

# Rücknahme der Vorlage zum EuGH: Steuerlicher Querverbund nun gesichert?

Der Bundesfinanzhof (BFH) hatte dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) Ende 2019 die Frage der Vereinbarkeit des steuerlichen Querverbunds mit europäischem Beihilferecht vorgelegt.<sup>1</sup> Dabei äußerte der BFH sehr deutlich, dass die Regelung wohl gegen Art. 107 Abs. 1 AEUV verstoße.<sup>2</sup>



**Dr. Thorsten Helm**  
Partner, Tax,  
KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft



**Christian Bischoff**  
Wissenschaftlicher  
Mitarbeiter, Tax,  
KPMG AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Nach Rücknahme der Revision wurde das Verfahren nunmehr eingestellt.<sup>3</sup> Die zugrunde liegende Frage des Beihilfeverstoßes besteht jedoch unverändert fort – Geschäftsleitungen und Aufsichtsräte kommunaler Unternehmen sollten den hiermit verbundenen Risiken weiterhin Aufmerksamkeit schenken.

## Hintergrund

Der im Körperschaftsteuergesetz verankerte „steuerliche Querverbund“<sup>4</sup> ist von wesentlicher Bedeutung für die Finanzierung kommunaler Leistungen der Daseinsvorsorge. Laut einer Schätzung des Deutschen Städte- und Gemeindebunds beträgt das jährliche Finanzierungsvolumen des steuerlichen Querverbunds mehrere Milliarden Euro.<sup>5</sup> Die Regelung ermöglicht kommunalen Unternehmen,

Verluste dauerdefizitärer Tätigkeiten kommunaler Gesellschaften, oftmals zum Beispiel Schwimmbäder und ÖPNV, steuerwirksam mit Gewinnen anderer Eigengesellschaften oder Betrieben gewerblicher Art zu verrechnen, und bedingt so eine Senkung der Gesamtsteuerlast bei den Ertragssteuern (Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer).

Im Ausgangsfall betrieb die Klägerin als städtische Eigengesellschaft eine Schwimmhalle. Der Betrieb derselben war defizitär. Die Eigengesellschaft hatte nach erfolglosem Einspruch gegen die Feststellungen des örtlichen Finanzamts geklagt, die Verluste nicht steuermindernd anzuerkennen.<sup>6</sup> In Übereinstimmung mit der ständigen Rechtsprechung sowie der Vorinstanz schätzte der BFH eine Verrechnung infolge eines steuerlichen Querverbunds (zunächst) als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA, § 8 Abs. 3 S. 2 KStG) ein. Rechtsfolge dessen ist grundsätzlich die Nichtminderung der steuerlichen Bemessungsgrundlage. Gleichwohl seien die Voraussetzungen der Ausnahmevorschrift § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 KStG<sup>7</sup> erfüllt – die steuermindernde Verrechnung mithin zulässig. Diese Regelung könnte jedoch eine unzulässige staatliche Beihilfe gemäß Art. 107 Abs. 1 in Verbindung mit Art. 108 Abs. 3 AEUV darstellen.<sup>8</sup> Kraft Anwendungsvorrang des

Unionsrechts wäre die nationale Steuerbegünstigung dann nicht anzuwenden. Die Problematik besteht für Betriebe gewerblicher Art<sup>9</sup> gemäß § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 1 KStG entsprechend.

§ 8 Abs. 7 KStG wird in der Literatur regelmäßig als allenfalls „systemwidrig, rechtspolitisch fragwürdig und gleichheitsrechtlich bedenklich“, nicht jedoch „EU-rechtswidrig“<sup>10</sup> eingestuft. Nichtsdestotrotz ist eine Beihilferechtswidrigkeit sowohl auf Tatbestandsebene (Art. 107 Abs. 1 AEUV) eine mögliche Rechtfertigung als Dienstleistungen von allgemeinem wirtschaftlichem Interesse als auch die Einstufung als Altbeihilfe und somit die formelle Rechtmäßigkeit<sup>11</sup> mangels Notifizierungspflicht umstritten.<sup>12</sup>

## Mögliche Beihilferechtsverstöße und Rechtsfolgen

Die Zweifel der Vereinbarkeit der Regelung mit EU-Beihilferecht konnten bisher nicht final geklärt werden. Der BFH scheint jedoch von einer bestehenden Rechtswidrigkeit überzeugt.<sup>13</sup>

Die Norm könnte formell und materiell rechtmäßig, nur formell bzw. nur materiell rechtmäßig oder sogar formell und

1 EuGH vom 24.10.2019 – C-797/19, BeckEuRS 2019, 621850

2 BFH-Beschluss vom 13.3.2019, Az. I R 18/19, ECLI:DE:BFH:2019:VE.130319:IR18.19.0

3 Vergleiche PM Nr. 69/19 vom 24.10.2019, Beschluss (EuGH-Vorlage) des I. Senats vom 13.3.2019 – I R 18/19

4 Vergleiche § 8 Abs. 7 KStG

5 DStGB-Positionspapier vom 26.11.2019 – Statement zum steuerlichen Querverbund, abrufbar unter: <https://www.dstgb.de/dstgb/Homepage/Publicationen/Positionspapiere>

6 FG Mecklenburg-Vorpommern, 22.8.2016 – 3 K 199/13; BeckRS 2016, 95435

7 Die Ausnahmevorschrift regelt die Nichtziehung der Rechtsfolgen einer vGA für Dauerverlustgeschäft betreibende Kapitalgesellschaften, bei denen die Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar oder mittelbar auf juristische Personen des öffentlichen Rechts entfällt und nachweislich ausschließlich diese Gesellschafter die Verluste aus Dauerverlustgeschäften tragen.

8 Grundsätzlich zur Anwendbarkeit des Beihilferechts auf Steuernormen: MüKoEuWettbR/Arhold, 2. Aufl. 2018, AEUV Art. 107 Rn. 135

9 Betriebe gewerblicher Art (BGA) sind in § 4 Abs. 1 KStG als Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen dienen und sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben, legaldefiniert.

10 Statt vieler: Gosch KStG/Gosch, 3. Aufl. 2015, KStG § 8 Rn. 1043a mwN

11 Ibid. Fn. 20, vergleiche BFH-Beschluss (Fn. 3 Rn. 46 ff.) mwN

12 Beachte: In Querverbänden mit Verkehrsunternehmen sind mit Art. 93 AEUV in Verbindung mit der EU-VO 1370/2007 zudem weitere Sonderregelungen anwendbar, die eine Beihilferechtswidrigkeit entfallen lassen könnten. Vergleiche zum Beispiel Hölzer – Kommunal Querverbund: § 8 Abs. 7 KStG ist mit dem Beihilferecht vereinbar, FR 2019, 749–759

13 Vergleiche Fn. 3 Rn. 46 ff.

materiell rechtswidrig sein. *Formell rechtswidrig* sind Maßnahmen, die als Beihilfen im Sinne des Art. 108 Abs. 3 AEUV notifizierungspflichtig (Anzeigepflicht gegenüber der EU-Kommission) sind, aber nicht notifiziert wurden. *Materielle Rechtswidrigkeit* in diesem Sinne liegt bei einem Verstoß gegen das Beihilfeverbot des Art. 107 Abs. 1 AEUV bzw. fehlender Rechtfertigung vor. Im Fall der ausschließlich materiellen Rechtswidrigkeit wäre die Regelung mit Wirkung für die Zukunft anzupassen.<sup>14</sup> Bei lediglich formeller Rechtswidrigkeit – also dem erstgenannten Fall – wäre der Zinsvorteil aus der verfrühten Gewährung zurückzufordern.<sup>15</sup>

Lediglich für den letzten Fall – das heißt sowohl materieller als auch formeller Rechtswidrigkeit, und damit einem sogenannten Negativbeschluss der Kommission – wären gewährte Beihilfen der letzten zehn Jahre zurückzufordern.<sup>16</sup> Unternehmen können sich in derartigen Fällen auch nicht auf Vertrauensschutz oder zuvor erteilte verbindliche Auskünfte (§ 89 AO) berufen. Diese stünden etwaigen Rückforderungen in Fällen, bei denen es um Rechtswidrigkeit in Verbindung mit dem EU-Recht geht, in der Regel nicht entgegen.<sup>17</sup>

### Erneutes Aufkommen der Problematik auf Unionsebene? Mögliche Szenarien

Zum jetzigen Zeitpunkt besteht weitgehende Ungewissheit. Aufgrund der Feststellungen des BFH im Revisionsverfahren<sup>18</sup> erstreckt sich diese Ungewissheit insbesondere auf die Frage der künftigen Anerkennung des steuerlichen Querverbands durch die Finanzverwaltungen. Entsprechend können neue Gerichtsverfahren durchaus wahrscheinlich sein. Im Zuge dieser müsste der BFH die Frage der Vereinbarkeit des § 8 Abs. 7 AEUV erneut dem EuGH vorlegen – dessen Entscheidung könnte mithin lediglich aufgeschoben sein.

Darüber hinaus sind weitere Szenarien vorstellbar, die zu einer erneuten Prüfung des steuerlichen Querverbands im Hinblick auf eine mögliche rechtswidrige Beihilfe führen würden:

#### Vorläufige Prüfung

Art. 12 VVO<sup>19</sup> sieht nicht nur die Möglichkeit, sondern sogar eine Prüfungspflicht der EU-Kommission vor, sofern dieser Informationen über die Gewährung von rechtswidrigen Beihilfen<sup>20</sup> vorliegen. Insofern steht ihr kein Ermessen, etwa aufgrund vorgeblich mangelnden Allgemeininteresses, zu.<sup>21</sup> Nur sofern offenkundig keine notifizierungspflichtige Beihilfe vorliegt, muss die Kommission diese nicht von Amts wegen prüfen. Hieran kann sich ein Nicht-Beihilfe-Beschluss oder ein Beschluss, keine Einwände zu erheben, sowie ein Beschluss über die Eröffnung eines förmlichen Prüfverfahrens anschließen.<sup>22</sup>

#### Förmliches Prüfverfahren

Bestehen „Bedenken“ hinsichtlich der Vereinbarkeit der Maßnahme mit dem Beihilferegime, so „beschließt“ die EU-Kommission gemäß Art. 4 Abs. 4 VVO, das förmliche Prüfverfahren nach Art. 108 Abs. 2 AEUV zu eröffnen. Dieser Beschluss enthält sowohl die wesentlichen Sach- und Rechtsfragen als auch eine vorläufige Würdigung des Beihilfecharakters. Er richtet sich an den jeweiligen Mitgliedstaat und nicht an regionale Gebietskörperschaften, vorliegend also Deutschland.<sup>23</sup> Der Mitgliedstaat hat dann in der Regel eine einmonatige Frist zur Stellungnahme. Glaubt die Kommission, alle notwendigen Informationen vorliegen zu haben, fasst sie einen abschließenden Beschluss über die Vereinbarkeit der Maßnahme.

Vorläufige und förmliche Prüfung sind bislang nicht erfolgt.

#### Einleitung durch Beschwerde

Weiteren Beteiligten, also insbesondere Beihilfeempfängern oder Wettbewerbern des Beihilfeempfängers, steht darüber hinaus ein Beschwerderecht gemäß Art. 24 Abs. 2 VVO zu. Dieses leitet ebenfalls das vorstehend beschriebene Verfahren ein.

#### Vertragsverletzungsverfahren

Kommt ein Mitgliedstaat einem sich hieran gegebenenfalls anschließenden Anpassungs- oder Rückforderungsbeschluss<sup>24</sup> nicht nach, besteht gemäß Art. 108 Abs. 2 UA, 2 AEUV die Möglichkeit eines abgekürzten Vertragsverletzungsverfahrens.<sup>25</sup> Dieses erfordert im Gegensatz zum allgemeinen Vertragsverletzungsverfahren gemäß Art. 258 Abs. 2 AEUV kein Vorverfahren. Das allgemeine Vertragsverletzungsverfahren könnte hingegen nach der Regelungssystematik nicht vor Ablauf des förmlichen Prüfverfahrens erhoben werden – es kommt vorliegend also nicht infrage.

#### Notifizierung

Eine Nachholung der Notifizierung würde ebenfalls in das förmliche Prüfverfahren überleiten und erscheint eher unwahrscheinlich. Es kann durch die Kommunen auch nicht erzwungen werden.

#### Handlungsempfehlung

Die Regelungen zu den begünstigten Dauerverlustgeschäften der öffentlichen Hand nach § 8 Abs. 7 KStG sind derzeit geltendes Recht und weiterhin zu berücksichtigen sowie zu deklarieren. Nichtsdestotrotz sollte die Implementierung neuer Querverbundstrukturen genau geprüft und gegebenenfalls mit Zurückhaltung durchgeführt werden. Auch weitere Entwicklungen sollten genau verfolgt werden. Darüber hinaus könnten Alternativen der Kostenallokation in die Gewinngesellschaft bereits jetzt geprüft werden. Eine endgültige Klärung bleibt allerdings abzuwarten. Vorher kann der steuerliche Querverbund nicht als gesichert gelten. |

14 Grabitz/Hilf/Nettesheim/von Wallenberg/Schütte, 68. EL Oktober 2019, AEUV, Art. 108 Rn. 130

15 Reich, HfSt 8 (2018), 219 ff.

16 Verjährungsfrist gemäß Art. 17 Abs. 1 VVO

17 Bekanntmachung der Kommission über die Rückforderung rechtswidriger und mit dem Binnenmarkt unvereinbarer staatlicher Beihilfen (2019/C 247/01) vom 23.7.2019

18 Vergleiche Fn. 3 Rn. 46 ff.

19 VVO = Beihilfeverfahrensverordnung; VO 2015/1589, ABl. 2015 L 248, 9

20 Art. 1 lit. f Beihilfeverfahrens-VO, das heißt bei Verstoß gegen Art. 108 Abs. 3 AEUV

21 Vergleiche EuG-Urteil vom 15.9.1998 – T-95/96, Slg. 1998, II-3407, Rn. 72 – Géstevision Telecino/Kom

22 Vergleiche Bartosch/Bartosch, 2. Aufl. 2016, VO 2015/1589 Art. 15 Rn. 1 ff.

23 MüKoBeihilfenR/Werner, 2. Aufl. 2018, AEUV Art. 108 Rn. 87 ff.

24 Art. 108 Abs. 3 AEUV in Verbindung mit Art. 16 VVO

25 MüKoBeihilfenR/Baudenbacher/Am Ende/Haas, 2. Aufl. 2018, AEUV Art. 108 Rn. 632