

Dauerverlustbetrieb und steuerlicher Querverbund: Verstößt kommunales Steuersparmodell gegen EU-Beihilfenrecht?

Der in § 4 Abs. 6 i. V. m. § 8 Abs. 7 KStG geregelte steuerliche Querverbund ist für Kommunen ein wichtiges Instrument, um die steuerliche Belastung bei der Erbringung von Daseinsvorsorgetätigkeiten in Grenzen zu halten, indem er in bestimmten Konstellationen eine Verrechnung von Gewinnen aus einer Tätigkeit – i. d. R. einer Versorgungstätigkeit – mit Verlusten aus anderen Bereichen ermöglicht. § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 KStG, der für kommunale Eigengesellschaften die Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung für nicht anwendbar erklärt, steht nun auf dem Prüfstand, da der Bundesfinanzhof (BFH) diese Regelung dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) zur Prüfung der Vereinbarkeit mit dem EU-Beihilfenrecht vorgelegt hat.

Sachverhalt

In dem vom BFH zu beurteilenden Fall versorgt eine kommunale Eigengesellschaft in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft die Bevölkerung in gewinnbringender Weise mit Energie, Wasser und Telekommunikationsdienstleistungen. Daneben betreibt sie ein verlustträchtiges Schwimmbad, wie das bei kommunalen Stadtwerken häufig der Fall ist.

Die Verluste des Schwimmbades wurden im Rahmen einer Außenprüfung als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA), vom Finanzamt schließlich als nichtabziehbare Betriebsausgaben, jedenfalls aber als nicht steuermindernd gewertet. Das Finanzgericht (FG) Mecklenburg-Vorpommern, vor dem die Eigengesellschaft Klage erhob, wies diese als unbegründet ab, wobei es davon ausging, dass eine vGA vor-

läge und § 8 Abs. 7 KStG nicht (rückwirkend) anzuwenden sei. Auch eine technisch-wirtschaftliche Verflechtung der verschiedenen Tätigkeitsbereiche, die eine Zusammenveranlagung erlaubt hätte, sah das FG nicht.

Der BFH trat der Auffassung, § 8 Abs. 7 KStG sei zeitlich nicht anwendbar, entgegen. Er ging davon aus, dass die Norm Anwendung finde und ihre Voraussetzungen erfüllt seien. Allerdings verstoße die Norm gegen das EU-Beihilfenrecht, weshalb der BFH dem EuGH diese Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt hat. Dieser wird demnächst darüber entscheiden; erst dann kann der BFH eine finale Entscheidung über den konkreten Sachverhalt fällen.

EU-Beihilfenrechtliche Bewertung

Es überrascht zunächst, dass der BFH vorliegend einen Verstoß gegen EU-Beihilfenrecht angenommen hat, nachdem er im vergangenen Jahr noch die Beihilfenrechtswidrigkeit des § 8 Abs. 7 KStG ohne nähere Begründung verneint hatte. Eine mit dem EU-Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe liegt in den Fällen vor, in denen durch staatliche Mittel bestimmte Unternehmen begünstigt werden, wenn dies den Wettbewerb zu verfälschen droht und den Handel zwischen Mitgliedsstaaten beeinträchtigt.

Die Eigengesellschaft sei nach Ansicht des BFH trotz ihrer kommunalen Beherrschung als Unternehmen anzusehen. Sie werde dadurch begünstigt, dass sie die vGA nicht ihrem steuerpflichtigen Einkommen hinzurechnen müsse, wie das sonst bei der vGA der Fall wäre. Dadurch könne sie im Ver-

gleich zu ihren privaten Wettbewerbern günstigere Preise anbieten und gelange somit eher an öffentliche Aufträge. Es komme auch keine Ausnahme wegen der Erbringung gemeinwirtschaftlicher Verpflichtungen in Betracht, da § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 KStG die Kriterien der sog. „Altmark-Trans-Rechtsprechung“ nicht erfülle.

Da die Regelung des KStG nicht für alle Unternehmen, sondern nur für solche aus dem Bereich der Daseinsvorsorge gelte, würden nur bestimmte Unternehmen bevorteilt, so dass nach Auffassung des BFH das Tatbestandsmerkmal der „Selektivität“ erfüllt sei. Auch eine sog. „De-minimis-Beihilfe“, die die Gewährung von der Höhe nach geringen Beihilfen unter bestimmten Voraussetzungen ermöglicht, liege aufgrund der fehlenden Betragsbegrenzung der KStG-Regelung nicht vor.

Eine mögliche Handelsbeeinträchtigung und Wettbewerbsverfälschung ergebe sich durch die finanzielle Stärkung des konkreten Schwimmbadbetriebs und der daraus folgenden Erschwernis für andere Anbieter im EU-Binnenmarkt, ein ähnliches Schwimmbad zu errichten, sowie durch die Möglichkeit der Verlustverrechnung, die auch die anderen Tätigkeitsbereiche der Eigengesellschaft stärke und dadurch die Wettbewerbsstellung Dritter behindere. Dies kann jedoch ggf. anders bewertet werden, wenn die Eigengesellschaft mit der Durchführung einer Dienstleistung von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse (DAWI) betraut worden und es bei Nichtvorliegen eines Querverbunds ohnehin zu einem beihilfenrechtskonformen Verlustausgleich gekommen wäre.

...Dauerverlustbetrieb und steuerlicher Querverbund

Stadtwerke – die größten Nutznießer des kommunalen Querverbunds – sind gleichwohl oftmals etwas anders aufgestellt als in dem Sachverhalt, der dem BFH zur Entscheidung vorgelegt wurde. Während im konkreten Fall lediglich eine Eigengesellschaft tätig wird, sind es in anderen Kommunen häufig mehrere Gesellschaften, die über eine Holding miteinander verbunden sind. In solchen Fällen stellt sich die Frage, ob eine verbotene Beihilfe (auch) zugunsten der Holding bzw. der anderen Konzernunternehmen vorliegt. Eine Beihilfe zugunsten dieser könnte u.U. ausscheiden, wenn bei diesen im Einzelfall kein beihilfenrelevanter Vorteil verbleibt.

Sollte der EuGH § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 KStG als verbotene Beihilfe werten, so müsste in einem nächsten Schritt die Europäische Kommission über die Vereinbarkeit der Vorschrift mit dem EU-Binnenmarkt entscheiden. Sollte die EU-Kommission dabei zu dem Ergebnis kommen, dass eine mit dem EU-Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe vorliegt, so dürfte die Vorschrift des KStG nicht mehr angewandt werden. Die EU-Kommission könnte u.U. sogar die Rückgewährung aller bisher gewährten Vorteile anordnen und sich dabei nicht nur auf den konkreten Einzelfall beschränken, sondern auch alle anderen Fälle einbeziehen, in denen Unternehmen bisher von der Regelung profitiert haben.

Steuerrechtliche Einschätzung

Neben der im Vorlagefall in Frage stehenden Möglichkeit der Verrechnung von Gewinnen aus einer Versorgungstätigkeit mit Verlusten aus einem Bäderbetrieb ist in der Praxis häufig auch ein dauerdefizitärer Verkehrsbetrieb (ÖPNV) Bestandteil eines steuerlichen Querverbundes. Auch diese Fälle sind

– sofern sie unter Beteiligung von kommunal beherrschten Kapitalgesellschaften verwirklicht werden – grundsätzlich von dem Vorlagebeschluss erfasst und wären bei einer negativen Entscheidung des EuGH sowie der EU-Kommission betroffen.

Sollte § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 KStG als eine mit dem EU-Binnenmarkt unvereinbare Beihilfe beurteilt werden, könnten die bislang verrechneten Verluste aus der begünstigten dauerdefizitären Tätigkeit nicht mehr berücksichtigt und die Versorgungsgewinne müssten ungeschmälert versteuert werden.

Darüber hinaus könnte sich – je nach Ausgestaltung des konkreten Sachverhalts – auch für die defizitäre Tätigkeit selbst eine steuerliche Belastung ergeben, weil die Verwirklichung einer vGA bei Vorliegen weiterer Tatbestandsvoraussetzungen zu einer Belastung mit Kapitalertragsteuer (15 % zzgl. 5,5 % SolZ hierauf, bezogen auf die Höhe der vGA) führt. Diese Belastung würde nicht nur diejenigen – bislang als begünstigt angesehenen – dauerdefizitären Bereiche treffen, die Teil eines steuerlichen Querverbundes sind. Sie würde vielmehr auch für dauerdefizitäre Tätigkeiten außerhalb eines Querverbundes drohen, sofern diese in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft betrieben werden.

Zusammenfassung und Ausblick

Da der EuGH ausschließlich über solche Fragen entscheidet, die einen konkreten Fall betreffen, konnte der BFH nur § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 KStG, der sich auf kommunal beherrschte Kapitalgesellschaften bezieht, vorlegen, nicht aber auch § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 1 KStG, der die gleichen Rechtsfolgen für BgA-Konstellationen

anordnet. Der EuGH wird sich daher aller Voraussicht nach auch nur zu den Kapitalgesellschaften äußern. Sollte er aber von einer Beihilfenrechtswidrigkeit der vorgelegten Norm ausgehen, würde das eine Änderung der Steuergesetzgebung zur Folge haben, die sich auch auf den BgA erstrecken dürfte. Andernfalls stünde diese Norm unter der permanenten Gefahr, ebenfalls rückwirkend durch den EuGH sowie die EU-Kommission als beihilfenrechtswidrig bewertet zu werden.

Wir werden Sie selbstverständlich über die weitere Entwicklung in dieser Angelegenheit unterrichten.

Haben Sie weitere Fragen? Kontaktieren Sie gerne unsere Ansprechpartner:



Dr. Thorsten Boos
Rechtsanwalt, Steuerberater,
Fachanwalt für Steuerrecht,
Partner, Praxisgruppenleiter
Steuerrecht
thorsten.boos@
srs-schuellermann.de
(06103) 605-612



**Dr. Alexander Glock,
LL.M. (Madison)**
Rechtsanwalt, Partner
Praxisgruppenleiter Öffentliches
Wettbewerbsrecht
alexander.glock@
srs-schuellermann.de
(06103) 605-617



Philipp Anders
Rechtsanwalt, Manager
philipp.anders@
srs-schuellermann.de
(06103) 605-613



Stefan Weiß
Rechtsanwalt
stefan.weiss@
srs-schuellermann.de
(06103) 605-622