

Public Services Newsletter

Aktuelle Mitteilung

BMF-Schreiben zum steuerlichen Querverbund vom 12. November 2009

Die Finanzverwaltung hat im Rahmen eines BMF-Schreibens zu den „Anwendungsfragen zu den Regelungen im Jahressteuergesetz 2009 zur Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art und Eigengesellschaften von juristischen Personen des öffentlichen Rechts“ Stellung genommen. Das Schreiben ist sehr umfangreich, geht auf viele Einzelfragen ein und enthält zahlreiche Beispiele. Allerdings werden leider nicht alle Zweifelsfragen vollumfänglich geklärt. Insbesondere enthält das Schreiben teilweise unbestimmte Begriffe, so dass sich für die Besteuerungspraxis diverse Abgrenzungsfragen ergeben. Darüber hinaus formuliert das BMF einige neue Grundsätze, die sich nicht unmittelbar aus dem Gesetzeswortlaut ergeben, die jedoch im Einzelfall zu einer wesentlichen Verschärfung der Besteuerungsfolgen führen können.

*Überblick über das
BMF-Schreiben und mögliche
Gestaltungsansätze*

Die Verbände und Interessenvereinigungen hatten zu der ersten Entwurfsfassung des BMF-Schreibens umfassend Stellung genommen. In der finalen Version wurden daraufhin noch einige Änderungen vorgenommen. Allerdings haben nicht alle Anregungen Berücksichtigung gefunden.

Der folgende Überblick fasst die wesentlichen Punkte des BMF-Schreibens zusammen, die für viele Städte und Gemeinden und die Geschäftsführer der Eigengesellschaften der juristischen Personen des öffentlichen Rechts von besonderer Relevanz sein dürften. Gleichzeitig möchten wir erste Hinweise auf mögliche Gestaltungsansätze zur Vermeidung negativer steuerlicher Folgen geben.

*Zusammenfassung von Betrieben an
bestimmte Voraussetzungen
gebunden*

Einschränkung der „Mitschlepptheorie“

Entgegen dem Entwurf wird in dem endgültigen BMF-Schreiben der sogenannten „Mitschlepptheorie“ nun nicht mehr generell eine Absage erteilt. Allerdings ergeben sich weiterhin Einschränkungen bei der Zusammenfassung durch das Erfordernis einer technisch-wirtschaftlichen Verflechtung „von einigem Gewicht“.

Beispiel: Die Zusammenfassung eines Blockheizkraftwerk (BHKW)-Bads mit anderen Bädern aufgrund der Gleichartigkeit zu einem Gesamt-Bäder-BgA sowie eine nachfolgende Zusammenfassung dieses Gesamt-Bäder-BgAs mit einem Versorgungs-BgA aufgrund technisch wirtschaftlicher Verflechtung ist dann zulässig, wenn die Verflechtung „von einigem Gewicht“ ist.

Konkret bedeutet dies, dass ein kleines, relativ unbedeutendes Bad auch ohne eigenes BHKW von einem größeren BHKW-Bad in den Querverbund „mitgeschleppt“ werden kann. Im Fall mehrerer größerer Bäder wird jedoch voraussichtlich nur eine Zusammenfassung bezüglich des BHKW-Bads mit dem Versorgungs-BgA möglich sein. Die übrigen Bäder können daneben lediglich zu einem Gesamt-Bäder-BgA zusammengefasst werden.

Dass sich an dieser Stelle praktische Abgrenzungsfragen im Hinblick auf das Kriterium „von einigem Gewicht“ ergeben werden, erscheint offensichtlich. Insbesondere ist nicht geklärt, welche Kriterien für die Bewertung des „Gewichts“ heranzuziehen sind (Umsatz, Höhe der Verluste, Anzahl der Mitarbeiter) und welcher Prozentsatz der jeweiligen Größe auf das „mitgeschleppte“ Bad entfallen darf.

Tipps und Trends

Deutschland

Die Finanzverwaltung ist in diesem Zusammenhang zudem der Auffassung, dass die tatsächliche Organisation - z. B. in Form von Ämtern - für eine mögliche Verrechnung ausschlaggebend ist. So sollen beispielsweise mehrere Bäder, die einem Amt zugeordnet sind, immer eine Einrichtung und folglich einen BgA bilden. Eine Verrechnung von Versorgungsgewinnen mit den Verlusten eines BHKW-Bades soll danach nur möglich sein, wenn dieses Bad aus dem Bäder-Amt herausgelöst wird, so dass ein eigenständiger BgA entsteht. Auf Grundlage dieser Auslegung sollte im Einzelfall überlegt werden, ob aus steuerlicher Sicht eine Reorganisation sinnvoll sein könnte.

Einschränkung von „Kettenzusammenfassungen“

Das BMF-Schreiben schränkt zudem die Fälle einer sogenannten „Kettenzusammenfassung“ ein. Eine Kettenzusammenfassung liegt beispielsweise bei der - in der Praxis häufig vorkommenden - gleichzeitigen Einbeziehung eines Bades sowie eines Verkehrsbetriebes in den Querverbund mit einem Versorgungsunternehmen vor. Nach Auffassung des BMF kommt es hierbei sowohl auf die Reihenfolge der Zusammenfassung als auch auf die Gewichtung der einzelnen Bereiche an („Gepräge“).

Beispiel: Im Fall der Zusammenfassung eines Blockheizkraftwerk (BHKW)-Bades mit einem Versorgungs-BgA kann nur dann im nächsten Schritt eine weitere Zusammenfassung mit einem Verkehrsbetrieb erfolgen, wenn der zusammengefasste Bäder-/Versorgungs-BgA insgesamt als Versorgungs-BgA anzusehen ist. Mit anderen Worten: Der Versorgungsbereich muss dem zusammengefassten BgA das Gepräge geben und den Bäderbereich quasi „überdecken“.

Auch hier stellt sich die Frage, welche Kriterien zur Beurteilung des Gepräges heranzuziehen sind. Weiterhin ist unklar, ob es genügt, wenn der Versorgungsbereich den Bäderbereich überwiegt (> 50 %) oder ob darüber hinaus ein noch höheres Gewicht erforderlich ist. Je nach Auslegung würde diese Regelung für viele Kommunen zu einer massiven Einschränkung der Querverbundsverrechnung führen.

Sonstige Dienstleistungen bilden bei Versorgern eigene Sparten bzw. BgA

„Versorgung“ umfasst keine sonstigen Dienstleistungen (z.B. Contracting)

Der Entwurf erläutert, welche Tätigkeiten dem Bereich „Versorgung“ zuzurechnen sind. Danach sollen sämtliche Wertschöpfungsstufen im Bereich der Wasser-, Gas-, Elektrizitäts- und Wärmeversorgung erfasst sein. Allerdings sollen nur die Tätigkeiten, die bis zur Übergabe an den Endkunden anfallen, als Versorgungstätigkeiten anzusehen sein. Damit sind z.B. Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem Betrieb oder der Wartung einer Anlage beim Kunden (sog. Contracting-Tätigkeiten) oder der Energieberatung nicht der Versorgung im Sinne des § 4 Abs. 3 KStG zuzurechnen. Insoweit entsteht ein getrennter BgA bzw. eine getrennte Sparte. Eine Verrechnung ist nur bei Vorliegen der übrigen Zusammenfassungskriterien (z.B. Gleichartigkeit) denkbar. In der Praxis ergibt sich aus dieser Einschränkung in vielen Fällen eine deutliche Reduzierung des Querverbundsvolumens. Nach inoffiziellen Informationen werden bezüglich des Contractings jedoch auf Initiative der Verbände hin derzeit noch Diskussionen geführt, so dass eine nachträgliche Anpassung der Verwaltungsauffassung in diesem Punkt nicht ausgeschlossen erscheint.

Zu begrüßen ist allerdings die Klarstellung, dass auch Photovoltaikanlagen als Versorgungsbetriebe anzusehen sind. Gleiches gilt für Netzverpachtungs- und Netzbesitz-BgAs.

Die Tätigkeiten eines Versorgungsunternehmens sind zukünftig genau zu analysieren, um eine korrekte Behandlung im Rahmen der Steuererklärungen sicherzustellen und dabei gleichzeitig eine optimierte Erfassung von Tätigkeiten, die einer Ermessensentscheidung zugänglich sind, zu erreichen.

Tipps und Trends

Deutschland

Betriebsaufspaltungs-BgA

Abweichend vom ersten Entwurf stellt das BMF-Schreiben bezüglich der Zusammenfassung mehrerer Besitz-BgA im Rahmen von Betriebsaufspaltungen auf die Tätigkeit der Besitzgesellschaft ab. Für den Fall, dass gleichartige Wirtschaftsgüter (z.B. Grundstücke) an verschiedene kommunale Gesellschaften überlassen werden, sollte daher eine Zusammenfassung - unabhängig von der Tätigkeit der Betriebsgesellschaft - möglich sein. Hieraus können sich im Einzelfall interessante Gestaltungsansätze ergeben.

Weiterbelastung von Kostenanteilen der Holding sollte optimiert werden

Management-Aufgaben einer Holdinggesellschaft

Insbesondere für Städte und Gemeinden, die ihren steuerlichen Querverbund über eine Organschaft und damit über eine Holdinggesellschaft organisieren, ist von besonderer Bedeutung, dass es sich nach Auffassung der Finanzverwaltung bei von einer Holding erbrachten Dienstleistungen um eine eigene Sparte handelt. Dies hat zur Folge, dass die allgemeinen Verwaltungs- und Servicekosten, welche bei der Holding anfallen, nicht mit möglichen Gewinnen aus dem steuerlichen Querverbund verrechnet werden können. Darüber hinaus stellt sich die Frage, ob im Fall einer fehlenden Weiterbelastung dieser Kosten im Konzern eine nicht begünstigte Dauerverlusttätigkeit vorliegt, mit der Folge, dass nicht nur keine Verrechnung der Kosten möglich ist, sondern ggf. zusätzlich noch eine Kapitalertragsteuerbelastung entsteht.

Im Ergebnis empfiehlt sich somit eine Weiterbelastung der entsprechenden Kostenanteile im Konzern, um steuerliche Nachteile zu minimieren. Die Gestaltung der jeweiligen Verträge sollte daher aus steuerlicher Sicht überprüft werden.

Das BMF-Schreiben trifft keine Aussage dazu, wie Finanzierungsaufwendungen auf Ebene einer Holdinggesellschaft künftig behandelt werden. Diese könnten ebenfalls einer separaten Sparte zuzurechnen sein, selbst wenn diese Aufwendungen der Finanzierung einer Beteiligung an der Versorgung dienen. Im Vorfeld zu geplanten Akquisitionen sollte daher überprüft werden, ob die Verrechnung dieser Aufwendungen durch eine geeignete Akquisitionsstruktur erreichen werden kann.

Abgrenzung begünstigter Dauerverluste im Einzelfall schwierig

Privilegierte Tätigkeiten

Im Rahmen des BMF-Schreibens werden die begünstigten Betriebe und Dauerverluste im Sinne des § 8 Abs. 7 KStG abgegrenzt. Insbesondere der Katalog der politisch motivierten Tätigkeiten, bei welchen die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht zu ziehen sind, erscheint allerdings nicht detailliert genug, so dass sich in der Praxis für zahlreiche Einzeltätigkeiten die Frage nach der richtigen Einordnung ergeben wird.

Nicht begünstigte Dauerverlustbetriebe sind nach Auffassung des BMF insbesondere Wirtschaftsförderungsgesellschaften und Stadthallen. Auch Bürgerhäuser sind danach nicht privilegiert, sofern diese - wie in der Praxis üblich - bei gemischter Nutzung anteilig auch für nicht begünstigte Tätigkeiten genutzt werden. Begünstigt wären beispielsweise die Nutzung für Seniorentreffen oder Schulungen. Die Vermietung an Private ist hingegen schädlich. Die Frage, ob eine nicht begünstigte Nutzung ggf. von untergeordneter Bedeutung und damit unschädlich sein könnte, wird im Rahmen des BMF-Schreibens nicht angesprochen und sollte im Einzelfall näher geprüft werden.

Nutzung von Verlustvorträgen kann bei Aufnahme neuer Tätigkeiten beschränkt werden

Verlustvorträge zusammengefasster BgAs

Verlustvorträge zusammengefasster BgAs können nur durch den jeweiligen BgA weiter genutzt werden. Sofern eine zulässige Zusammenfassung mit einer weiteren - nicht gleichartigen - Tätigkeit erfolgt, entsteht ein neuer zusammengefasster BgA, dem die Nutzung der Verlustvorträge des „Vorgänger-BgAs“ nicht möglich ist. Die Verlustvorträge gehen

Tipps und Trends

Deutschland

allerdings nicht unter, sondern werden, ähnlich wie bei einer Organschaft, eingefroren und können genutzt werden, wenn der ursprüngliche Zustand wiederhergestellt wird.

Im Gegensatz zur Entwurfsfassung geht das endgültige BMF-Schreiben nun davon aus, dass es sich bei Wasser- und Energieversorgung um gleichartige Tätigkeiten handelt. Im Hinblick auf die beschriebene Regelung bezüglich des Einfrierens von Verlustvorträgen ist diese Änderung allerdings nur eingeschränkt von Vorteil, da es bezüglich der „Gleichartigkeit“ nicht auf die Einzeltätigkeiten, sondern auf alle Tätigkeiten eines bestehenden BgAs ankommen soll.

Beispiel: Im Fall eines bestehenden Querverbund-BgAs „Stromversorgung und Verkehr“ ist die Tätigkeit Wasserversorgung grundsätzlich nicht als gleichartig anzusehen, da sie keine kombinierte Versorgungs-/Verkehrstätigkeit darstellt. Nur in dem Ausnahmefall, dass die Stromversorgung dem ursprünglichen BgA das Gepräge gibt, ergibt sich durch das Hinzukommen der Wasserversorgung keine Einschränkung der Verlustverrechnung.

Diese Auslegung des BMF geht u.E. über den Gesetzeswortlaut und -zweck hinaus.

„Tracking-Stock“ ermöglicht Ergebnisverrechnung bei Beteiligung privater Partner

„Tracking-Stock“-Strukturen sinnvoll

Voraussetzung für die Annahme begünstigter Dauerverluste ist, dass die Verluste ausschließlich von öffentlich-rechtlichen Gesellschaftern getragen werden. Im Fall der Beteiligung von privaten Partnern soll dies gewährleistet sein, wenn im Rahmen einer „Tracking-Stock“-Vereinbarung die Verluste ausschließlich dem kommunalen Anteilseigner zugerechnet werden. Reichen die anteiligen Gewinne aus dem Versorgungsbereich zur Verlustdeckung nicht aus, so sind darüber hinaus seitens der öffentlichen Anteilseigner Einlagen in die Gesellschaft zu leisten.

Gerade vor dem Hintergrund der aktuellen BFH-Rechtsprechung zur Nichtanerkennung von Ergebnisabführungsverträgen mit variablen Ausgleichszahlungen können „Tracking-Stock“-Strukturen zukünftig in vielen Fällen eine sinnvolle Alternative sein. Auch bestehende Beteiligungsstrukturen können ggf. durch geeignete Restrukturierungen steuerneutral angepasst werden, um so die Querverbundsverrechnung trotz Beteiligung eines Privaten auch in Zukunft zu gewährleisten.

Kein Gewinnaufschlag bei Null-Ergebnissen

Im Fall begünstigter Dauerverlustgeschäfte soll auch dann keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliegen, wenn ein ausgeglichenes Ergebnis erzielt wird. Demnach führt also ein fehlender Gewinnaufschlag nicht zu einer verdeckten Gewinnausschüttung. Allerdings trifft das BMF-Schreiben keine Aussage zu dem Fall eines nicht begünstigten Dauerverlustbetriebes. Für Stadthallen, Wirtschaftsförderungsgesellschaften etc. bleibt daher weiterhin offen, ob eine verdeckte Gewinnausschüttung nur in Höhe der Verluste vorliegt oder ob darüber hinaus eine Gewinnmarge hinzuzurechnen ist, was im Ergebnis zu einem positiven steuerlichen Ergebnis und damit zu einer laufenden Ertragsteuerbelastung führen würde.

Gestaltung mit Hilfe von Personengesellschaften

Die Behandlung von Personengesellschaften wird in den gesetzlichen Vorschriften zum steuerlichen Querverbund nicht gesondert geregelt. Das BMF-Schreiben enthält hierzu nun konkrete Regelungen, die danach unterscheiden, ob die Gesellschaft unmittelbar unterhalb der Stadt oder aber unter einer Konzerngesellschaft gehalten wird. Im Einzelfall können sich hieraus interessante Gestaltungsansätze ergeben - sowohl im Hinblick auf die Möglichkeiten einer Ergebnisverrechnung als auch der Vermeidung von verdeckten Gewinnausschüttungen im Fall schädlicher Dauerverluste.

Tipps und Trends

Deutschland

Anwendungsregelungen sind im Einzelfall genau zu prüfen

Anwendungszeitpunkt

Die Grundsätze des Jahressteuergesetzes und des BMF-Schreibens sollen grundsätzlich bereits für Veranlagungszeiträume vor 2009 anzuwenden sein. Dies gilt allerdings nicht für die Regelungen zur Spartenrechnung. Im Fall einer unzulässigen Zusammenfassung von Gewinn- und Verlusttätigkeiten außerhalb der Querverbundsgrundsätze ist bis zum Veranlagungszeitraum 2008 vielmehr auf die Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung abzustellen (BFH-Urteil vom 22. August 2007, I R 32/06, und OFD Rheinland vom 21. August 2008). Hieraus können sich im Einzelfall erhebliche Nachteile durch den Wegfall steuerlicher Verlustvorträge und eine eventuelle Kapitalertragsteuerbelastung ergeben.

Umgekehrt gilt im Fall einer bisher günstigeren steuerlichen Behandlung, dass diese bis zum Veranlagungszeitraum 2011 weiter anzuwenden ist. Die Finanzverwaltung sichert zudem zu, dass verbindliche Auskünfte zum steuerlichen Querverbund grundsätzlich weiterhin Bestand haben, da es sich bei der Regelung in § 4 Abs. 6 KStG lediglich um eine gesetzliche Festschreibung der bisherigen Verwaltungsmeinung handelt.

Durch sinnvolle Gestaltungen können Risiken minimiert und Chancen genutzt werden

Fazit und Empfehlung

Insgesamt erscheinen die Regelungen des BMF-Schreibens kompliziert und in einzelnen Passagen für den Anwender nur schwer verständlich. Dies liegt letztlich darin begründet, dass die gesetzliche Normierung des steuerlichen Querverbundes einen „Fremdkörper“ im Körperschaftsteuerrecht darstellt, der in der Praxis nur schwer handhabbar ist. Das BMF hat sich bemüht, zahlreiche Zweifelsfragen anzusprechen, dabei jedoch wiederum neue Fragen aufgeworfen. Es ist zu erwarten, dass die meisten Kommunen spätestens bei erstmaliger Umsetzung der Regelungen im Rahmen der Veranlagung 2009 vor zahlreichen Abgrenzungsproblemen stehen werden. Andererseits ergibt sich durch das BMF-Schreiben jedoch in einigen Punkten auch eine gewisse Rechtsicherheit. Im Einzelfall können sich zudem Möglichkeiten einer steuerlichen Gestaltung eröffnen.

Gerne unterstützen wir Sie bei der Analyse der steuerlichen Konsequenzen des BMF-Schreibens für Ihren Stadtkonzern sowie der Entwicklung eines individuellen Maßnahmenplans zur Minimierung steuerlicher Nachteile und Risiken bzw. zur Nutzung steuerlicher Chancen. Sprechen Sie uns an! ■

Ansprechpartner

Gabriele Kirchhof
Ernst & Young GmbH Köln
Telefon +49 221 2779 25680
gabriele.kirchhof@de.ey.com

Nicole Lissel
Ernst & Young GmbH Köln
Telefon +49 221 2779 25553
nicole.lissel@de.ey.com

Tipps und Trends

Deutschland

Deutschland

Wirtschaftsprüfung

Hans-Peter Busson
Eschborn/Frankfurt am Main
Telefon +49 6196 996 25271
hans-peter.busson@de.ey.com

Steuerberatung

Gabriele Kirchhof
Köln
Telefon +49 221 2779 25680
gabriele.kirchhof@de.ey.com

Real Estate

Michael Janetschek
Eschborn/Frankfurt am Main
Telefon +49 6196 996 24540
michael.janetschek@de.ey.com

Organisationsberatung für die öffentliche Verwaltung und NPOs

Cornelia Gottbehüt
München
Telefon +49 89 14331 17232
cornelia.gottbehuet@de.ey.com

Schweiz

Beratung öffentliche Hand

Christian Sauter
Zürich
Telefon +41 58 286 43 08
christian.sauter@ch.ey.com

Österreich

Leader Public

Elfriede Baumann WP/StB
Wien
Telefon +43 1 211 70 1141
elfriede.baumann@at.ey.com

Wenn Sie unseren Newsletter nicht mehr erhalten möchten, schreiben Sie uns an public.services@de.ey.com

Anmeldungen zum Bezug des Public Services Newsletters können Sie unter folgenden Homepages vornehmen:

Deutschland: www.ps-ey.de
Schweiz: <http://ch.ps-ey.de>
Österreich: <http://at.ps-ey.de>

Redaktionelle Gesamtverantwortung

Gabriele Kirchhof
Köln
Telefon +49 221 2779 25680
gabriele.kirchhof@de.ey.com

Ernst & Young

Assurance | Tax | Transactions | Advisory

About Ernst & Young

Ernst & Young is a global leader in assurance, tax, transaction and advisory services. Worldwide, 135,000 people are united by shared values and an unwavering commitment to quality. Ernst & Young makes a difference by helping its people, its clients and its wider communities achieve their potential.

For more information, please visit www.ey.com

Ernst & Young refers to the global organization of member firms of Ernst & Young Global Limited, each of which is a separate legal entity. Ernst & Young Global Limited, a UK company limited by guarantee, does not provide services to clients.

© 2009 EYGM Limited
All Rights Reserved

This publication contains information in summary form and is therefore intended for general guidance only. It is not intended to be a substitute for detailed research or the exercise of professional judgment. Neither EYGM Limited nor any other member of the global Ernst & Young organization can accept any responsibility for loss occasioned to any person acting or refraining from action as a result of any material in this publication. On any specific matter, reference should be made to the appropriate advisor.