

# Rödl & Partner

STEUERLICHER QUERVERBUND

WEBINAR

19. Juni 2024



# AGENDA

1 Allgemeines zum steuerlichen Querverbund

2 Gestaltungsmöglichkeiten

3 Aktuelle Rechtsprechung

4 Steuerlicher Querverbund im Bereich von Kooperationen

5 Ausblick und Alternativen zum BHKW

# AGENDA

1 Allgemeines zum steuerlichen Querverbund

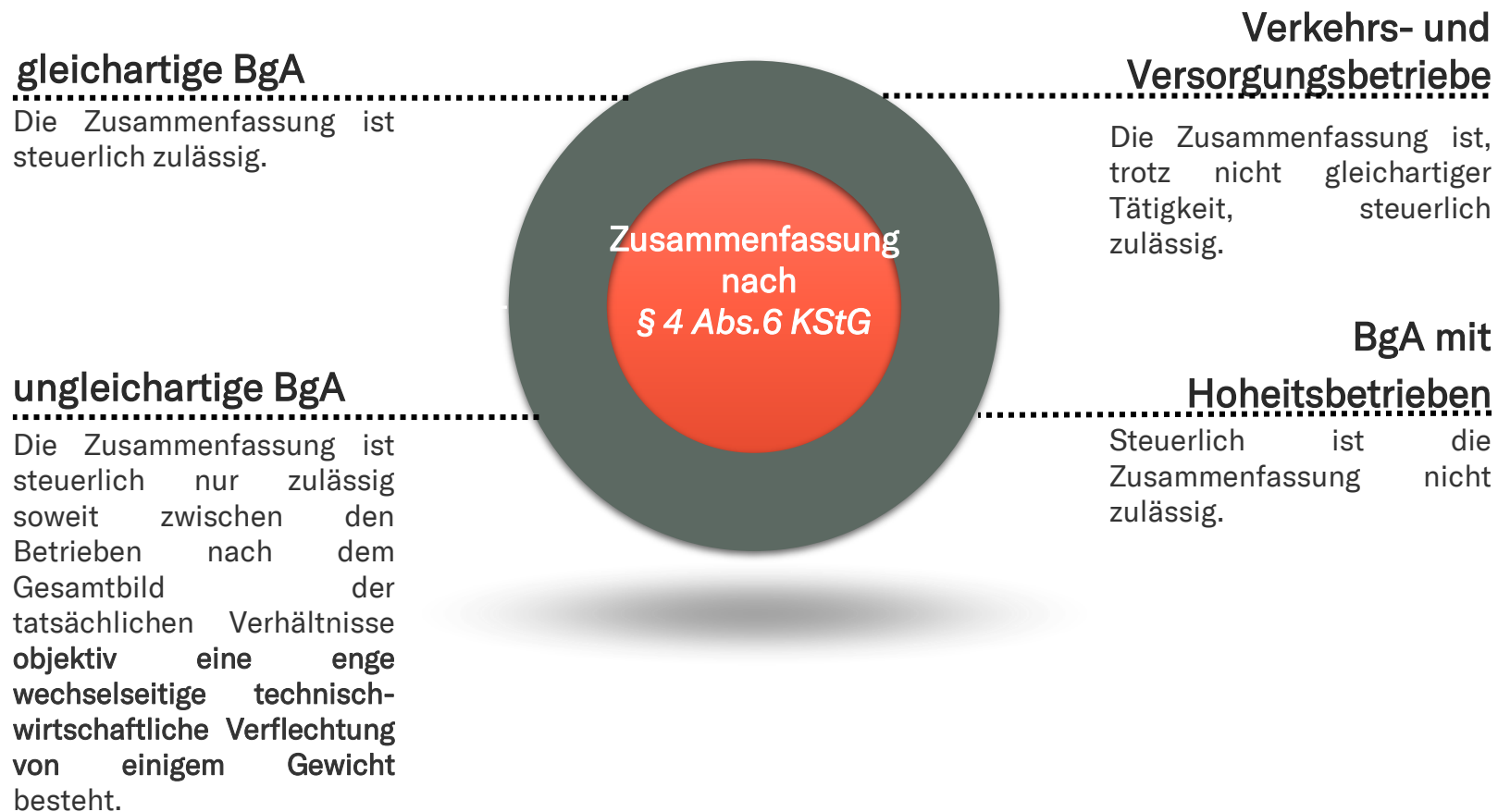
2 Gestaltungsmöglichkeiten

3 Aktuelle Rechtsprechung

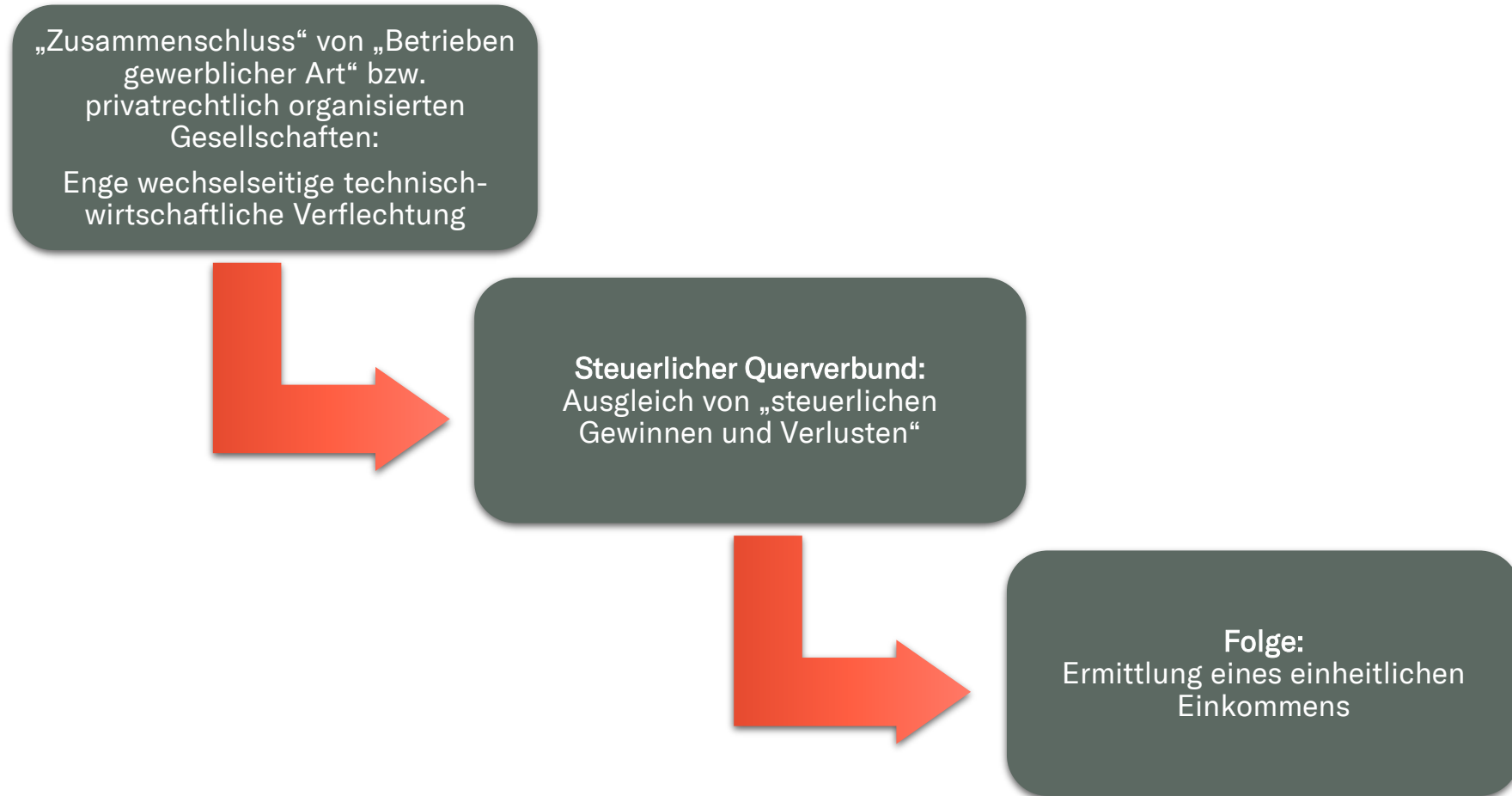
4 Steuerlicher Querverbund im Bereich von Kooperationen

5 Ausblick und Alternativen zum BHKW

## Zusammenfassung von BgA

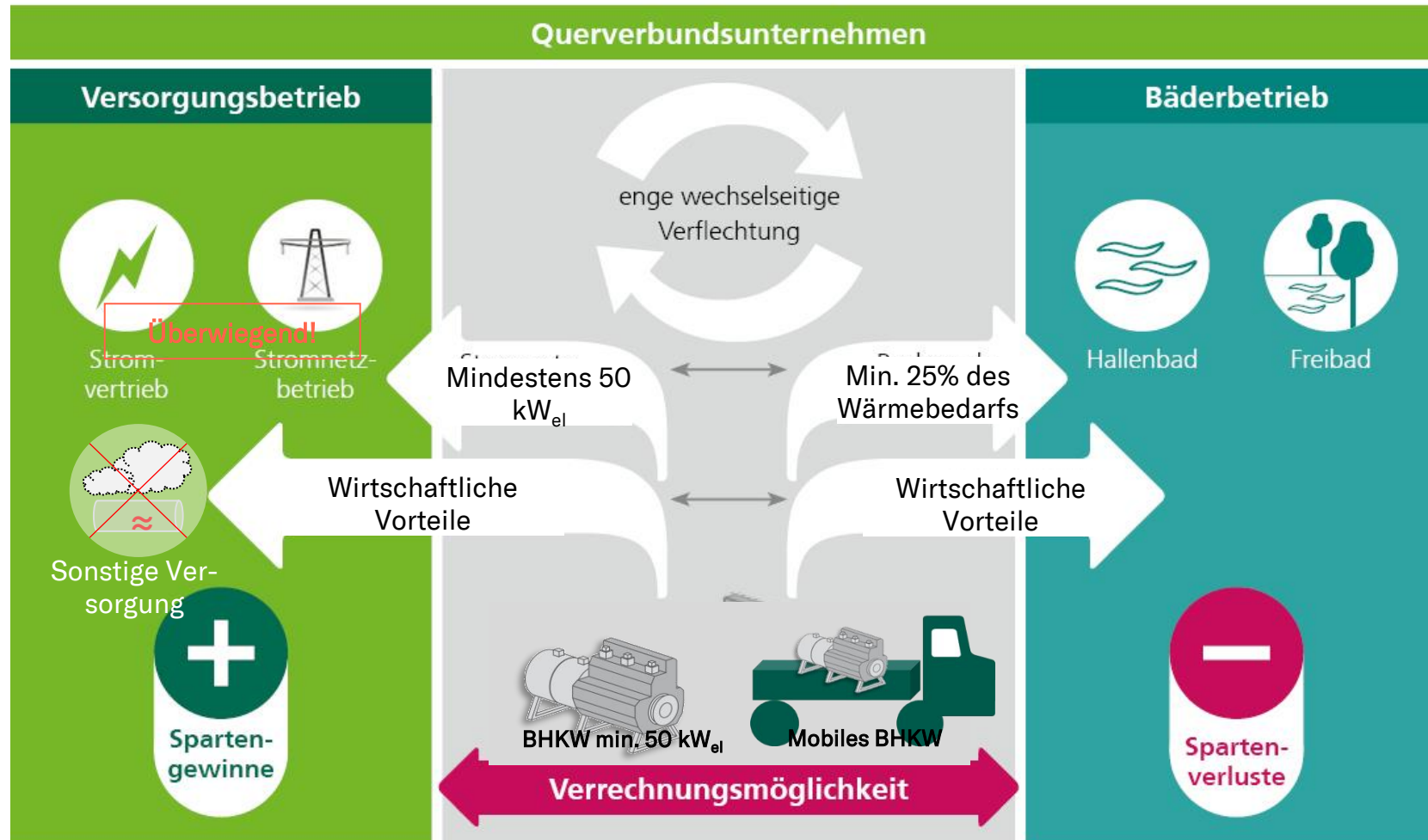


## Definition steuerlicher Querverbund



# ALLGEMEINES ZUM STEUERLICHEN QUERVERBUND

Querverbund Bad nach dem BMF Schreiben vom 11.05.2016



# AGENDA

1 Allgemeines zum steuerlichen Querverbund

2 Gestaltungsmöglichkeiten

3 Aktuelle Rechtsprechung

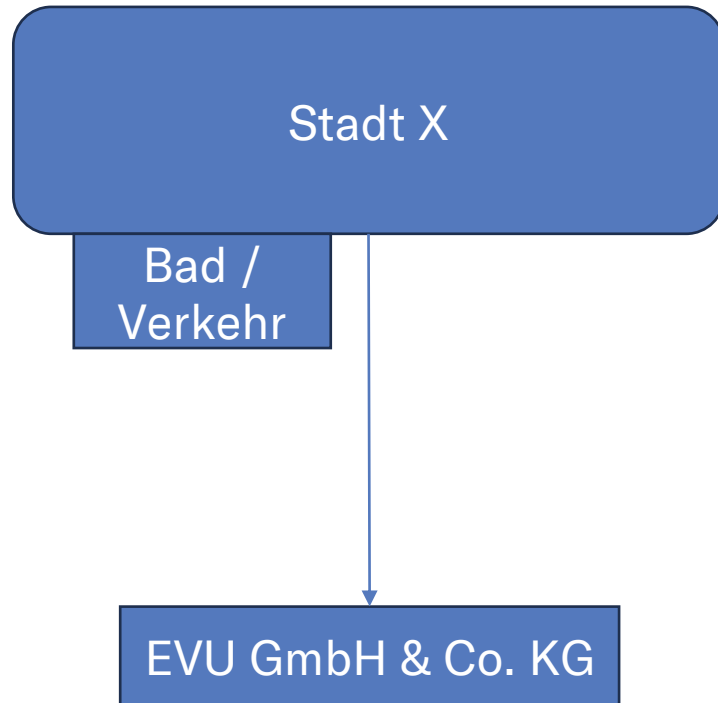
4 Steuerlicher Querverbund im Bereich von Kooperationen

5 Ausblick und Alternativen zum BHKW

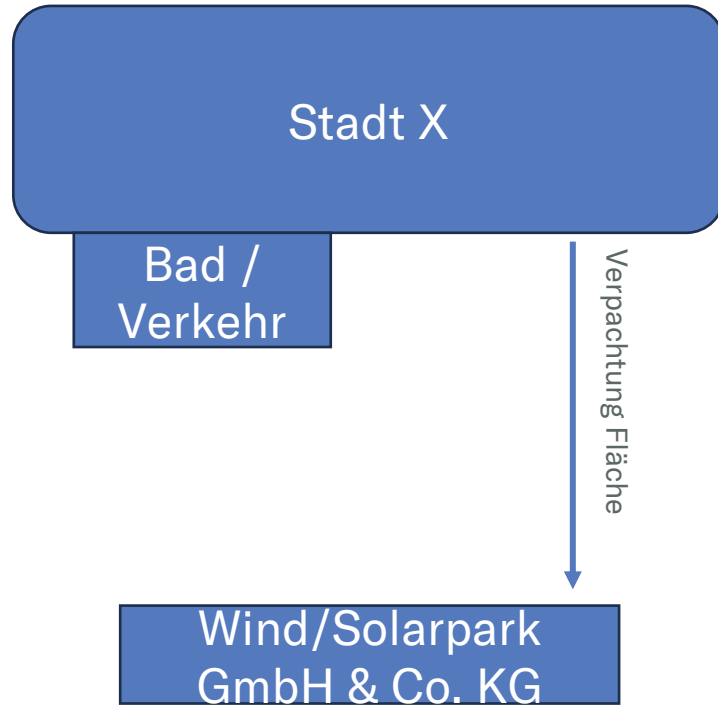


- Im vorliegenden Fall stellen sowohl das Bad als auch die Energieversorgung (EVU) jeweils einen gesonderten BgA dar.
- Die Zusammenfassung dieser erfolgt mittels BHKW gem. den Vorgaben des § 4 Abs. 6 Nr. 2 KStG
- In der Folge kann durch die Begründung des steuerlichen Querverbundes die Steuerbelastung des EVU reduziert werden ohne das tatsächlich Liquidität abgeführt werden muss

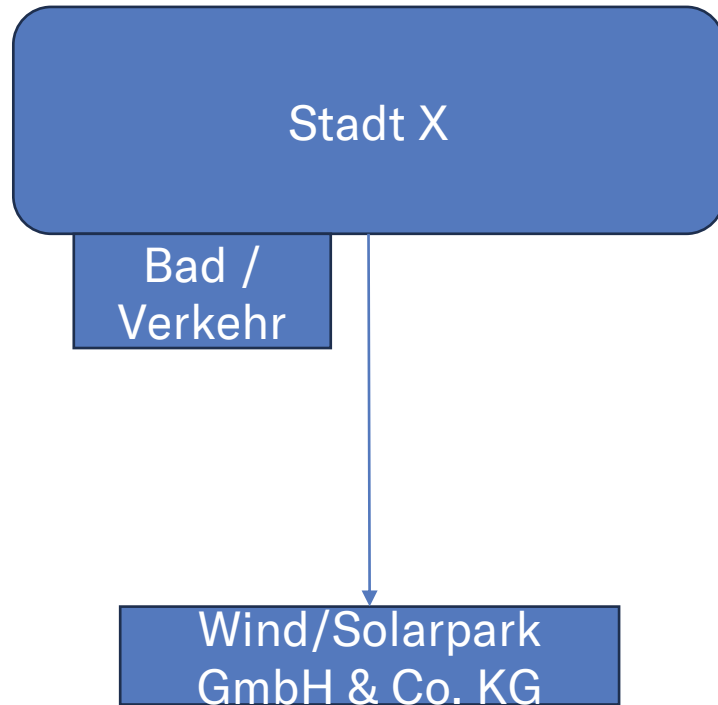




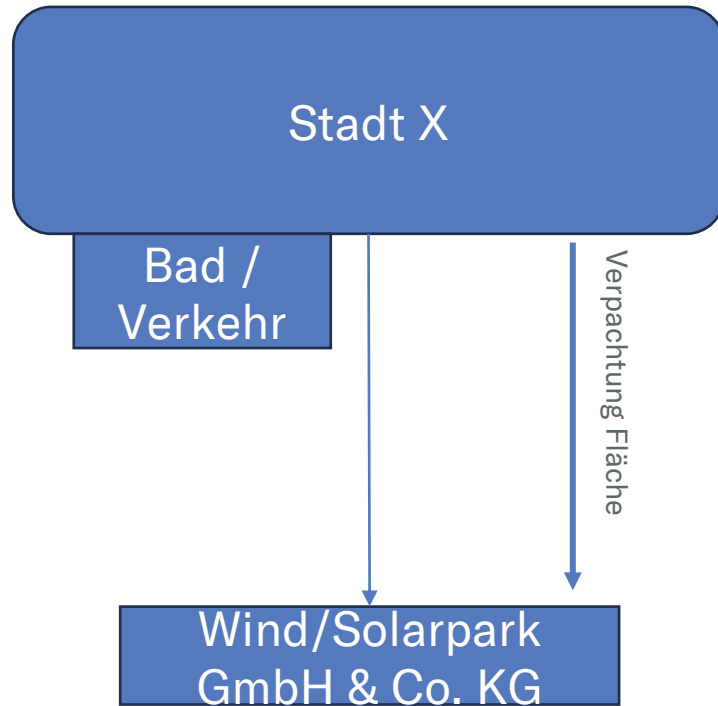
- Eine Begründung des steuerlichen Querverbundes (bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 Nr. 2 KStG) ist hierbei möglich.
- Die Beteiligung einer jPöR an einer Personengesellschaft begründet insofern einen BgA, so dass auch hier eine Zusammenfassung der beiden BgA erfolgen kann.
- Da die GmbH & Co. KG jedoch Schuldner der Gewerbesteuer ist, bleibt die Gewerbesteuer bei der Berücksichtigung des steuerlichen Querverbundes außen vor.
- In der Folge kann daher nur die Körperschaftsteuer reduziert werden.



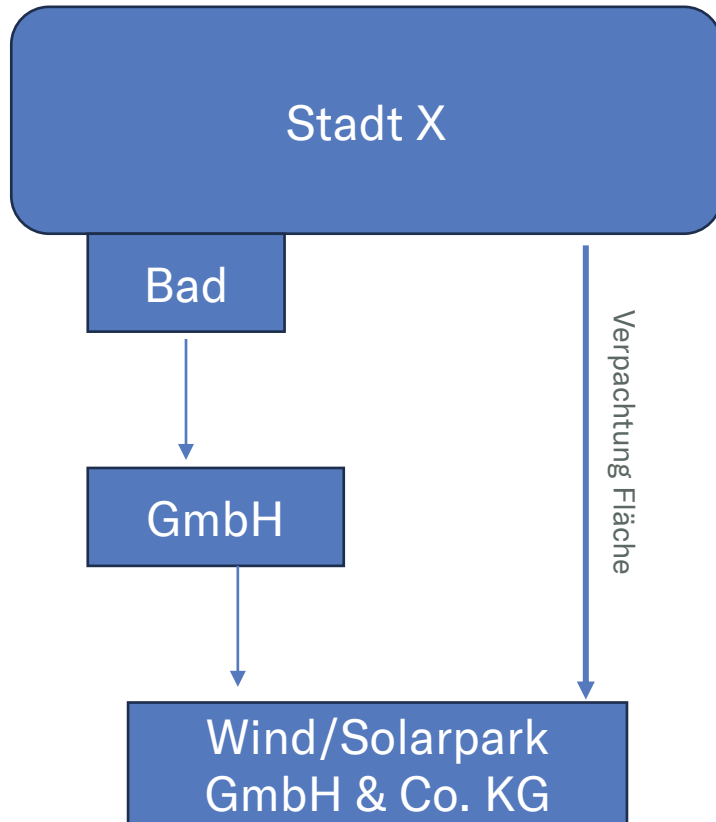
- Die Verpachtung von Grundstücksflächen ist grds. der Vermögensverwaltung zuzuordnen, so dass die Pachterlöse nicht zu einer Besteuerung auf Ebene der Kommune führen.
- Die Verpachtung begründet insofern auch keinen Betrieb gewerblicher Art
- Ein steuerlicher Querverbund ist nicht möglich



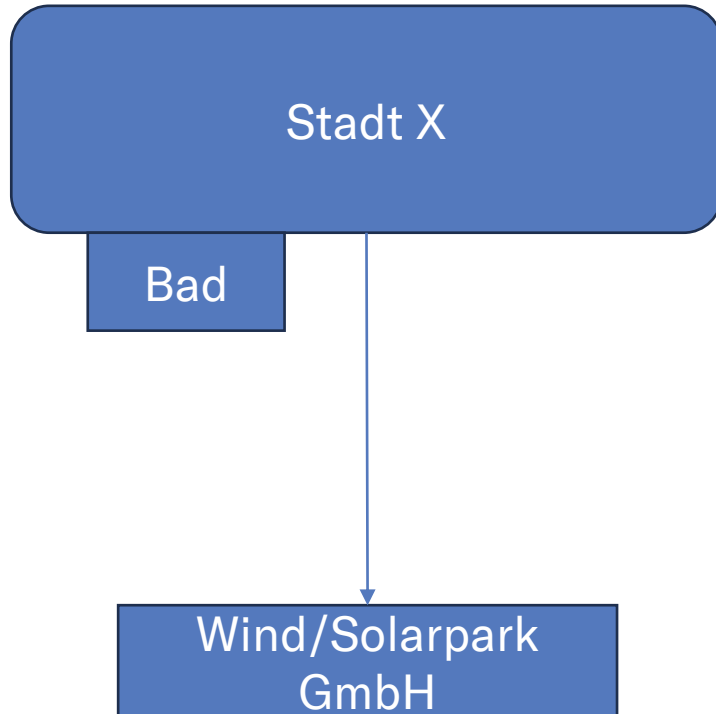
- Soweit die Wind bzw. Solarpark GmbH & Co. KG den erzeugten Strom lediglich in das Netz der allgemeinen Versorgung einspeist (EEG Vergütung) handelt es sich hierbei nicht um eine Elektrizitätsversorgungsunternehmen im Sinne des EEG
- Infolgedessen kann durch die Beteiligung an der Wind bzw. Solarpark GmbH & Co. KG auch kein steuerlicher Querverbund begründet werden



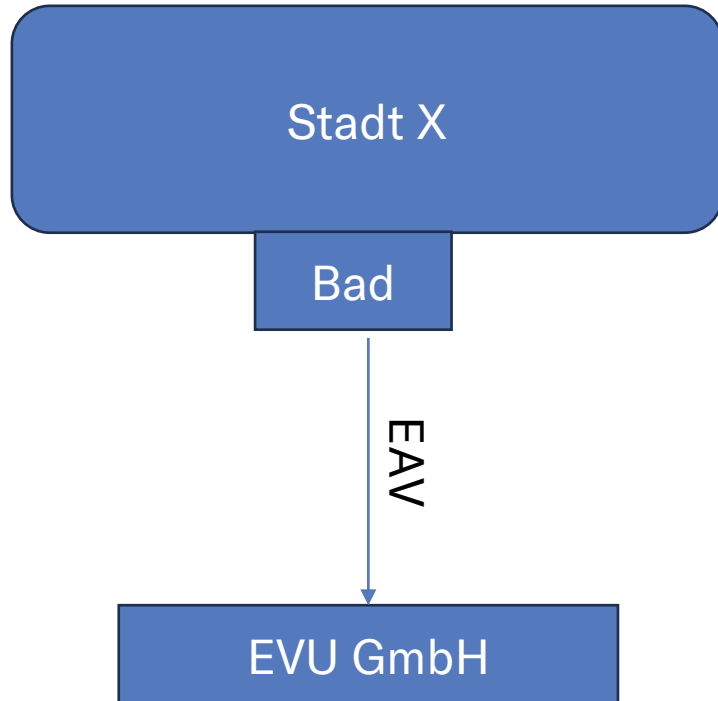
- Soweit die Kommune an der Wind bzw. Solarpark GmbH & Co. KG beteiligt ist und dieser Flächen verpachtet, stellen die Pachterlöse sog. Sonderbetriebsvermögen der Kommune dar.
- Es tritt damit eine steuerliche Verhaftung der verpachteten Grundstücke und der Pachterlöse ein
- Die Pachterlöse sind damit steuerpflichtig und in dem Beteiligungs BgA zu erfassen.



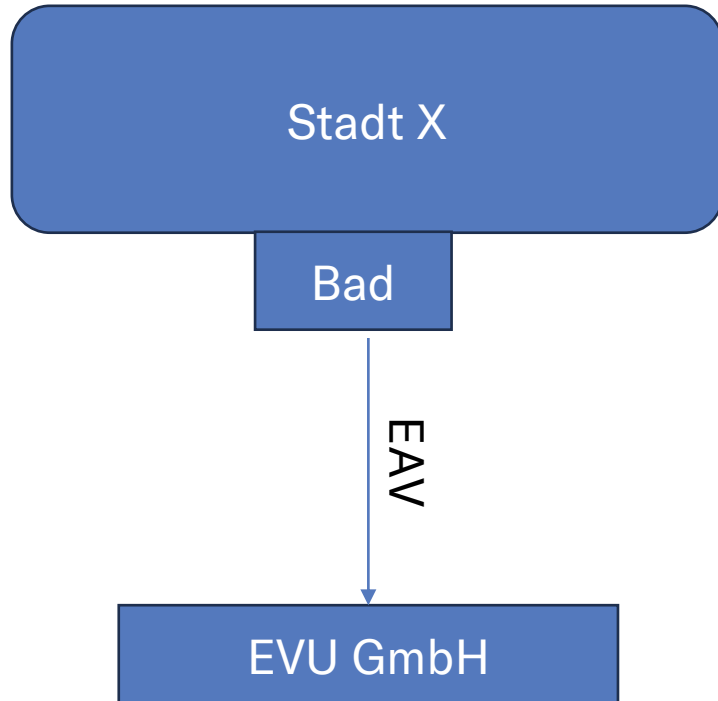
- Soweit nicht die Kommune selbst an der Wind bzw. Solarpark GmbH & Co. KG beteiligt ist, sondern eine GmbH der Kommune, so stellen die verpachteten Grundstücke kein Sonderbetriebsvermögen der Kommune dar.
- Die Pachterlöse bleiben damit steuerlich nicht verhaftet.
- Die Ergebnisse der Wind bzw. Solarpark GmbH & Co. KG fließen dann an die GmbH und diese kann diese dann nach Abzug der Steuerbelastung auf Ebene der GmbH unter Abzug von Kapitalertragsteuer und SoliZ ausschütten.



- Eine Begründung des steuerlichen Querverbundes ist in dieser Konstellation nicht möglich, da die Rechtsform der GmbH eine Abschirmwirkung hat und grds. nicht zur Begründung eines BgA auf Ebene der jPöR führt.
- Um gleichwohl in dieser Konstellation einen Steuervorteil zu erzielen, empfiehlt es sich, die Beteiligung an der Wind bzw. Solarpark GmbH in den Bäder BgA als gewillkürtes BV einzulegen.
- Durch die Einlage kann die KapSt, welche im Rahmen von Ausschüttungen abzuführen ist, bei der Körperschaftsteuer des Bäder BgA angerechnet werden, so dass die gezahlte KapSt dem Bäder BgA erstattet wird.



- Voraussetzung für die Begründung eines steuerlichen Querverbundes in dieser Konstellation ist der Abschluss eines EAV.
- Nach Auffassung der Finanzverwaltung darf es sich bei dem Organträger grds. nicht um einen dauerdefizitären BgA handeln.
- Soweit jedoch das Ergebnis des BgA unter Berücksichtigung des EAV positiv ist, kann uE der Bäder BgA Organträger sein.
- Aufgrund des EAV können sodann die Ergebnisse des EVA mit denen des Bades unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 Nr. 2 KStG verrechnet werden.



- Damit der EAV steuerlich anerkannt wird, muss dieser auch tatsächlich durchgeführt werden. Unter einer tatsächlichen Durchführung versteht die Finanzverwaltung eine tatsächliche Durchführung der Ergebnisabführung.
- Aufgrund der Ergebnisabführung fehlt es dem EVU in diesen Konstellationen häufig an liquiden Mitteln zur Finanzierung, so dass sich oft mit Darlehen beholfen werden muss.
- Alternativ zur Möglichkeit der Darlehensgewährung besteht auch die Möglichkeit einer Rücklagenbildung, so dass nicht das gesamte Ergebnis abgeführt werden muss.
- Die Rücklagenbildung erfordert jedoch grds. eine kaufmännische Begründung in Bezug auf das ob und die Höhe



# AGENDA

1 Allgemeines zum steuerlichen Querverbund

2 Gestaltungsmöglichkeiten

3 Aktuelle Rechtsprechung

4 Steuerlicher Querverbund im Bereich von Kooperationen

5 Ausblick und Alternativen zum BHKW

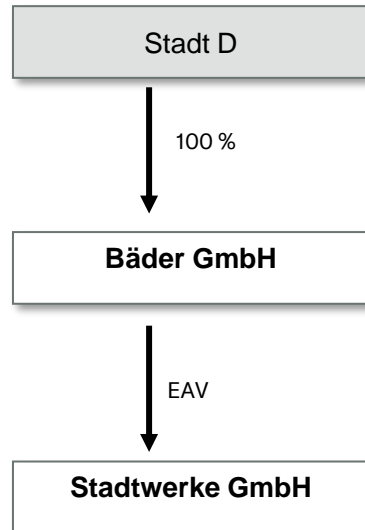
### *Beihilfe*

- Anlass der beihilferechtlichen Diskussion ist der Vorlagebeschluss des BFH vom 13.03.2019 (Az. I R 18/19)
- Der steuerliche Querverbund stellt eine Quersubventionierung aufgrund der Zusammenfassung von gewinn- und verlustbringenden Tätigkeiten dar
- Der BFH selbst äußerte sich auch in der Vergangenheit schon kritisch zum Thema steuerlicher Querverbund (bspw. Az. I R 32/06)
- Nach Ansicht des BFH handelt es sich bei der Regelung des § 8 Abs. 7 KStG um eine selektive Beihilfe, welche von Seiten der Bundesregierung kein Notifizierungsverfahren durchlaufen hat
- Soweit die Auffassung des BFH zutreffend sein sollte, würde sich aufgrund des effet utile ein Rückforderungsanspruch der durch den steuerlichen Querverbund entstandenen Steuerersparnis ergeben (auch für bereits bestandskräftig veranlagte Zeiträume)
- Aufgrund der Rücknahme der Revision durch den Steuerpflichtigen, ist eine Entscheidung des EuGH obsolet geworden. Jedoch hat die EU Kommission ungeachtet eines möglichen Vorlageverfahrens die Möglichkeit selbst tätig zu werden.

### *Beihilfe*

- Teile der Literatur sehen die Regelungen §§ 8 Abs. 7 - 9 KStG als nicht notifizierungspflichtig an
- Grund hierfür ist die Annahme einer sogenannten Altbeihilfe. Nach der Definition setzt eine Altbeihilfe voraus, dass die Regelung lediglich eine schon vor Inkrafttreten des EU-Vertrages bestehende Rechtslage fortführt.
- Nach Ansicht des BMF (BT-Drucks. 19/30813) und einiger weiterer soll die bisherige Auffassung der Finanzverwaltung zum steuerlichen Querverbund durch die Neuregelung der §§ 8 Abs. 7 - 9 KStG nur fortgeführt wurden sein und keinen neuen Inhalt begründet haben.
- Dem wird gleichwohl, insbesondere vom BFH, entgegengehalten, dass es sich bei den Regelungen des § 8 Abs 7 - 9 KStG um eine Reaktion des Gesetzgebers auf die Rechtsprechung des BFH handle und es sich somit nicht um eine Altbeihilfe handeln könne.
- Meines Erachtens spricht mehr für die Annahme einer Altbeihilfe, denn mit den Regelungen der § 8 Abs. 7 KStG sollte nicht der Querverbund per sé neugefasst werden, sondern lediglich eine verdeckte Gewinnausschüttung vermieden werden. Und auch diese gesetzliche Kodifizierung entspricht mE letztlich der vorangegangenen Rechtsauffassung des BMF, da schon immer klar war, dass Bäder und ÖPNV Dauerverlusttätigkeiten darstellen.

### Querverbund Bad als Organträgerin (Az. I R 31/20) - anhängig



- Stadtwerke Beteiligung wurde als gewillkürtes BV in den urspr. Bäder eingelegt.
- Bäder BgA wurde durch Ausgliederung in GmbH ausgegliedert. Anschließend wurde zwischen den Stadtwerken und der Bäder GmbH ein EAV begründet.
- Voraussetzungen für einen Querverbund zwischen Stadtwerke und Bäder GmbH lagen nicht vor.
- Das FA sah in den Verlusten der Bäder GmbH eine vGA und erhöhte entsprechend das zu versteuernde Einkommen der Bäder GmbH.
- Anders als das FG M-V sah das FG Sachsen hier aufgrund der Regelung des § 8 Abs. 9 KStG keine vGA an. Das FG geht hierbei auch davon aus, dass § 8 Abs. 9 KStG keine Beihilfe darstellt.
- Gleichwohl hat das FA Revision eingelegt. Insofern besteht hier analog zum Vorlageverfahren des BFH (I R 18/19) wieder die Gefahr einer Vorlage an den EuGH!
- Mündliche Verhandlung war am 07.02.2024 (nicht öffentlich)

### *Querverbund Wasserversorgung/BHKW + Freibad (Az. I R 43/21) - anhängig*

- Gegenstand des Verfahrens ist letztlich die Frage, ob ein BHKW als Teil eines Versorgungs BgA eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht begründen kann.
- Nach Ansicht des FG Schleswig-Holstein kann ein BHKW als Bestandteil eines Versorgungs BGA dann eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht begründen, wenn das BHKW ausschließlich das Freibad in den Sommermonaten mit Wärme versorgt und so ausgelegt ist, dass dieses auch den gesamten Wärmebedarf des Freibades decken kann.
- Soweit der BFH im Revisionsverfahren die Auffassung des FG teilt, besteht die Gefahr, dass dieser dann erneut den EuGH im Rahmen eines Vorab Entscheidungsverfahrens bzgl. der Beihilferechtskonformität des steuerlichen Querverbunds anruft.
- Nach unserer Auffassung dürfte dieses Risiko aber eher als gering einzuschätzen sein. Nach meiner Einschätzung wird der BFH die Revision als begründet ansehen und das Urteil des FG aufheben, da die Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 Nr. 2 KStG nicht erfüllt sind.
- Termin mündliche Verhandlung beim BFH 25. Juli 2024 10:00 Uhr, BMF zum Beitritt des Verfahrens aufgefordert.

# AGENDA

1 Allgemeines zum steuerlichen Querverbund

2 Gestaltungsmöglichkeiten

3 Aktuelle Rechtsprechung

4 Steuerlicher Querverbund im Bereich von Kooperationen

5 Ausblick und Alternativen zum BHKW

## *Bisherige Sichtweise*

- Um eine Verrechnung von Verlusten im Rahmen des steuerlichen Querverbundes ermöglichen zu können, müssen die Verluste der jPöR bzw. deren Eigengesellschaft auch tatsächlich zu gerechnet werden.
- Problematisch ist dies bisher stets dann, wenn mehrere jPöR im Rahmen einer Kooperation beteiligt waren. In diesen Fällen wurden etwaige Verluste aus einzelnen Sparten bzw. ein möglicher Gesamtverlust quotal verteilt.
- Dies führte so dann dazu, dass regelmäßig bei Kooperationsmodellen Möglichkeiten gesucht werden mussten um (i) die Verlustbringer nicht mit zu übertragen und (ii) dennoch einen steuerlichen Querverbund zu ermöglichen.
- Die hierbei gewählten Gestaltungsmöglichkeiten konnten zwar meist beide Voraussetzungen abbilden, waren jedoch hoch komplex in der Umsetzung (vgl. bspw. Folie 11).

## *Änderung durch BMF Schreiben vom 06.07.2021*

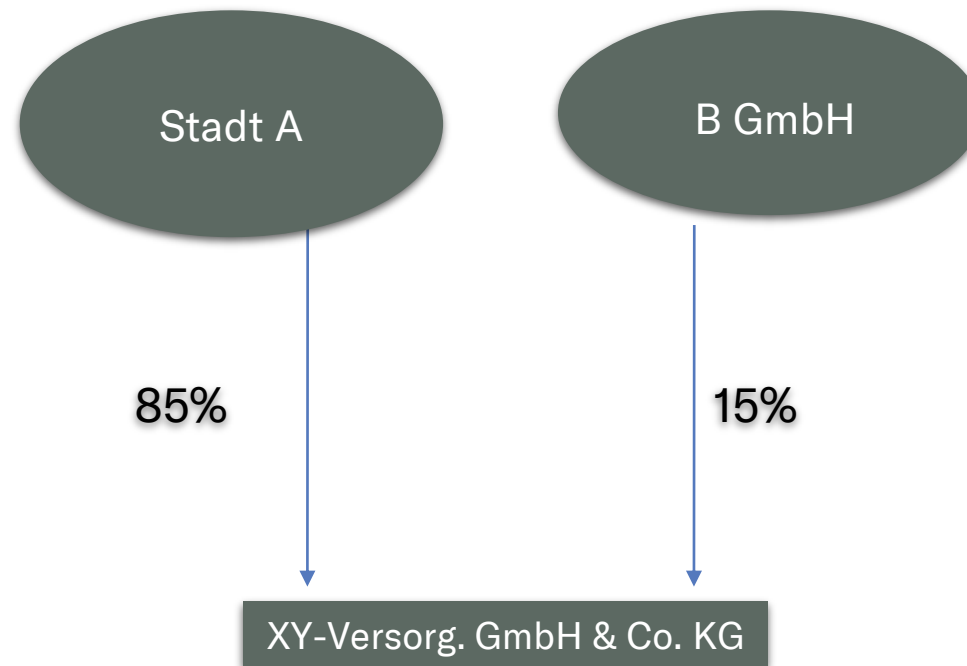
- Mit BMF Schreiben vom 06.07.2021 eröffnet das BMF den jPöR und deren Eigengesellschaften die Möglichkeit einer disquotalen Verlusttragung im Rahmen von Kooperationen.
- Voraussetzung hierfür ist, dass es sich bei der disquotalen Verlustverteilung um eine verursachungsgerechte Verteilung handelt. Insofern können durch die Sichtweise des BMF Kooperationen, welche die Aufrechterhaltung eines steuerlichen Querverbundes zum Gegenstand haben, einfacher umgesetzt werden.
- Es besteht nunmehr die Möglichkeit den Verlustbringer (bspw. das Bad) in der Gesellschaft an der sich eine andere jPöR beteiligt zu belassen und diese Verluste einzig einer jPöR zuzuweisen. Mithin kann sich die beitretende jPöR nunmehr ohne größere Diskussionen mit der Finanzverwaltung zur Zulässigkeit einer disquotalen Gewinnausschüttung nur an den gewinnbringenden Sparten beteiligen.
- Kooperationen zwischen verschiedenen jPöR oder auch privaten Dritten können auf diesem Wege deutlich vereinfacht werden und ein bestehendes Hemmnis für Kooperationen kann somit reduziert werden.



## *Auswirkungen des BFH-Urteils vom 15.07.2021*

- Nach § 6 Abs. 5 S. 3 EStG können Wirtschaftsgüter zwischen verschiedenen Betriebsvermögen im Bereich von Mitunternehmerschaften zum Buchwert übertragen werden.
- Problematisch ist hierbei jedoch die sog. Körperschaftsteuerklausel des § 6 Abs. 5 S. 5,6 EStG. Hiernach darf innerhalb eines Zeitraums von sieben Jahren nach der Übertragung des Wirtschaftsguts der Anteil einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse an dem übertragenen Wirtschaftsgut, aus einem anderen Grund unmittelbar oder mittelbar begründet, nicht erhöht werden. Anderenfalls ist rückwirkend der Verkehrswert anzusetzen.
- Der BFH hat die Regelung des § 6 Abs. 5 S. 5,6 EStG nunmehr jedoch im Wege einer teleologischen Reduktion eingeschränkt, so dass nunmehr auch bei Kooperationen im Bereich der Personengesellschaften neue Möglichkeiten entstehen.

*Auswirkungen des BFH-Urteils vom 15.07.2021*



# AGENDA

1 Allgemeines zum steuerlichen Querverbund

2 Gestaltungsmöglichkeiten

3 Aktuelle Rechtsprechung

4 Steuerlicher Querverbund im Bereich von Kooperationen

5 Ausblick und Alternativen zum BHKW

- Die Bundestagsfraktion Bündnis 90/DIE GRÜNEN haben am 03.06.2021 im Rahmen einer kleinen Anfrage div. Fragestellungen an das BMF im Zusammenhang mit dem steuerlichen Querverbund gerichtet (vgl. BT-Drucks. 19/30291)
- Bei den Fragestellungen ging es im Wesentlichen, vor dem Hintergrund des Pariser Klimagipfels und dem Klimaschutzgesetz, darum, ob ein steuerlicher Querverbund nach den aktuellen Vorgaben der Finanzverwaltung auch ohne ein BHKW begründet werden könnte.
- Das BMF hat sich daraufhin am 17.06.2021 mit der Anfrage befasst und die dort aufgeworfenen Fragen beantwortet. Bei der Beantwortung ist jedoch herauszulesen, dass sich das BMF derzeit noch keine Gedanken gemacht hat, inwieweit ein steuerlicher Querverbund auch ohne BHKW begründet werden könne.
- Das BMF führt lediglich aus, dass das BHKW nicht mit fossilen Brennstoffen betrieben werden müssen, so dass auch Deponiegas, Klärgas, Biomethan,... in Frage kommen (vgl. auch Antwort auf Frage 7).
- Weiterhin führt das BMF aus, dass ggf. im Falle einer Einzelfallprüfung ein steuerlicher Querverbund auch mittels einer Kombination aus PV-Anlage und Wärmepumpe begründet werden könne, sofern dadurch eine entsprechende enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht begründet werden könnte.

- Unter Berücksichtigung des Redispatch 2.0, der Möglichkeit der Entlastung des Stromnetzes durch Abnahme elektrischer Energie mittels Wärmepumpe, haben wir beim FA angefragt, ob ein steuerlicher Querverbund unter diesen Bedingungen möglich sein kann.
- Nach Auffassung des FA ist dies unter Berücksichtigung der des aktuell geltenden Rechts und des BMF-Schreibens nicht möglich.
- Das Thema wurde dennoch auf der Bund-Länder Abstimmung im vergangenen Jahr aufgegriffen und zwischen den Anwesenden diskutiert. In diesem Zusammenhang haben sich insbesondere die Länder sehr zurückhaltend zu diesem Thema geäußert und zu Bedenken gegeben, dass hierzu wohl eine Gesetzesänderung sei.
- Das VKU hat diesbezüglich unter Mitwirkung von Rödl & Partner eine Stellungnahme zur technischen Verflechtung an das BMF versandt werden. Hierbei wurden neben der Wärmepumpe und der PV-Anlage auch die Möglichkeit der Begründung eines steuerlichen Querverbunds durch weitere Alternativen, wie bspw. die Fernwärme, erörtert. Aktuell steht eine Aussage der Finanzverwaltung hierzu noch aus. Es wird jedoch damit gerechnet, dass in den kommenden Sitzungen der obersten Finanzbehörden das Thema erneut aufgegriffen wird.
- Um hier den Druck aufrechtzuerhalten und eine Wartedauer, wie beim letzten BMF-Schreiben, zu vermeiden, werden aktuell vermehrt Anfragen an die zuständigen Finanzbehörden zu diesem Thema versandt, um so die Dringlichkeit einer praxisnahen Handhabe aufzuzeigen.



Marcel Reinke  
Rechtsanwalt,

Steuerberater, Associate  
Partner

Äußere Sulzbacher Str.100  
90491 Nürnberg

T+49 911 91 93 3685  
M +49 171 247 8039  
[marcel.reinke@roedl.com](mailto:marcel.reinke@roedl.com)

Der Referierende übernimmt keine Haftung dafür, dass in diesen Materialien enthaltene oder verlinkte Rechtstexte der aktuellen rechtlichen Situation entsprechen. Sie müssen damit rechnen, dass bereitgestellte oder verlinkte Rechtstexte zum Zeitpunkt Ihrer Kenntnisnahme bereits wieder geändert wurden oder dass diese z.B. durch eine Änderung der Rechtsprechung bereits wieder überholt sind.

Dieses Material richtet sich naturgemäß an eine unbestimmte Vielzahl von Personen und Unternehmen. Möglicherweise trifft nicht jede Aussage auch auf Ihr Unternehmen zu. Das Material kann daher im Einzelfall eine aktuelle Beratung nicht ersetzen.



Rödl & Partner