

# Neue Entwicklungen im Bereich des steuerlichen Querverbunds

– von RA/StB Marcel Reinke und StB Manuel Maul, Nürnberg –\*

Das vergangene Jahr hat uns eine Menge Neuerungen im Bereich des steuerlichen Querverbundes beschert. Neben der EuGH-Vorlage zum § 8 Abs. 7 KStG sind auch Entwicklungen im Bereich Verkehr und Telekommunikation zu beobachten gewesen.

Mit seinem Urteil vom 21.03.2019 hat der EuGH nicht nur die bisherige Praxis zur Direktvergabe von Verkehrskonzessionen nach Verordnung Nr. 1370/2007/EG vor neue Probleme gestellt. Parallel hat er aufgrund der Anforderungen an eine Direktvergabe nach der Verordnung Nr. 1370/2007/EG auch Vorgaben gemacht, die im steuerlichen Querverbund Beachtung finden müssen. Neben dem EuGH hat jedoch auch das BMF für – in diesem Fall – erfreuliche Neuigkeiten im Bereich des steuerlichen Querverbundes im Zusammenhang mit Telekommunikation gesorgt. Die größte Unsicherheit und überraschendste Entscheidung kam jedoch vom BFH. Dieser hat mit seinem Vorlagebeschluss vom 13.03.2019 dem EuGH die Frage vorgelegt, ob es sich bei der Regelung des § 8 Abs. 7 KStG um eine unzulässige Beihilfe handelt. Auch wenn die Revision zwischenzeitlich zurückgenommen wurde, ist das Thema in Gänze noch nicht vom Tisch.

## I. Einleitung

Der steuerliche Querverbund begründet eine Quersubventionierung durch die Zusammenfassung von defizitären und ertragstarken Tätigkeiten bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts (nachfolgend kurz »jPöR«) bzw. deren Tochtergesellschaften. Ohne diese steuerwirksame Saldierung unterlägen die Überschüsse aus der gewinnbringenden Tätigkeit der Ertragsteuerbelastung, während aufgrund der Dauerverlusttätigkeiten diese Tätigkeiten steuerliche Verlustvorträge ansammeln würden. Die Verlustvorträge würden letztlich ansteigen, ohne von der jPöR genutzt werden zu können. Diese Verluste müssten ohne die Figur des steuerlichen Querverbunds mit versteuerten Gewinnen aus anderen Tätigkeiten der Kommune gedeckt werden.

Eine Zusammenfassung von verschiedenen Betrieben gewerblicher Art (nachfolgend kurz »BgA«) ist nur unter den Bedingungen des § 4 Abs. 6 KStG zulässig. Der § 4 Abs. 6 KStG unterscheidet hierbei drei Fallgruppen.

Der BFH hat in der Übernahme einer strukturellen dauerdefizitären Tätigkeit eine verdeckte Gewinnausschüttung ge-

sehen.<sup>1</sup> Bemessungsgrundlage für die Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung wären in einem solchen Fall die jeweils erzielten Verluste dieser dauerdefizitären Tätigkeiten. Die Rechtsprechung begründete dies damit, dass ein vernünftiger Kaufmann ein solches Geschäft nicht fortführen würde. Die Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung führt neben der Belastung mit Kapitalertragsteuer jedoch auch dazu, dass die verdeckte Gewinnausschüttung dem Ergebnis außerbilanziell hinzugerechnet werden muss und damit im Rahmen des steuerlichen Querverbundes keine Verluste mehr für eine Saldierung zur Verfügung stehen.

Aufgrund der vorgenannten BFH-Entscheidung aus dem Jahr 2007 war der Gesetzgeber gefragt. Der Gesetzgeber handelte in der Form, dass dieser im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2009 die Regelungen § 8 Abs. 7 f. KStG erließ. Hiernach führen die in § 8 Abs. 7 KStG genannten Tätigkeiten – entgegen der Ansicht des BFH – nicht zu einer verdeckten Gewinnausschüttung. § 8 Abs. 7 f. KStG findet jedoch nur dann Anwendung, wenn die entsprechenden Verluste von der öffentlichen Hand zu tragen sind. Dadurch war der Querverbund in seiner bisherigen Fassung gerettet.

## II. Querverbund Verkehr

### 1. Verkehrsbetriebe im Sinne des § 4 Abs. 3 KStG

Kennzeichnend für Verkehrsbetriebe im Sinne des § 4 Abs. 3 KStG ist, dass sie Grundbedürfnisse der Bevölkerung zu tragbaren Bedingungen erfüllen sollen.<sup>2</sup> Zur Annahme eines Verkehrsbetriebs ist Voraussetzung, dass dieser dem »öffentlichen« Verkehr dienen muss. Der Begriff »öffentlicher Verkehr« im Sinne des § 4 Abs. 3 KStG umfasst nach der Rechtsprechung des BFH indes nicht nur die Beförderung von Personen und Gütern, sondern alle Bestrebungen der öffentli-

\* Marcel Reinke ist als Rechtsanwalt seit 2014 bei Rödl & Partner in Nürnberg tätig. Schwerpunktmäßig befasst er sich mit handels-, gesellschafts- und steuerrechtlichen Fragestellungen im Zusammenhang mit der Gründung von Unternehmen, der Veräußerung bzw. dem Erwerb von Unternehmen und Beteiligungen, der Umstrukturierung von Konzernstrukturen sowie der Beantwortung von umsatzsteuer- und grunderwerbsteuerrechtlichen Fragestellungen verschiedenster Art.

Manuel Maul ist seit 2011 bei Rödl & Partner beschäftigt und seit 2014 Steuerberater. Zu seinen Schwerpunkten zählen umfangreiche Tätigkeiten im Bereich von steuerlichen Fragestellungen sowie die steuerliche Beratung im Deklarations- und Projektbereich und von Tax Due Diligence. Ein weiterer Schwerpunkt liegt vor allem auf dem Gebiet der Gründungen von Unternehmungen und deren Umgestaltung bzw. Umstrukturierung, als auch die besonderen Problemstellungen bei der Veräußerung von Unternehmungen bzw. von Beteiligungen an Unternehmen. Er ist spezialisiert auf die branchenspezifische Steuerberatung im Energieversorgerbereich.

<sup>1</sup> BFH, Urteil vom 22.08.2007 – I R 32/06.

<sup>2</sup> BFH, Urteil vom 08.11.1989 – I R 187/85.

chen Hand zur Anpassung des Gesamtverkehrs an die sich entwickelnden Verhältnisse.<sup>3</sup> Mit der Kennzeichnung des Verkehrs als »öffentlich« wollte der Gesetzgeber nicht die mögliche Beteiligung aller am Verkehr, sondern die Verkehrsgestaltung durch staatliche Organe oder Einrichtungen, also die öffentliche Verkehrspolitik zum Ausdruck bringen.

Verkehrsbetriebe »dienen« dem öffentlichen Verkehr, wenn ihre Einrichtungen nach der Zweckbestimmung von jedermann zur Personen- oder Güterbeförderung benutzt werden können, wobei die Betätigung im öffentlichen Verkehr unter der Auflage der Betriebs- und Beförderungspflicht sowie des Tarifzwangs erfolgen muss.<sup>4</sup> Daher »dient« ein Unternehmen dem öffentlichen Verkehr, wenn seine Verkehrsmittel der Allgemeinheit ohne Einschränkung zur Verfügung stehen und die Verkehrsleistungen unmittelbar erbracht werden.<sup>5</sup>

Ein Verkehrsbetrieb i.S.d. § 4 Abs. 3 KStG ist vor allem dann anzunehmen, wenn eine juristische Person des öffentlichen Rechts selbst Träger der Nahverkehrskonzession ist. Gleiches gilt insoweit auch für Eigengesellschaften der jPöR.

Um insofern die Verkehrssparte als Verkehrs BgA zu qualifizieren, muss sichergestellt werden, dass die Verkehrssparte Vertragspartner der Fahrgäste ist sowie rechtlich für die Durchführung des Verkehrs zuständig ist und bleibt. Sind diese Voraussetzungen gegeben, so stehen der Verkehrssparte die durch die Beförderungsverträge erzielten Einnahmen sowie der gesetzliche Ausgleichsanspruch gemäß § 228 ff. SGB IX und § 45a PBefG zu. Die Verkehrssparte ist somit als Personenbeförderer im Sinne des § 3 Abs. 2 PBefG anzusehen.

## 2. Bisherige Verrechnung im steuerlichen Querverbund

Bisher war es regelmäßig so, dass die Verkehrssparte in einer eigenen Gesellschaft innerhalb des Stadtwerkkonzerns geführt wurde. Zwischen der Verkehrsgesellschaft, welche im Regelfall als Personenbeförderer im Sinne des § 3 Abs. 2 PBefG anzusehen ist, und der Versorgungssparte bestand regelmäßig ein Ergebnisabführungsvertrag, bei dem die Versorgungssparte Organträger war. Aufgrund des bestehenden Ergebnisabführungsvertrages konnten sodann die Verluste aus der Verkehrssparte mit den Gewinnen aus der Versorgung im Rahmen des steuerlichen Querverbundes verrechnet werden.

Vor dem Hintergrund der Neuausschreibungen der Verkehrskonzessionen versuchen die Aufgabenträger regelmäßig, die Verkehrskonzession an ihre kommunale Verkehrsgesellschaft zu vergeben. Im Rahmen einer solchen Vergabe müssen die Aufgabenträger die Regelungen des Vergaberechts beachten, um den Zuschlag nicht anfechtbar durch einen unterlegenen Bieter zu machen. Dies haben die meisten Auftraggeber in der Vergangenheit auch entsprechend bewerkstelligen können. Gleichwohl wurde dennoch im Einzelfall die Vergabe der Verkehrskonzession an die kommunale Verkehrsgesellschaft vergaberechtlich überprüft. Im Rahmen eines solchen gerichtlichen Verfahrens kam es sodann dazu, dass der EuGH sich mit der Frage der Vergabe der Verkehrskonzession an sogenannte interne Betreiber zu befassen hatte.

## 3. Sichtweise des EuGH

Mit Urteil vom 21.03.2019 hat der EuGH<sup>6</sup> entschieden, dass Aufgabenträger für den straßengebundenen öffentlichen Personennahverkehr (nachfolgend kurz »ÖPNV«) Personenverkehrsdienste nach Art. 5 Abs. 2 VO 1370 an sog. »interne Betreiber« nur dann vergeben dürfen, wenn dabei eine »Dienst-

leistungskonzession« im Sinne des allgemeinen Vergaberechts vorliegt.

Eine solche Dienstleistungskonzession erfordert jedoch – anders als in der bisher gelebten Praxis – gemäß § 105 Abs. 2 GWB die Übernahme eines gewissen »Betriebsrisikos« durch den Betreiber. In der Praxis sind aber kommunale Verkehrsgesellschaften zur Ermöglichung einer steuerlichen Querverbundverrechnung über einen Ergebnisabführungsvertrag organschaftlich an eine Muttergesellschaft angebunden. Auf Basis dieses Ergebnisabführungsvertrages muss die Muttergesellschaft den jeweiligen handelsrechtlichen Jahresfehlbetrag vollumfänglich ausgleichen. Ein Marktrisiko für das Verkehrsunternehmen wird man daher in einer solchen Konstellation wohl im Normalfall verneinen müssen.

Vereinzelte wurde daher auf der Grundlage der vorgenannten EuGH-Entscheidung angenommen, dass ein steuerlicher Querverbund in der bisher in der Praxis regelmäßig vorkommenden Gestaltung nicht mehr möglich sei. Dies mag für die Fälle, die im Wege eines Direktvergabeverfahrens nach der Verordnung Nr. 1370/2007/EG an einen internen Betreiber vergeben werden sollen, gelten. In ihrer Allgemeinheit ist eine solche Aussage jedoch unseres Erachtens nicht haltbar. Der EuGH hat sich in der vorgenannten Entscheidung ausdrücklich nur auf Direktvergaben nach der Verordnung Nr. 1370/2007/EG beschränkt und die Möglichkeit einer Inhouse Vergabe im Sinne des § 108 GWB offengelassen. Dies hat der EuGH so dann in einer zweiten Entscheidung am 08.05.2019 auch ausdrücklich klargestellt.

Konkret hat der EuGH hierzu in seinem Urteil vom 08.05.2019<sup>7</sup> ausgeführt:

*»Insoweit ist hervorzuheben, dass der Gerichtshof bereits entschieden hat, dass bei Aufträgen, die normalerweise in den sachlichen und zeitlichen Anwendungsbereich der Richtlinie 2004/17 oder der Richtlinie 2004/18 fallen, Direktvergaben von Verträgen über öffentliche Personenverkehrsdienste mit Bussen, die nicht die Form von Konzessionen im Sinne dieser Richtlinien annehmen, nicht Art. 5 Abs. 2 der Verordnung Nr. 1370/2007 unterliegen, sondern der Regelung über Direktvergaben, die sich auf der Grundlage dieser Richtlinien entwickelt hat (vgl. in diesem Sinne Urteil vom 21. März 2019, Verkehrsbetrieb Hüttebräucker und Rhenus Veniro, C-266/17 und C-267/17, EU:C:2019:241, Rn. 73 bis 76).«*

Insofern kann mit der in der Praxis üblichen Gestaltung nach unserer Einschätzung, trotz der beiden vorgenannten EuGH-Entscheidungen, auch weiterhin ein steuerlicher Querverbund begründet werden.

## 4. Nationale Auslegung der Sichtweise des EuGH

Nachdem der EuGH im vergangenen Jahr in seinen Entscheidungen<sup>8</sup> deutlich machte, dass sich Direktvergaben im Nahverkehr entweder im Falle einer Dienstleistungskonzession nach den Anforderungen des Art. 5 Abs. 2 VO (EG) Nr. 1370/2007 (VO 1370) an den internen Betreiber oder nach den Inhouse-Regelungen des allgemeinen Vergaberechts (Richtlinien 2014/24 und 2014/2024/25) richten müssen, bestanden zwischen den deutschen Oberlandesgerichten unterschiedliche Auffassungen über die Interpretation der EuGH-Urteile.

Das OLG Jena<sup>9</sup> vertrat die Auffassung, der EuGH habe nur über die »Direktvergabe von Verträgen«, nicht aber über die Direktvergabe auf der Grundlage von Gesellschafterentscheidungen und Ratsbeschlüssen entschieden. Zudem fände

<sup>3</sup> BFH, Urteil vom 08.11.1989 – I R 187/85.

<sup>4</sup> FinMin. Baden-Württemberg vom 20.04.1993 – koordinierter Ländererlass.

<sup>5</sup> BFH, Urteil vom 10.12.1992 – V R 3/88.

<sup>6</sup> Vgl. EuGH, Rs. C-266/17, VW-DokNr. 19005188.

<sup>7</sup> EuGH; Urteil vom 08.05.2019 – C-253/18.

<sup>8</sup> EuGH; Urteile vom 21.03.2019 – C-266/17, VW-DokNr. 19005188 und vom 08.05.2019 – C 253/18.

<sup>9</sup> OLG Jena, Beschluss vom 12.06.2019 – 2 Verg 1/18.

für solche Direktvergaben der Vorrang des Vergaberechts vor den Vergabebetätbeständen des Art. 5 Abs. 2 bis 6 VO 1370 keine Anwendung, so dass eine Direktvergabe an einen internen Betreiber nach Art. 5 Abs. 2 VO 1370 auf der Grundlage einer Gesellschafteranweisung zu bejahen wäre.

Das OLG Düsseldorf<sup>10</sup> folgte der Ansicht, dass eine Direktvergabe mittels eines Beschlusses und einer gesellschaftsrechtlichen Weisung als »Vertrag« zu werten sei, welcher nur im Wege einer Dienstleistungskonzession vergeben werden könne, deren Voraussetzungen im konkreten Fall nicht gegeben wären. Da das OLG Düsseldorf insofern eine andere Sichtweise als das OLG Jena auf die Entscheidungen des EuGH hatte, legte das OLG Düsseldorf im Rahmen einer Divergenzvorlage die Sache dem BGH zur Entscheidung vor. In seinem darauffolgenden Beschluss führte der BGH<sup>11</sup> aus, dass der EuGH in seiner Entscheidung den Begriff der »Verträge« synonym für öffentliche Dienstleistungsaufträge verwendet habe. Nach der Definition des Art. 2 lit. i VO 1370 können öffentliche Dienstleistungsaufträge sowohl zweiseitige Verträge (»rechtsverbindliche Übereinkunft zwischen der zuständigen Behörde und dem Betreiber«) als auch einseitige rechtsverbindliche Rechtsakte (»rechtsverbindliche Entscheidung der zuständigen Behörde«) sein. In diesem Sinne gelte der Vorrang des allgemeinen Vergaberechts nach Art. 5 Abs. 1 S. 2 VO 1370 – abweichend zur Auffassung des OLG Jena – auch für Direktvergaben, die nicht durch den Abschluss eines Vertrags, sondern durch einen anderen rechtsverbindlichen Akt erfolgen würden. Dies stehe im Einklang mit allgemeinem Vergaberecht, da nach der Richtlinie 2014/24/EU Inhouse-Vergaben öffentliche Aufträge seien, auf die die Vorschriften der Richtlinie gerade nicht anwendbar seien. Damit richtet sich die Prüfung der Rechtmäßigkeit der angestrebten Direktvergabe – abweichend zur Auffassung des OLG Düsseldorf – nach den Inhouse-Grundsätzen.

Besondere Relevanz kommt ihr im Falle von Direktvergaben unter Beteiligung einer steuerlichen Querverbundfinanzierung zu. Insbesondere das Risiko eines vorrangig vertraglichen Ausgleichsanspruchs vor der steuerlichen Verrechnungsoption kann durch die vergaberechtliche Gestaltung als Direktvergabe im Wege des einseitigen Rechtsaktes vermieden werden.

## 5. Fazit

Trotz der teilweisen einschränkenden Entscheidung des EuGH können die Kommunen im Hinblick auf bestehende steuerliche Querverbünde zwischen einem Versorgungsunternehmen und einem Verkehrsbetrieb – zumindest in diesem Punkt – aufatmen. Der steuerliche Querverbund kann auch weiterhin an die kommunale Verkehrsgesellschaft vergeben werden, solange die teilweise neuen Spielregeln Beachtung finden.

## III. Steuerlicher Querverbund Telekommunikation

Der steuerliche Querverbund von Breitbandnetzen bzw. Telekommunikationsbetrieben gewinnt immer mehr an Bedeutung. Die Kommunen bzw. deren kommunale Gesellschaften bzw. Unternehmen treiben den Breitbandausbau voran. Dieses Engagement ist sehr wichtig, um einen flächendeckenden Aufbau der Glasfaserinfrastruktur zu erhalten und die »weißen Flecken« zu reduzieren.

Mit Schreiben vom 12. November 2009<sup>12</sup> stellte das BMF klar, dass ein Telekommunikationsbetrieb kein Versorgungsbetrieb im Sinne des Steuerrechts ist. Die Unterhaltung eines öffentlichen Telekommunikationsbetriebs durch eine jPöR führt zwar zu einem BgA. Dieser BgA ist jedoch nicht als

»klassischer« Versorgungsbetrieb im Sinne des § 4 Abs. 3 KStG anzusehen. Hierdurch wurde somit im ersten Schritt die Verrechnung der Ergebnisse aus der Breitbandaktivität mit den Ergebnissen aus den klassischen Versorgungssparten im Rahmen eines steuerlichen Querverbunds ausgeschlossen.

§ 4 Abs. 3 KStG führt die Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb auf. In erster Linie sollen die in diesem Paragraphen aufgezählten Versorgungsbetriebe die »Grundbedürfnisse der Bevölkerung zu tragbaren Bedingungen« befriedigen. Es darf jedoch an dieser Stelle die Frage gestellt werden, ob der Begriff »öffentlicher Verkehr« hierbei nicht auslegungsbedürftig sei und somit ein Telekommunikationsbetrieb durchaus darunterfallen könne.

Ein Unternehmen dient dem Verkehr, wenn es die Vermittlung von Nachrichten zum Gegenstand hat, so äußerte sich bereits der Reichsfinanzhof mit Urteil vom 29.11.1940.<sup>13</sup>

Mit dem vorgenannten Urteil war der Reichsfinanzhof bereits der Auffassung, dass ein Unternehmen dem Verkehr auch dann dient, wenn es die Vermittlung von Nachrichten zum Gegenstand hat. Wesentliches Merkmal des Verkehrsbetriebs im Sinne des § 4 Abs. 3 KStG ist die »Öffentlichkeit«. Dieses Merkmal der »Öffentlichkeit« bedingt die Verkehrsgestaltung durch staatliche Organe oder Einrichtungen. Weiteres Merkmal ist »Verkehr«. Hierrunter wird die Ortsveränderung von Objekten, also Gütern, Personen, aber z.B. auch Funksignalen, in einem definierten System charakterisiert.

Ein kategorischer Ausschluss als Einordnung der Telekommunikationsbetriebe als Verkehrsbetriebe erfolgte von Seiten des Bundesministeriums für Finanzen in dem Schreiben vom 12.11.2009 nicht. Diese Vermutung kann darauf gestützt werden, dass in dem Schreiben bewusst die Telekommunikationsbetriebe lediglich als Versorgungsbetrieb im Sinne des § 4 Abs. 3 KStG ausgeschlossen wurden, nicht aber als Verkehrsbetrieb.

Im Jahr 2018 (mit Schreiben vom 06.09.2018) machte das Land Niedersachsen sich im Finanzausschuss des Bundesrates für eine Aufnahme kommunaler Breitbandnetze in den steuerlichen Querverbund stark. Der Netzausbau im ländlichen Raum wird von Bund und Ländern gefordert, für einen privaten Investor lohnt sich der Aufbau einer leistungsfähigen Breitband-Infrastruktur jedoch meist nicht. Eine steuerliche Berücksichtigung von Verlusten aus der Errichtung und Verpachtung von Breitbandnetzen würde somit einen weiteren Anreiz für Kommunen und Landkreise darstellen, in kommunale Breitbandnetze zu investieren.

In § 4 Abs. 3 KStG macht der Gesetzgeber eine Aufzählung von Tätigkeiten, die bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Begründung eines Betriebs gewerblicher Art führen. Hierbei handelt es sich jedoch um keine abschließende Aufzählung. § 4 Abs. 6 Nr. 3 KStG definiert die in § 4 Abs. 3 KStG genannten Tätigkeiten als sogenannte Katalogtätigkeiten. Dies liegt aber nicht darin begründet, dass es sich nur bei den dort genannten Versorgungstätigkeiten um gleichartige Tätigkeiten handelt und andere Versorgungstätigkeiten im Umkehrschluss als nicht gleichartig anzusehen sind. Aus beihilferechtlichen Gründen war der Gesetzgeber im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2009 dazu gezwungen, den Wortlaut der alten Körperschaftsteuer-Richtlinien in das Körperschaftsteuergesetz zu übernehmen. Im Umkehrschluss wollte der Gesetzgeber hingegen keine Aussage treffen, wonach nur solche Versorgungstätigkeiten als gleichartig anzusehen sind, die in § 4 Abs. 3 KStG genannt sind.

Aus steuerlichen Gesichtspunkten ist somit zu prüfen, ob die Telekommunikationstätigkeit nach der Verkehrsauffassung

<sup>10</sup> OLG Düsseldorf, Beschluss vom 03.07.2019 – VII Verg 51/16.

<sup>11</sup> BGH, Beschluss vom 12.11.2019 – XIII ZB 120/19, VW-DokNr.20005635.

<sup>12</sup> BMF Schreiben vom 12.11.2009, BStBl I 2009 – 1303.

<sup>13</sup> RFH vom 29.11.1940 – II 276/40.

mit den Katalogtätigkeiten des § 4 Abs. 6 Nr. 1 KStG vergleichbar ist. Der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Gleichartigkeit von Gewerbebetrieben zufolge liegt Gleichartigkeit sogar auch dann vor, wenn sich die Tätigkeiten lediglich einander ergänzen.<sup>14</sup>

Die Gleichartigkeit ist im vorliegenden Fall gegeben. Die 8. Beschlusskammer der Bundesnetzagentur hat sich bereits im Jahr 2012 dazu veranlasst gesehen, einen »Leitfaden für Unternehmen zur Berücksichtigung der Mitverlegung von Glasfaserkabeln oder Leerrohren für den Telekommunikationsbreitbandbetrieb im Rahmen notwendiger Verlegungen von Stromleitungen« zu erarbeiten und zu veröffentlichen.

Die Regulierungsbehörde weist hier konkret auf mögliche Synergien hin, die sich bei der Mitverlegung der Telekommunikationsleitungen im Rahmen der Stromnetze ergeben können. Noch deutlicher wird das durch den Tatbestand, dass die Steuerung und Koordinierung der Stromnetze (auch mit den jeweils anderen Stromnetzbetreibern) eine immer größere Herausforderung werden. Auch das intelligente Lastmanagement ist für die zukünftige Elektromobilität unabdingbar. Um dieser Herausforderung nachzukommen, ist es notwendig, die Übertragung von wichtigen Daten in Echtzeit zu erreichen. Ohne ein leistungsfähiges Telekommunikationsnetz wäre dies nicht möglich.

Aufgrund dessen besteht zwischen der Telekommunikationstätigkeit mit den in § 4 Abs. 3 KStG genannten übrigen leitungsgebundenen Versorgungstätigkeiten eine Gleichartigkeit im Sinne des § 4 Abs. 6 Nr. 1 KStG. Diese Rechtsauffassung hat das Bundesfinanzministerium mit Schreiben vom 09.09.2019<sup>15</sup> bestätigt und somit den steuerlichen Querverbund zwischen den Versorgungstätigkeiten und dem Telekommunikationstätigkeiten bestätigt.<sup>16</sup>

#### IV. Der steuerliche Querverbund im Lichte des Beihilfenrechts

Der steuerliche Querverbund stellt eine Quersubventionierung durch die Zusammenfassung von defizitären und gewinnbringenden Tätigkeiten bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts bzw. deren Tochtergesellschaften dar. Zum Tragen kommt diese Rechtsfigur regelmäßig bei der Zusammenfassung der Tätigkeiten des ÖPNV mit denen von Energieversorgern. Ohne diese steuerwirksame Saldierung unterlägen die Überschüsse aus der gewinnbringenden Tätigkeit der Ertragsbesteuerung, währenddessen die auf Ebene des ÖPNV anfallenden Verluste als Verlustvortrag fortgeführt werden müssten. Zudem müsste die Gemeinde noch auf den Verlust des ÖPNV Kapitalertragsteuer zahlen.

Stellt der steuerliche Querverbund eine unzulässige Beihilfe dar? Diese Frage hatte jüngst der BFH dem EuGH gestellt. Die Klägerin ist ein Energieversorgungsunternehmen in der Rechtsform einer GmbH. Da die Anteile der Klägerin zu 100 % von einer Kommune gehalten werden, handelt es sich um eine sogenannte kommunale Eigengesellschaft. Aus dem Betrieb einer Schwimmhalle erwirtschaftete die Klägerin in den Streitjahren 2002 und 2003 Verluste. Bei diesen Verlusten handelt es sich um sogenannte Dauerverluste. Diese Verluste wurden vom Finanzamt nicht steuermindernd anerkannt.

Der BFH hatte bereits in der Vergangenheit entschieden, dass die Hinnahme von Dauerverlusten im Interesse von Kommunen bei kommunalen Eigengesellschaften regelmäßig zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führt.<sup>17</sup> Dementsprechend sieht der BFH auch in der Hinnahme der Dauerverluste durch die Eigengesellschaft im Streitfall eine verdeckte Gewinnausschüttung an die Kommune als Gesellschafterin der Klägerin, mit der Folge, dass das Einkommen der Gesellschaft entsprechend zu erhöhen ist. Dieser Rechtsfolge steht jedoch die durch das Jahressteuergesetz 2009 auch mit Wirkung für die Vergangenheit geschaffene Regelung des § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 KStG entgegen, wonach die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung bei kommunalen Eigengesellschaften nicht zu ziehen sind, wenn sie ein sogenanntes Dauerverlustgeschäft, wie z.B. beim Betrieb von Schwimmbädern aus gesundheitspolitischen Gründen, unterhalten.

Sofern der EuGH der Auffassung des BFH gefolgt wäre, hätte dies zu massiven Auswirkungen führen können. Denn es bestand die Gefahr, dass die bestehenden steuerlichen Querverbünde als selektive Beihilfe anzusehen wären, so dass eine Rückforderung der steuerlichen Begünstigung gedroht hätte. Der BFH hat nunmehr mit Beschluss vom 29.01.2020<sup>18</sup> das dem Vorlagebeschluss zugrundeliegende Revisionsverfahren eingestellt, nachdem die Klägerin des Rechtsstreits die Revision zurückgenommen und das beklagte Finanzamt dem zugestimmt hat.

Damit kommt es nun vorerst nicht zur Klärung der Frage, ob die Steuerbegünstigung nach § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 KStG eine selektive Beihilfe für bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige darstellt und damit als genehmigungspflichtige staatliche Beihilfe i.S. von Art. 107 Abs. 1 i.V.m. Art. 108 Abs. 3 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) anzusehen ist. Der Vorlagebeschluss an den EuGH<sup>19</sup> ist durch die Rücknahme gegenstandslos geworden und wird daher auch nicht mehr entschieden werden. Davon unberührt bleibt allerdings das Recht der Europäischen Kommission von sich aus die Vereinbarkeit der Steuerbegünstigung mit dem Binnenmarkt im Rahmen des hierfür in Art. 108 AEUV vorgesehenen Verfahrens zu prüfen.

<sup>14</sup> BFH, Urteil vom 09.08.1989 – X R 130/87.

<sup>15</sup> BMF, Schreiben vom 09.09.2019 – V C 2 – S 2706/16/10002, VW-DokNr. 19005533.

<sup>16</sup> *Hinweis der Redaktion:* Mit den Auswirkungen dieses BMF-Schreibens befasst sich der Beitrag von M. Kronawitter »Breitbandversorgung im steuerlichen Querverbund«, hier im Heft *VersorgW* 2020, 81, DokNr. 20005769.

<sup>17</sup> BFH, Urteil vom 22.08.2007 – I R 32/06.

<sup>18</sup> BFH, Beschluss vom 29.01.2020 – I R 4/20, *VersorgW* 2020, 91, VW-DokNr. 20005775.

<sup>19</sup> BFH, Beschluss vom 13.03.2019 – I R 18/19, *VersorgW* 2019, 364, DokNr. 19005535.