

Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts:

Schwerpunktthema: „Steuerlicher Querverbund“

Bei der Bildung eines Querverbands kommen neben organisatorischen und wirtschaftlichen Gesichtspunkten auch steuerliche Kriterien zum tragen. Im Unterschied zu den nur **kommunalen Querverbandsüberlegungen** sind bei den **steuerlichen Querverbandsaspekten** einige Besonderheiten zu beachten.

Die jPdöR erfüllen mit ihren Einrichtungen neben den rein hoheitlichen Aufgaben, zu denen sie gesetzlich verpflichtet sind (z.B. Abfall- und Abwasserbeseitigung) auch Aufgaben, die der öffentlichen Daseinsvorsorge dienen (z.B. Versorgung der Bevölkerung mit Gas, Wasser, Strom, Wärme und ÖPNV). Soweit Betriebe **Aufgaben der öffentlichen Daseinsvorsorge** erfüllen, dienen sie zwar öffentlichen Zwecken; sie gehören jedoch nicht mehr zur hoheitlichen Tätigkeit, sondern sind der **fiskalischen Verwaltung** zuzurechnen und unterliegen mit ihren Gewinnen der Körperschaft- und Gewerbesteuer.

Betrieben der öffentlichen Daseinsvorsorge hat der Gesetzgeber durch Schaffung eines Ausnahmetatbestands einen erheblichen steuerlichen Vorteil eingeräumt, dessen Belang durch Einführung des Halbeinkünfteverfahrens zwar geringer, aber nicht unbedeutend geworden ist.

So ist es den Verkehrs-, Versorgungs-, Hafen- und Flughafenbetrieben gestattet, eine **Verrechnung von Gewinnen und Verlusten** vorzunehmen, um dadurch eine Reduzierung der körper- und gewerbesteuerlichen Bemessungsgrundlage zu erreichen. Dieser Vorteil wird auch als steuerliche Quersubventionierung bezeichnet. Als **Querverbandsunternehmen** werden also Unternehmen bezeichnet, die Aufgaben der öffentlichen Daseinsvorsorge

betreiben und deren Ergebnisse steuerlich verrechnet werden können. Typisch für eine steuerliche Quersubventionierung ist der öffentliche Personennahverkehr (ÖPNV).

Folgende Querverbundsregelungen sind möglich:

- ▶ **Direkter Querverbund:**
- = Verlust und Gewinn bringende Tätigkeiten werden in einem Steuersubjekt zusammengefasst.
- ▶ **Indirekter Querverbund:**
- = Verlust und Gewinn bringende Tätigkeiten werden in verschiedenen Steuersubjekten zusammengefasst (Holding, Organschaft).

Ob der steuerliche Querverbund in der geschilderten Form in Zukunft noch Bestand haben wird, ist vor dem Hintergrund der **Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH)** höchst unwahrscheinlich. Ungeklärt sind nämlich bisher die Konsequenzen der BFH-Rechtsprechung zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) bei der Übernahme von Aufgaben, die vorrangig im Interesse des Gesellschafters liegen, ohne Chance zur Erzielung eines angemessenen Gewinns auf BgA und auf Eigengesellschaften¹. Die Anwendung der Urteile setzt allerdings voraus, dass sie im BStBl. II veröffentlicht werden und dass ihre Anwendung auf BgA und Eigengesellschaften ausdrücklich angeordnet wird. Insoweit bedürfte es auch einer Übergangsregelung.

Aktuell taucht diese vGA-Problematik zwischen BgA und Trägerkörperschaft wieder überdeutlich im BFH-Urteil vom 14.07.2004² auf.

Auch in der **Finanzverwaltung** wird zur Zeit lebhaft erörtert, ob nur noch BgA mit Gewinnerzielungsansicht der Besteuerung zu unterwerfen sind.

▶ Bis zur Klärung dieser brisanten Fragestellung ist weiterhin von der Zulässigkeit des steuerlichen Querverbundes auszugehen.

¹ Siehe dazu: H 36 KStH 2004, V. Einzelfälle, „Verlustgeschäfte“; BFH-Urteil vom 02.02.1994 – BStBl. II S. 479; vgl. auch die Urteile zur außerbetrieblichen Sphäre von Kapitalgesellschaften vom 04.12.1996 - I R 54/95 – „sog. Segeljacht-Urteil“ und vom 08.07.1998 - I R 123/97 – „Devisentermingeschäfte“).

² Az.: I R 9/03.

Konstruktive Gestaltungshinweise:

► Steuerlicher Querverbund: *„Auswirkungen der geänderten Organschaftsvoraussetzungen“³*

Seit 2001 ist für die Begründung einer **körperschaftsteuerlichen Organschaft** nach § 14 KStG nur noch die finanzielle Eingliederung und der Abschluss eines Ergebnisabführungsvertrages erforderlich. Die Erfordernisse der wirtschaftlichen und der organisatorischen Eingliederung sind weggefallen. Da die Voraussetzungen der körperschaftsteuerlichen und der gewerbsteuerlichen Organschaft seit 2002 vereinheitlicht sind, gilt dies nunmehr auch für die gewerbsteuerliche Organschaft.

KommS-Info-Link:

[http://www.kommunsense.de/staticdls/Uebersicht_08-03_\(Organschaft\).pdf](http://www.kommunsense.de/staticdls/Uebersicht_08-03_(Organschaft).pdf)

Der **steuerliche Querverbund**, also die Zusammenfassung von Gewinn- und Verlustbetrieben von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, setzt – außerhalb der grundsätzlich zulässigen Zusammenfassung gleichartiger Betriebe und der Versorgungs- und Verkehrsbetriebe - eine wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht voraus⁴. Für eine steuerlich wirksame Zusammenfassung von Bäder- und Versorgungsunternehmen ist eine Verflechtung dann anzuerkennen, wenn - wie z.B. durch den Betrieb eines Blockheizkraftwerks - eine über ein reines Lieferverhältnis hinausgehende gemeinsame Nutzung der Strom-, Gas- und Wasserversorgungseinrichtungen erreicht wird.

*Es wird dazu teilweise die **Auffassung** vertreten, dass der steuerliche Querverbund in Organschaftsfällen aufgrund des Wegfalls der wirtschaftlichen und der organisatorischen Eingliederung als Organschaftsvoraussetzungen auch ohne wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung, d.h. insbesondere ohne Blockheizkraftwerk, realisiert werden kann.*

³ Vgl. ZfK-Online vom 08.03.2004: „Tipps für die Praxis“.

⁴ vgl. H 7 KStH 2004.

Tatsächlich bleiben die **Anerkennungsvoraussetzungen des steuerlichen Querverbunds** von den Änderungen bei der Organschaft unberührt, so dass die Erfolgsaussichten der vorstehend genannten Argumentation gering sind. Die Finanzverwaltung fordert i.d.R. nämlich eine Gleichbehandlung der Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art und der Zusammenfassung von Betrieben in einem von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts beherrschten Organkreis.

Als Korrekturnorm hatte die Finanzverwaltung bislang im Organschaftsfall den § 42 AO, also den **Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten**, angewandt⁵. Eine Änderung zeichnet sich insoweit ab, als nach Abschnitt 7 Abs. 2 KStR 2004 nunmehr in Fällen, in denen die Querverbundvoraussetzungen nicht gegeben sind, eine **verdeckte Gewinnausschüttung** nach § 8 Abs. 3 KStG angenommen werden soll. Beide Rechtsgrundlagen (§ 42 AO und § 8 Abs. 3 KStG) sind aber von der Änderung der Organschaftsregelungen in § 14 KStG unberührt. Die Finanzverwaltung wird folgerichtig die Querverbundregelungen auch in Organschaftsfällen weiterhin entsprechend anwenden⁶.

► ***Steuerlicher Querverbund bei Umgründung einer GmbH in eine GmbH & Co. KG⁷***

Durch die Abschaffung des körperschaftsteuerlichen Anrechnungsverfahrens und die Steuerfreistellung von Dividendenerträgen durch das Steuersenkungsgesetz⁸ relativiert sich auf Seiten der öffentlichen Hand ein häufig gewähltes Modell zur Verlustverrechnung (**sof. Anrechnungs-Modell**). Danach konnten ertragbringende Beteiligungen an Kapitalgesellschaften, die nach allgemeinen Grundsätzen dem vermögensverwaltenden Bereich der öffentlichen Hand zuzurechnen wären, als gewillkürtes Betriebsvermögen in einen defizitären Betrieb gewerblicher Art (Verlust-BgA) eingelegt werden. Neben einer Verrechnung von Verlusten des (Verlust-) BgA mit den Beteiligungserträgen bewirkte die Einlage der Anteile die Erstattung des KSt-Anrechnungsguthabens.

⁵ Abschnitt 5 Abs. 11a KStR a.F.

⁶ Abschnitt 7 Abs. 2 Satz 4 KStR 2004.

⁷ vgl. OFD Cottbus vom 15.01.2003 (Az.: S 2706 – 1 – St 224).

⁸ vgl. § 36 Abs. 2 EStG bzw. § 8b Abs. 1 KStG i.d.F. des StSenkG.

Um auch zukünftig eine Körperschaftsteuerrechtliche Verlustverrechnung zu ermöglichen, wird u.a. folgende Gestaltungsvariante empfohlen bzw. diskutiert:

Es erfolgt die Umwandlung einer mit Gewinn arbeitenden Kapitalgesellschaft, deren Anteile in einem Verlust-BgA gehalten werden, in eine GmbH & Co. KG (bspw. durch Formwechsel nach §§ 190 ff. UmwG).

Fraglich ist nun, ob der vormals im Betriebsvermögen des Verlust-BgA gehaltene Anteil an der Kapitalgesellschaft nach Umwandlung lediglich durch die Beteiligung an der GmbH & Co. KG ersetzt werden kann und weiterhin als (gewillkürtes) Betriebsvermögen im Verlust-BgA ausgewiesen werden darf, wodurch eine steuerlich wirksame Ergebnisverrechnung erreicht würde.

Dazu wird von der OFD Cottbus folgende Auffassung vertreten:

Die GmbH & Co. KG ist selbst nicht Körperschaftsteuersubjekt, sondern es erfolgt eine direkte Zurechnung des ertragsteuerlichen Einkommens mittels einer einheitlichen und gesonderten Gewinnfeststellung an den Verlust-BgA, der mit diesem Ergebnis zur Körperschaftsteuer veranlagt wird. Dies würde für den kommunalen Verlustbetrieb (BgA) bedeuten, dass ihm der Gewinn der GmbH & Co. KG ohne Körperschaftsteuerliche Vorbelastung für eine steuerliche Verrechnung (und damit zur „Einkommensneutralisierung“) zur Verfügung stände.

Die Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (jPdöR) als Mitunternehmer (Gesellschafter einer Personengesellschaft) ist grundsätzlich ein eigenständiger BgA „Mitunternehmerische Beteiligung“⁹.

Unterhält eine jPdöR mehrere BgA, so unterliegt sie grundsätzlich hinsichtlich jedes einzelnen BgA der Körperschaftsteuer¹⁰. Eine Zusammenfassung von mehreren BgA ist nur zulässig, sofern es sich um gleichartige Betriebe handelt bzw. die weiteren Voraussetzungen der Hinweise 7 KStH 2004 vorliegen.

Da vorliegend die (neue) Beteiligung der jPdöR an der GmbH & Co. KG selbst einen BgA darstellt, kann diese nur unter den zuvor genannten Zusammenfassungsvoraussetzung steuerlich Betriebsvermögen des Verlust-BgA bleiben und damit eine Ergebnisverrechnung ermöglichen. Liegen die Voraussetzungen nicht vor, sind der BgA „Verlustbetrieb“ und der BgA „Beteiligung an der GmbH & Co. KG“ jeweils getrennt zur Körperschaftsteuer zu veranlagern. Eine Ergebnisverrechnung ist steuerlich nicht anzuerkennen.

⁹ Abschnitt 6 Abs. 2 Satz 2 KStR 2004 sowie rkr. Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG vom 30.09.1997 (EFG 1998 S. 590).

¹⁰ vgl. H 33 KStH 2004.

Verfasser:

Dipl.Kfm.- Dipl.Bw. **Uwe Baldauf** (Berlin),
Freiberufl. Referent / Kommunalen Fachberater / Gutachter

Hindenburgdamm 4/b, 12203 Berlin Lichtenfelde

Telefon/Fax: (030) 833 07 28 - **Email:** uwebaldauf@gmx.de

Internet: www.kommunsense.de

Rechtsstand: April 2005