GEODE · Magazinstraße 15-16 · 10179 Berlin

Bundesfinanzministerium
Herrn MDg Dr. Rolf Möhlenbrock
Unterabteilungsleiter IV C
Wilhelmstraße 97
10117 Berlin

Per E-Mail: IVC2@bmf.bund.de

Unser Az.: 03021-09/3317200
(Bitte stets angeben)

☎ (030) 611 284-0-70

Christian Held/wa
Berlin/24.02.2017

Positionspapier zur Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft;
Durchführung einer Verbandsanhörung
Ihr Gz: IV C 2 – S 2706/14/10001
Dok.: 2016/1128339

Sehr geehrter Herr Dr. Möhlenbrock,

wir nehmen Bezug auf Ihr Schreiben vom 12.12.2016. Die GEODE begrüßt es ausdrücklich, dass die kommunalen Spitzenverbände in die fachliche Diskussion um die Besteuerung der Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts an einer Personengesellschaft frühzeitig und umfassend eingebunden werden. Nachfolgend erlauben wir uns, zu dem von den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder erarbeiteten Positionspapier Stellung zu nehmen.

Der Verband der GEODE vertritt die Interessen der kommunalen Energieversorger in Deutschland. Als kommunaler Energieversorger vor Ort übernehmen die Stadtwerke eine besondere Rolle und damit auch eine große Verantwortung im Gemeinwesen einer Kommune: Sie sind zuständig für

1. die Versorgung der Bevölkerung mit Strom, Gas, Wasser und / oder Wärme in den verschiedenen Wertschöpfungsstufen Erzeugung, Transport oder Handel bzw. Vertrieb regelmäßig in Kombination mit
2. den Aufgaben der Daseinsvorsorge u.a. in den Bereichen des öffentlichen Personennahverkehrs (nachfolgend „**ÖPNV**“) oder der kommunalen Schwimmbäder.

Die gesetzlichen Regelungen zur Ergebnisverrechnung im Rahmen des steuerlichen Querverbunds flankieren und legitimieren diesen Aufgabenmix für steuerliche Zwecke und bilden so die Grundlage für die Finanzierung der dauerdefizitären Daseinsvorsorgeaufgaben unter dem Dach der unternehmerischen Einheit des Stadtwerks.

In der bisherigen Anwendungspraxis der Finanzverwaltung fanden die Querverbundregelungen rechtsformneutral Anwendung, also unabhängig davon, ob die Kommune die stadtwerketypischen Tätigkeiten

- als Eigenbetrieb unmittelbar selbst ausführt oder
- das kommunale Stadtwerk in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft z.B. als GmbH oder
- der Personengesellschaft z.B. als GmbH & Co. KG

organisiert ist.

Das vorliegende Positionspapier des Bundesfinanzministeriums (nachfolgend „**BMF**“) befasst sich mit der Besteuerung der Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (nachfolgend „**jPdöR**“) an einer *Personengesellschaft,* unter deren Dach sowohl Tätigkeiten *mit und / oder ohne* Gewinnerzielungsabsicht erbracht werden, betrifft also auch die Stadtwerke in der Rechtsform der GmbH & Co. KG mit dem oben beschriebenen Aufgabenmix in den Bereichen Energieversorgung und Daseinsvorsorge.

Die GEODE nimmt die Aufforderung des BMF zur Teilnahme an der Verbändeanhörung daher gerne an, um bei diesem Abstimmungsprozess für Klarstellung zu sorgen. Die Rechtsform der Personengesellschaft muss weiterhin und künftig genauso wie der Eigenbetrieb und die Kapitalgesellschaft die Rechtsform für den Betrieb eines Stadtwerks bilden können, in dem die Regelungen des steuerlichen Querverbunds uneingeschränkt Anwendung finden müssen.

I. Stellungnahme

Die gesetzlichen Regelungen zum steuerlichen Querverbund, die zum 01.01.2009 in Kraft getreten sind, wurden von Seiten der Finanzverwaltung bereits durch das Schreiben des BMF vom 12.11.2009 betreffend die *„Anwendungsfragen zu den Regelungen im Jahressteuergesetz 2009 zur Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art und Eigengesellschaften von juristischen Personen des öffentlichen Rechts“* ausführlich erläutert. Das Schreiben vom 12.11.2009 enthält in den Textziffern 59 ff. Ausführungen zur Personengesellschaft. Die GEODE bittet hier um Klarstellung, in welchem Verhältnis das Schreiben vom 12.11.2009 und das vorliegende Positionspapier stehen und worin von Seiten der Finanzverwaltung der weitere Regelungsbedarf gesehen wird.

Die Ausführungen des vorgelegten Positionspapiers werfen die Frage auf, ob die Finanzverwaltung die Rechtsformneutralität der Querverbundregelungen möglicherweise aufweichen und die Personengesellschaft von den Querverbundregeln ausnehmen will. Wäre dies so vom BMF gewollt, hätte das Positionspapier erhebliche Auswirkungen auf die Besteuerung der als Personengesellschaft organisierten Stadtwerke. Erschwerend käme hinzu, dass die im Positionspapier beschriebenen Grundsätze nach der Anwendungsregel in Textziffer 11 „*in allen offenen Fällen ab dem Veranlagungszeitraum 2009*“ – also rückwirkend - Anwendung finden sollen. Entsprechend ist keine Übergangsvorschrift vorgesehen. Betroffene Stadtwerke hätten nicht die Chance, innerhalb eines definierten Zeitraums durch einen Rechtsformwechsel die steuerlichen Vorteile einer Kapitalgesellschaft für sich nutzbar zu machen.

Für Zwecke dieser Stellungnahme darf unterstellt werden, dass die Mehrheit der Stadtwerke in Deutschland als Eigenbetrieb bzw. Kapitalgesellschaft organisiert sind. Gleichwohl gibt es eine Reihe von Stadtwerken, die in der Rechtsform der Personengesellschaft betrieben werden, für die die Ausführungen im Positionspapier von großer Relevanz sind.

Ausgangspunkt für die Stellungnahme der GEODE sind daher insbesondere folgende drei Ansatzpunkte im Positionspapier:

1. Körperschaftsteuer

Nach den Textziffern 6 und 7 des Positionspapiers sollen die *ohne* Gewinnerzielungsabsicht ausgeübten Tätigkeiten nicht in der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung berücksichtigt und so der jPdöR zugerechnet werden. Stattdessen soll die jPdöR *eigenständig ermitteln*, ob und ggf. welche Betriebe gewerblicher Art (nachfolgend „**BgA**“) entstehen. Darüber hinaus soll die jPdöR selbst beurteilen, ob die Zusammenfassungsgrundsätze nach § 4 Abs. 6 KStG gegeben sind.

Unklar bleibt, wie diese Vorgaben in der Praxis umgesetzt werden sollen und ob darüber hinaus nicht große Verwerfungen zu befürchten sind, weil es keinen Gleichlauf bei der steuerlichen Behandlung identischer Sachverhalte auf Ebene der Personengesellschaft selbst und der jPdöR gibt.

Zur Verdeutlichung soll folgendes Beispiel dienen: Angenommen die Personengesellschaft betreibt neben den Versorgungstätigkeiten ein dauerdefizitäres Schwimmbad. Ein im Schwimmbad von der Personengesellschaft betriebenes Blockheizkraftwerk erfüllt die Anforderungen für die Zusammenfassung im Rahmen einer engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung von einigem Gewicht des Schwimmbads und des Versorgungsbetriebs nach § 4 Abs. 6 S. 1 Nr. 2 KStG.

Handelsrechtlich ist die Personengesellschaft verpflichtet, Bücher zu führen und einen Jahresabschluss zu erstellen. Davon mit umfasst ist auch der Schwimmbadbetrieb. Die jPdöR hat – ohne weiteres jedenfalls – keinen Zugang zu diesen Informationen bzw. Unterlagen. Auch ist davon auszugehen, dass die jPdöR nicht einfach so Einfluss auf die Art und Weise der Wärmeversorgung des Schwimmbads und damit auf die Voraussetzungen des steuerlichen Querverbunds nehmen kann. Anderes anzunehmen wäre praxisfern.

Bei der Behandlung des steuerlichen Querverbunds kommt es u. E. daher maßgeblich darauf an, dass für körperschaftsteuerliche Zwecke die Situation der Personengesellschaft, so wie sie tatsächlich steht und liegt, auf die Ebene der jPdöR „gespiegelt“ wird. Der gesonderten und einheitlichen Gewinnfeststellung kommt in diesem Zusammenhang eine besondere Rolle zu, da es sich hierbei um das anerkannte und bewährte Werkzeug für die Ergebniszurechnung handelt.

Die Ausführungen im Positionspapier führen dazu, dass die Besteuerungsgrundlagen im Fall der Beteiligung einer jPdöR an einer Personengesellschaft – auch soweit sie aus der Gesamthandelsbilanz abgeleitet werden können - ***in zwei separaten Verfahren ermittelt*** werden: auf Ebene der Personengesellschaft und getrennt davon nochmal auf Ebene der jPdöR. Abgesehen von dem Verwaltungsaufwand, der damit verbunden ist, kann es dann nicht als gesichert gelten, dass in beiden Verfahren die gleichen Ausgangsgrößen zur Anwendung kommen. Offen bleibt insbesondere, ob der Fall ausgeschlossen werden kann, dass das für die Personengesellschaft zuständige Finanzamt die Zusammenfassungsgrundsätze nach § 4 Abs. 6 KStG anerkennt, das für die jPdöR zuständige Finanzamt hingegen nicht.

2. Gewerbesteuer

Die Personengesellschaft ist Subjekt der Gewerbesteuer. Für den steuerlichen Querverbund ist daher sicher zu stellen, dass die Ergebnisverrechnung für gewerbesteuerliche Zwecke auf Ebene der Personengesellschaft selbst uneingeschränkt möglich ist.

Nach Tz. 10 Satz 2 des Positionspapiers soll § 2 Abs. 1 GewStDV keine Anwendung mehr finden. Unklar ist, ob dies so verstanden werden muss, dass die Gesamtheit der *mit und / oder ohne* Gewinnerzielungsabsicht ausgeführten Tätigkeiten keinen einheitlichen Gewerbebetrieb mehr bilden. Wäre dies so vom BMF bezweckt, wäre der Gewerbeertrag für die *mit und / oder ohne* Gewinnerzielungsabsicht ausgeführten Tätigkeiten separat zu ermitteln und der Besteuerung zu unterwerfen.

Im oben unter Ziff. 1. beschriebenen Beispiel wäre eine Verrechnung der Schwimmbadverluste im Rahmen des steuerlichen Querverbunds für gewerbesteuerliche Zwecke dann nicht mehr möglich.

3. Beteiligungen der Stadtwerk GmbH & Co KG, die in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft organisiert sind

Den folgenden Ausführungen liegt folgendes Ausgangsszenario zugrunde: Ein Stadtwerk ist als Personengesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG organisiert. Die Personengesellschaft ist mehrheitlich beteiligt an einer Kapitalgesellschaft. Beide Gesellschaften sind über einen Ergebnisabführungsvertrag miteinander verbunden.

Dieses Szenario beschreibt für die Stadtwerkelandschaft, die durch die Liberalisierung des Energiemarkts geprägt ist, einen typischen Sachverhalt. Die energiewirtschaftlichen Regelungen zum sog. Unbundling nach § 6 Energiewirtschaftsgesetz zwingen die Energieversorgungsunternehmen zur Entflechtung vom Betrieb der Strom- bzw. Gasversorgungsnetze und dem Vertrieb von Strom und Gas. Die Stadtwerke sind dieser Verpflichtung regelmäßig durch Gründung einer Tochtergesellschaft nachgekommen, auf die die Aufgabe des Netzbetriebs übertragen worden ist. Über einen Ergebnisabführungsvertrag ist sichergestellt, dass das Ergebnis der Tochtergesellschaft der Muttergesellschaft zugerechnet wird. Bei den Energieversorgern sind es also oftmals nicht steuerliche Gründe, die für die Begründung von Unternehmensstrukturen, die sich über mehrere Beteiligungsebenen hinweg erstrecken, ausschlaggebend sind, sondern energierechtliche Vorgaben, die dann eine netzentgeltkalkulatorische Optimierung des Unternehmensverbundes verlangen.

Für den steuerlichen Querverbund kommt es in diesen Fällen maßgebend darauf an, dass die mit Gewinn betriebenen Versorgungstätigkeiten auf Ebene der Muttergesellschaft weiterhin in die Ergebnisverrechnung einfließen können. Dies lässt sich regelmäßig über einen Ergebnisabführungsvertrag sicherstellen. Dies gilt auch für die Fälle, in denen die Muttergesellschaft eine Personengesellschaft ist, denn die Personengesellschaft in der Rechtsform der GmbH & Co. KG ist als Organträger nach § 14 KStG anerkannt.

In Textziffer 3 Satz 3 des Positionspapiers wird die steuerliche Einordnung des Haltens von Beteiligungen an Kapitalgesellschaften durch eine Personengesellschaft aufgegriffen. Es werden zwei Fallvarianten unterschieden:

1. Geht die Kapitalgesellschaft einer selbständigen Tätigkeit nach, handelt es sich um eine vermögensverwaltende Tätigkeit. Ein BgA auf Ebene der jPdöR würde dadurch nicht begründet.
2. Handelt es sich um ein Hilfs- oder Nebengeschäft zu einer der übrigen Tätigkeiten der Personengesellschaft, teilt die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft – so ist zu unterstellen – die steuerliche Einordnung der „übrigen“ Tätigkeit der Personengesellschaft, der die Beteiligung zuzurechnen ist.

Zu einem Aspekt nimmt das Positionspapier hingegen nicht Stellung: Die Auswirkung eines Ergebnisabführungsvertrags auf die steuerliche Behandlung des Beteiligungsergebnisses. Unklar bleibt daher insbesondere, wie Fallvariante 1 (Kapitalgesellschaft mit selbständiger Tätigkeit) zu beurteilen ist, wenn zwischen der Personengesellschaft und der Kapitalgesellschaft ein Ergebnisabführungsvertrag geschlossen ist: Steuerlich würde der Ergebnisabführungsvertrag ins Leere gehen, würde das Beteiligungsergebnis nicht auf Ebene der Personengesellschaft erfasst, sondern unmittelbar auf Ebene der jPdöR als Teil der „Vermögensverwaltung“. Als Teil der Vermögensverwaltung wäre das Beteiligungsergebnis dann auch nicht querverbundfähig.

Um zu verdeutlichen, was dies für ein energierechtlich entflochtenes Stadtwerk bedeuten würde, wird das eingangs beschriebene Szenario weiter entwickelt: Die Personengesellschaft betreibt versorgungsseitig die Strom- und Wassererzeugung sowie den Vertrieb von Strom, Gas und Wasser. Der Betrieb der Strom- und Gasversorgungsnetze wurde auf die separate Kapitalgesellschaft ausgegliedert, um die Vorgaben der Entflechtung zu erfüllen. Nach den Regelungen des Energiewirtschaftsgesetzes ist der Netzbetrieb streng vom Vertrieb zu trennen. **Nach energiewirtschaftlichen Gesichtspunkten handelt es sich beim Netzbetrieb und dem Vertrieb demnach um *selbständige* Tätigkeiten**. Würde dies so auch auf die steuerliche Behandlung durchschlagen, wäre das Einkommen der netzbetreibenden Kapitalgesellschaft isoliert zu besteuern, eine Einbeziehung in den steuerlichen Querverbund damit ausgeschlossen, es sei denn, diese Wirkung ließe sich durch einen Ergebnisabführungsvertrag „overrulen“.

II. Zusammenfassung

Die GEODE setzt sich dafür ein, dass die Rechtsform der Personengesellschaft weiterhin und künftig genauso wie der Eigenbetrieb und die Kapitalgesellschaft die Rechtsform für den Betrieb eines Stadtwerks bilden kann, in dem auch die Regelungen des steuerlichen Querverbunds uneingeschränkt Anwendung finden.

Für Rückfragen und/oder ein Gespräch stehen wir gern zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Christian Held
Stellvertretender Präsident