, bis der BFH hierüber entscheiden hat.

Da in dieser Rechtsfrage nun ein Verfahren beim BFH anhängig ist, empfiehlt es sich auch in den Fällen, in denen zwar ein vergleichbarer Sachverhalt besteht, aber das Schulschwimmen bisher nicht im Querverbund berücksichtigt wurde, die Steuerbescheide bis zur Entscheidung des BFH offen zu halten. Im Zweifel ist auch hier Einspruch einzulegen, da keinesfalls feststeht, dass der BFH die Angelegenheit gleich beurteilen wird wie das FG Münster. Auch in diesem Fall kommt ein Antrag auf Ruhenlassen des Verfahrens gem. § 363 Abs. 2 Satz 2 AO in Betracht, der gleichzeitig mit der Einlegung des Einspruchs gestellt werden kann.

## **FG Münster vom 11.05.2017 zu einem „Reserve-Bad“**

In einem weiteren Urteil des FG Münster vom 11.5.2017 hat sich Gericht mit der Frage befasst, ob ein zwischen einem Bad und einer Versorgungssparte auch dann mittels BHKW eine technisch-wirtschaftliche Verflechtung begründet werden kann, wenn das Bad für den Publikumsverkehr geschlossen ist und lediglich als Reserve-Bad vorgehalten wird.

In dem zu beurteilenden Sachverhalt war die Zusammenfassung ursprünglich durch eine verbindliche Auskunft bestätigt worden. Gegenstand des Verfahrens ist die Frage, welche Auswirkungen die Schließung des Hallenbades für den Publikumsverkehr und der anschließende Standby-Betrieb für die Bindungswirkung der verbindlichen Auskunft haben, und ob nach Schließung des Bades für die Öffentlichkeit eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht gegeben ist.

Das Gericht hat zunächst festgestellt, dass mit der Schließung des Bades die Bindungswirkung der Auskunft wegen einer erheblichen Sachverhaltsänderung entfallen ist. Die Voraussetzung für eine technisch-wirtschaftliche Verflechtung nach Schließung des Bades hat das Gericht als nicht

erfüllt angesehen. Aus Sicht des FG kommt den im Bad betriebenen Kesseln, mit denen auch ein kleineres Wohngebiet versorgt wird, für den Versorgungsbetrieb nach wie vor eine erhebliche wirtschaftliche Bedeutung zu. Dies gelte jedoch nicht für das geschlossene Bad. Ein nur als „Notreserve“ vorgehaltenes Bad kann aus Sicht des FG Münster keine wirtschaftliche Bedeutung von einigem Gewicht entfalten. Da die Verflechtung aber wechselseitig sein muss, sind vorliegend die Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 Nr. 2 KStG aus Sicht des Gerichts vorliegend nicht erfüllt.

Gegen das Urteil ist Revision eingelegt worden. Beim BFH wird das Verfahren unter dem Az. I R 41/17 geführt. In vergleichbaren Fällen empfehlen wir Ihnen zur Wahrung Ihrer Interessen, noch offene Einspruchsverfahren ruhend gem. § 363 Abs. 2 Satz 2 AO zu stellen, bis der BFH hierüber entscheiden hat. Aus unserer Sicht dürften etwaige Erfolgsaussichten in solchen Fällen tendenziell geringer einzustufen sein.

## Fazit

Zusammenfassend bleibt festzuhalten, dass trotz des BMF-Schreibens vom 11. Mai 2016 zur Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art (BgA) mittels eines Blockheizkraftwerks (BHKW) vor dem Hintergrund der jüngsten Finanzrechtsprechung keine Ruhe zum steuerlichen Querverbund eingetreten ist. Zudem sind bei etwaigen Querverbundgestaltungen insbesondere die Rechtsgebiete des Energie- und des Beihilfenrechts zu beachten, die wir Ihnen in Rahmen der diesjährigen Herbstserie ebenfalls vorstellen werden. Neben den in diesem Teil der Herbstserie aufgeführten Urteilen sind zum steuerlichen Querverbund noch weitere Urteile und Verlautbarungen der Finanzverwaltung zu beachten, die wir Ihnen in Teil 6 der diesjährigen Herbstserie vorstellen.

Bereits jetzt bleibt aber festzuhalten, dass etwaige Fälle des steuerlichen Querverbundes mit Anträgen auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft abgesichert werden sollten, da die finanziellen Wirkungen bei Scheitern einer solchen Struktur grundsätzlich einen erheblichen wirtschaftlichen Effekt haben. Dies gilt gleichermaßen im Zusammenhang mit der Einführung eines Tax Compliance Management Systems. Wir unterstützen Sie gerne in solchen Angelegenheiten mit unserer rechtsübergreifenden Expertise.

## Ausblick

***Im nächsten Teil unserer Herbstserie befassen wir uns mit Aktuellem zum Energierecht***



## Ihre Ansprechpartner in den Regionen

Ansprechpartner Region Nord  
Niederlassung Hamburg und Kiel

**Jan Philipp Otter**

Rechtsanwalt

Tel.: 040 6378-2357

jan.philipp.otter@de.pwc.com

**Dr. Erik Ohde**

Rechtsanwalt · Steuerberater

Tel.: 040 6378-1316

erik.ohde@de.pwc.com

---

Ansprechpartner Region West-Nord  
Niederlassung Bielefeld, Bremen,  
Hannover und Osnabrück

**Arnulf Starck**

Rechtsanwalt · Steuerberater

Tel.: 0511 5357-5735

arnulf.starck@de.pwc.com

---

Ansprechpartner Region West  
Niederlassung Düsseldorf, Essen und Köln

**Eike Christian Westermann**

Rechtsanwalt · Steuerberater

Tel.: 0211 981-1741

eike.christian.westermann@de.pwc.com

**Matthias Beier**

Steuerberater

Tel.: 0211 981-2473

matthias.beier@de.pwc.com

---

Ansprechpartner Region Mitte  
Niederlassung Frankfurt, Kassel und Mainz

**Dr. Michael Bierle**

Rechtsanwalt · Steuerberater

Tel.: 069 9585-3856

michael.bierle@de.pwc.com

**Harald Maas**

Rechtsanwalt

Tel.: 069 9585-5396

harald.maas@de.pwc.com

**Antje Probst**

Steuerberaterin

Tel.: 069 9585-5025

antje.probst@de.pwc.com

---



## Ihre Ansprechpartner in den Regionen

Ansprechpartner Region Süd  
Niederlassung Mannheim und Saarbrücken

**Matthias Fischer**

Rechtsanwalt · Steuerberater  
Tel.: 0621 40069-113  
matthias.fischer@de.pwc.com

**Markus Morsch**

Rechtsanwalt · Steuerberater  
Tel.: 0681 9814-110  
markus.morsch@de.pwc.com

---

Ansprechpartner Region Süd  
Niederlassung Stuttgart

**Thomas Bettenburg**

Wirtschaftsprüfer · Steuerberater  
Tel.: 0711 25034-3564  
thomas.bettenburg@de.pwc.com

**Dr. Michael Klett**

Rechtsanwalt · Steuerberater  
Tel.: 0711 25034-4260  
michael.j.klett@de.pwc.com

---

Ansprechpartner Region Süd  
Niederlassung München und Nürnberg

**Karl-Hubert Eckerle**

Steuerberater  
Tel.: 089 5790-6756  
karl-hubert.eckerle@de.pwc.com

---

Ansprechpartner Region Ost  
Niederlassung Berlin, Erfurt, Leipzig  
und Schwerin

**Steffen Döring**

Rechtsanwalt · Steuerberater  
Tel.: 030 2636-3909  
steffen.doering@de.pwc.com

**Rainer Schindler**

Steuerberater  
Tel.: 0341 9856-162  
rainer.schindler@de.pwc.com

---

