

Steuer- und Rechtspraxis Kommunalen Unternehmen 2016

Teil 17: Querverbund 2.0 – 2. Teil



Eike Christian Westermann

Partner Tax & Legal

Tel.: 0211 981-1741

eike.christian.westermann@de.pwc.com



Matthias Beier

Partner Tax Energy & Public Services

Tel.: 0211 981-2473

matthias.beier@de.pwc.com

Sehr geehrte Damen und Herren,

der steuerliche Querverbund ist immer noch die wohl bedeutsamste Besonderheit bei der Besteuerung kommunalen Unternehmen. Spätestens nach dem berühmt-berüchtigten „Bedburg-Hau-Urteil“ des Bundesfinanzhofs im Jahre 2007 stand die Querverbundverrechnung in der Kommunalwirtschaft auf die Kippe.

Zum Glück entschloss sich der Gesetzgeber als Reaktion auf diese Rechtsprechung dazu, den Querverbund sowie – damit eng verbunden – die steuerliche Anerkennung von Dauerverlusten in der Kommunalwirtschaft erstmals mehr oder weniger ausführlich im Körperschaftsteuergesetz zu verankern. Seitdem sind die Streitfragen rund um diesen Themenbereich jedoch nicht geringer geworden – es scheint eher das Gegenteil der Fall zu sein.

In einer der ersten Folgen der diesjährigen Herbstserie hatten wir uns mit den neuen Kriterien der Finanzverwaltung für eine technisch-wirtschaftliche Verflechtung mit Hilfe von Blockheizkraftwerken und den damit verbundenen Möglichkeiten zur Querverbundverrechnung befasst; hier verweisen wir ergänzend auf unseren „Online-Rechner“ unter der Adresse <http://www.pwc.de/de/offentliche-unternehmen/online-rechner-zum-thema-steuerlicher-querverbund.html>.

Mit dem vorliegenden Abschlussbeitrag unserer Serie greifen wir zwei Querverbundthemen auf, die im Gegensatz dazu in unserer Beratungspraxis eher „unter dem Radar“ aufgetaucht sind, die aber für die (potenziell) Betroffenen dennoch ebenfalls von erheblicher Bedeutung sein können.

Eine interessante Lektüre und ein Frohes Weihnachtsfest wünschen Ihnen

Ihre

Eike Christian Westermann

Matthias Beier

Buswerbung als eigene Sparte?

In letzter Zeit häufen sich die Versuche von Betriebsprüfern, die Einnahmen von kommunalen Verkehrsunternehmen aus der Anbringung von Werbung auf Bussen und anderen Fahrzeugen als eigene „Sparte“ i.S. der Spartenentrennung für Kapitalgesellschaften (§ 8 Abs. 9 KStG) zu behandeln. Bei Verkehrsunternehmen ergäbe sich auf diese Weise trotz einer generellen Dauerverlustsituation eine Ertragsteuerbelastung alleine aus dieser Buswerbung heraus. Entsprechendes gälte, wenn ein Querverbundunternehmen oder –konzern, zu dem ein Verkehrsbetrieb gehört, überschießende Verluste erwirtschaftet.

Diese Sichtweise ist u.E. aus mehreren Gründen äußerst fragwürdig.

Zunächst widerspricht die künstliche Trennung von Buswerbung und eigentlicher Beförderungstätigkeit der Verwaltungsauffassung zu der Parallelsituation bei Betrieben gewerblicher Art (BgA). Nach R 10 Abs. 8 KStR ist nämlich die Werbung auf kommunalen Fahrzeugen zwar grds. steuerlich irrelevant; das insoweit vereinnahmte „Entgelt erhöht jedoch die Einnahmen eines Betriebes gewerblicher Art, wenn die Fahrzeuge diesem zugeordnet sind“.

Zudem sind nach Auffassung des BFH gewerbliche Betätigungen "nicht nur dann gleichartig, wenn sie im gleichen Gewerbebereich ausgeübt werden, sondern auch dann, wenn sie sich unterscheiden, aber einander ergänzen". „Gleichartigkeit“ bedeutet aber steuerliche Zusammenfassung zu einem Betrieb (§ 4 Abs. 6 KStG) bzw. zu einer Sparte (§ 8 Abs. 9 i.V.m. § 4 Abs. 6 KStG).

Zumindest aber ist die Buswerbung als „Nebentätigkeit von untergeordneter Bedeutung“ (BMF-Schreiben vom 12.11.2009, Rn. 76) der Haupttätigkeit (hier: Personenbeförderung) zuzuordnen. Die hierbei teilweise von der Finanzverwaltung ins Spiel gebracht Heranziehung der Umsatzgrenze für BgAs von 30 678 € p.a. (vgl. R 6 Abs. 5 KStR) zur Bestimmung der „untergeordneten Bedeutung“ wird gerade bei größeren Verkehrsunternehmen diesem Begriff nicht gerecht.

Schließlich müssten selbst bei einer - u.E. zu Unrecht - anzunehmenden Separierung der Buswerbung in der Spartenrechnung die Kosten des Unternehmens den Sparten „in sachgerechter Weise rechnerisch“ zugeordnet werden (vgl. o.a. BMF-Schreiben, Rn. 80). Dies kann u.E. nur heißen, dass u.a. die Abschreibungen auf die Busse sowie die Kosten für Personal und Dieselkraftstoff anteilig auf Buswerbung und Beförderungstätigkeit aufzuteilen wären; ein signifikanter Einnahmenüberschuss aus der Buswerbung würde so vermutlich eliminiert.

Spartenmäßige Zuordnung von Beteiligungen im Organkreis

Auch in einem etwas anderen Bereich könnte eine in der Finanzverwaltung vertretene Auffassung durch eine künstlich Separierung im Rahmen der Spartenrechnung zu ertragsteuerlichen Belastungen in kommunalen Unternehmen führen. Es geht dabei um die Zuordnung von (nichtorganschaftlichen) Beteiligungen an anderen Kapitalgesellschaften und den diesbezüglichen Erträgen (insbesondere Dividenden) in der Spartenrechnung eines ertragsteuerlichen Organkreises.

Es soll angeblich darauf ankommen, in welcher Gesellschaft des Organkreises die betreffende Beteiligung liegt. Es könne z.B. ein Aktienpaket, das im Betriebsvermögen eines Organträgers liege, in der beim Organträger angesiedelten Spartenrennung des Organkreises (vgl. § 15 Satz 1 Nr. 5 KStG) nur einer Sparte zugeordnet werden, die auch auf einer eigenen operativen Tätigkeit des Organträgers beruhe.

Zur Verdeutlichung soll folgender Fall dienen:

Die kommunale Holding GmbH ist Organträgerin sowohl einer Wasserversorgungs-GmbH als auch einer Stadtbus-GmbH. Sie betreibt des Weiteren kostendeckend oder mit Gewinn ein eigenes - ggf. nur relativ unbedeutendes - operatives Geschäft (z.B. EDV-Dienstleistungen), das unstreitig nicht mit Versorgungs- und Verkehrstätigkeiten im steuerlichen Querverbund zusammenfassbar sein soll. Schließlich hält die Holding auch noch ein Aktienpaket, aus dem sie Dividendenerträge erzielt.

Vertreter der Finanzverwaltung behaupten nun, dieses Aktienpaket und damit auch die diesbezüglichen Dividenden könnten bei der Holding nur der Sparte „Dienstleistungen“ und nicht der – nur von den beiden Organgesellschaften „gespeisten“ - Sparte „Versorgung/Verkehr“ zugeordnet werden. Es nütze daher der Holding nichts, wenn die Sparte „Versorgung/Verkehr“ in der Summe steuerliche Verluste erziele; eine Zuordnung – und sei es ggf. auch nur anteilig – des Aktienpaketes zu jener Sparte und damit die Vermeidung der Dividendenzufluss-Besteuerung sei nicht zulässig.

Auch diese Auffassung ist abzulehnen.

(Nichtorganschaftliche) Beteiligungen sind für sich gesehen keine Sparte, sondern als „*Beteiligungen und Finanzanlagen ... den einzelnen Sparten in sachgerechter Weise rechnerisch zuzuordnen*“ (BMF-Schreiben vom 12.11.2009, Rdnrn. 80/81); Sparten werden vielmehr nur für Tätigkeiten gebildet (Wortlaut des § 8 Abs. 9 KStG).

Nach dem Beispiel 1 in Rdnr. 81 des o.a. BMF-Schreibens sind z.B. „*liquide Finanzmittel*“ grds. umsatzabhängig den jeweiligen Sparten zuzuordnen. Eine ausschließliche Zuordnung zu dem dauerdefizitären Nahverkehr des Beispielsfalles komme aber ggf. in Frage, wenn in den ande-

ren Sparten „nachweisbar ... keine liquiden Finanzmittel anfallen oder benötigt würden.“ Danach könnten Beteiligungen und die daraus fließenden Gewinnausschüttungen z.B. in vollem Umfang einer defizitären Sparte (wie in dem o.a. von uns gebildeten Fall der Sparte „Versorgung/Verkehr“) zugeordnet werden, wenn eine ebenfalls vorhandene Gewinnsparte (in unserem Fall: Sparte „Dienstleistungen“) für ihre eigene Liquidität sorgen kann.

Aus dem o.a. § 15 Satz 1 Nr. 5 KStG ergibt sich kein Hinweis für die Behauptung, dass es bei der spartenmäßigen Zuordnung von Beteiligungen und Finanzanlagen im Organkreis auf die zivilrechtliche Zuordnung zu einer der Gesellschaften ankomme. Nach dem o.a. BMF-Schreiben (Rdnr. 91) ist vielmehr „*das dem Organträger zuzurechnende Einkommen ... auf Ebene des Organträgers nach Maßgabe der Ausführungen unter E. den beim Organträger zu bildenden Sparten zuzuordnen*“ (E. = Rdnrn. 66 bis 89, also auch die o.a. Rdnrn. 80/81).

Dennoch sollten kommunale Organkreis-Konzerne ihre Tätigkeits- und Beteiligungsstruktur darauf prüfen, ob bei ihnen möglicherweise ein Konstellation vorliegt, in der Betriebsprüfer auf der Grundlage dieser – u.E. falschen – Sichtweise eine „künstliche“ Trennung von Verlusttätigkeiten einerseits und Beteiligungserträgen andererseits vornehmen könnten - mit entsprechenden negativen steuerlichen Folgen. Ggf. wäre über Gegenmaßnahmen nachzudenken (z.B. Übertragung des Aktienpakets auf eine andere Konzerngesellschaft).

Fazit

Die beiden vorstehend geschilderten Fälle zeigen eindrucksvoll, dass die erstmalige ausführliche gesetzliche Regelung des steuerlichen Querverbundes durch das Jahressteuergesetz 2009 die Finanzverwaltung dazu verleitet, steuerliche Ergebnisverrechnungen an Stellen einzuschränken, an die zuvor kaum jemand gedacht hat. Dies ist insoweit erstaunlich, als die Finanzverwaltung sich regelmäßig dann auf den gesetzgeberischen Willen zur bloßen Kodifizierung der vorherigen bewährten Verwaltungspraxis beruft, wenn die Steuerpflichtigen die neuen gesetzlichen Bestimmungen in Richtung einer Erweiterung solcher Ergebnisverrechnungsmöglichkeiten nutzen wollen.

Ansprechpartner

Michael Prechtl

Rechtsanwalt/Steuerberater

Tel.: 0221 981-4775

michael.prechtl@de.pwc.com

PricewaterhouseCoopers AG

Niederlassung **Düsseldorf**

Moskauer Straße 19

40227 Düsseldorf

Jörg Bittscheidt

Rechtsanwalt

Tel.: 0211 981-7302

joerg.bittscheidt@de.pwc.com

PricewaterhouseCoopers AG

Niederlassung **Düsseldorf**

Moskauer Straße 19

40227 Düsseldorf