

# Urteil vom 09. December 2010, I R 28/09

## vGA bei Konzessionsabgaben

BFH I. Senat

KStG § 8 Abs 3 S 2, KAEAnO § 5 Abs 5

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 15. February 2009, Az: 6 K 179/05

## Leitsätze

NV: Die Nachzahlung von vormals ergebnisbedingt gekürzten Konzessionsabgaben eines kommunalen Versorgungsbetriebs an die Gebietskörperschaft kann als verdeckte Gewinnausschüttung einkommenserhöhend anzusetzen sein; die Gesamtwürdigung der für den Fremdvergleich erheblichen Anhaltspunkte obliegt im gerichtlichen Verfahren in erster Linie dem FG .

## Tatbestand

- 1** I. Streitig ist, ob die Nachzahlung von vormals ergebnisbedingt gekürzten Konzessionsabgaben eines kommunalen Versorgungsbetriebs als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) einkommenserhöhend anzusetzen ist. Streitjahre sind 1999 und 2000.
- 2** Aus einem Eigenbetrieb (in den Streitjahren mit der Bezeichnung: "Stadtwerke X" --Eigenbetrieb--) der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer Gebietskörperschaft, wurde zum 1. Januar 1989 der Betrieb der Stromversorgung in eine GmbH ausgegliedert. An dieser GmbH, der "Stromversorgung X GmbH" (GmbH), war die Stadt zu 100 % beteiligt. Der Eigenbetrieb umfasste ab diesem Zeitpunkt nur noch die Versorgungszweige Gas und Wasser (später auch Fernwärme) sowie die Betriebssparte Bäder.
- 3** In der Zeit vom 1. Januar 1990 bis 31. Dezember 1998 bestand eine körperschaft- und gewerbesteuerrechtliche Organschaft zwischen dem Eigenbetrieb als Organträger (OT) und der GmbH als Organgesellschaft (OG). Diese Organschaft blieb entsprechend den Schreiben des Bundesministers der Finanzen vom 16. Dezember 1985 (BStBl I 1986, 13, zu II.) und des Bundesministeriums der Finanzen (jeweils BMF) vom 30. März 1994 (BStBl I 1994, 264) bei der Berechnung der bei der OG abzugsfähigen Konzessionsabgabe --also Entgelte eines Versorgungsunternehmens an eine Gemeinde für die Gestattung der Benutzung der Verkehrsräume zur Verlegung von Versorgungsleitungen (vgl. § 2 der Konzessionsabgabenanordnung/Energie nebst ergänzenden steuerlichen Vorschriften vom 4. März 1941, Deutscher Reichsanzeiger Nr. 57 vom 8. März 1941 --KAE--, § 1 Abs. 1 Satz 1 der Ausführungsanordnung zur Konzessionsabgabenanordnung vom 27. Februar 1943 in der ab 1. Januar 1964 geltenden Fassung, jeweils mit späteren Änderungen)-- außer Betracht. Bei dem OT wurde in dieser Zeit zur Ermittlung der Konzessionsabgabe eine sog. Spartenrennung vorgenommen, da bei dem Verbundbetrieb nach Abzug der Konzessionsabgabe kein ausreichender Mindestgewinn verblieb. Dazu fand in der Versorgungssparte "Wasser" für 1994 bis 1997 eine Kürzung der Abgabe statt, um den erforderlichen Mindestgewinn zu erreichen. Zum 1. Januar 1999 wurde die GmbH zunächst wieder --unter eigener Auflösung-- in den Eigenbetrieb zurückgeführt. Später (zum 1. Januar 2001) wurden die Versorgungssparten aus dem Eigenbetrieb ausgegliedert.
- 4** Die Klägerin nahm in den Streitjahren Nachholungen von Konzessionsabgaben der Sparte "Wasser" aus den Jahren 1994 bis 1997 vor. Diese Nachholungen beruhten darauf, dass die auf den Eigenbetrieb zurück übertragene Sparte "Strom" in den Streitjahren Gewinne in einer Höhe erwirtschaftet hatte, die über dem Mindesthandelsbilanzgewinn und den für den Bereich Stromversorgung zulässigen Höchstbeträgen nach § 2 der Verordnung über Konzessionsabgaben für Strom und Gas (Konzessionsabgabenverordnung) vom 9. Januar 1992 (BGBl I 1992, 12) lagen. Der Eigenbetrieb hat in den Streitjahren im Übrigen zeitgerecht Konzessionsabgaben an die Stadt X geleistet; dabei hat er den im BMF-Schreiben vom 9. Februar 1998 (BStBl I 1998, 209) verlangten Mindestgewinn auch unter Berücksichtigung der nachgezählten Beträge erwirtschaftet.

5	Jahr	Betrag	Summe
	1999: Nachholung aus 1994	1.257.583 DM	
	Nachholung aus 1995	947.946 DM	2.205.529 DM
	2000: Nachholung aus 1995 (Rest)	298.780 DM	
	Nachholung aus 1996	1.120.339 DM	
	Nachholung aus 1997	1.161.965 DM	2.581.084 DM

- 6 Diese nachgeholten Konzessionsabgaben setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) im Rahmen der Veranlagung der Klägerin einkommenserhöhend als vGA an. Die Klage blieb erfolglos (Finanzgericht --FG-- Baden-Württemberg, Urteil vom 16. Februar 2009 6 K 179/05).
- 7 Die Klägerin rügt die Verletzung materiellen Rechts und beantragt mit ihrer Revision, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Körperschaftsteuerbescheide für 1999 und 2000 vom 18. März 2004 in Form der Einspruchsentscheidung vom 9. Mai 2005 dahingehend zu ändern, dass das zu versteuernde Einkommen für 1999 auf 22.697 DM (11.604 €) sowie die Körperschaftsteuer auf 9.078 DM (4.641 €) bzw. das zu versteuernde Einkommen für 2000 auf 2.210.307 DM (1.130.112 €) sowie die Körperschaftsteuer auf 884.122 DM (452.044 €) festgesetzt wird.
- 8 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Vorentscheidung, die bei der Ermittlung des Einkommens der Klägerin die an die Stadt nachgezahlten Konzessionsabgaben als vGA einkommenserhöhend angesetzt hat, verletzt kein Bundesrecht.
- 10 1. Bei der Ermittlung des Einkommens der Eigengesellschaft sind Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes --EStG-- i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG) abzuziehen. Auch die streitigen Konzessionsabgaben sind grundsätzlich Betriebsausgaben.
- 11 2. Allerdings mindern vGA das Einkommen nicht (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG). Unter einer vGA ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung oder verhinderte Vermögensmehrung zu verstehen, die nicht auf einer offenen Gewinnausschüttung beruht, sich auf den Unterschiedsbetrag i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG auswirkt und durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst oder mitveranlasst ist. Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis hat der Bundesfinanzhof (BFH) für den größten Teil der zu entscheidenden Fälle bejaht, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie einem Gesellschaftsfremden unter ansonsten vergleichbaren Umständen nicht zugewendet hätte. Maßstab für den hiernach anzustellenden Fremdvergleich ist das Handeln eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters, der gemäß § 43 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung die Sorgfalt eines ordentlichen Geschäftsmannes anwendet (z.B. Senatsurteile vom 23. Juli 2003 I R 80/02, BFHE 203, 114, BStBl II 2003, 926; vom 20. August 2008 I R 19/07, BFHE 222, 494).
- 12 Diese Grundsätze gelten auch für Zahlungen einer Konzessionsabgabe, wenn deren Empfänger (Gebietskörperschaft) an dem leistenden Versorgungsbetrieb unmittelbar oder mittelbar beteiligt ist (vgl. z.B. Senatsurteil vom 6. April 2005 I R 15/04, BFHE 210, 14, BStBl II 2006, 196, m.w.N.). Der Versorgungsbetrieb darf seiner Trägerkörperschaft durch die Konzessionszahlungen keine Vermögensvorteile zuwenden, die er unter sonst gleichen Umständen bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte.
- 13 Mit dem Ziel, einen Preis zu bestimmen, den ein Versorgungsunternehmen an einen unbeteiligten Dritten zu zahlen hätte, können preisrechtliche Regelungen (Verordnungen) betreffend die Höhe der Konzessionsabgaben zu berücksichtigen sein (vgl. dazu Senatsurteile vom 1. September 1982 I R 44/78, BFHE 136, 412, BStBl II 1982, 783; in BFHE 210, 14, BStBl II 2006, 196). Einbezogen werden können auch Verwaltungsanweisungen, wie sie sich

seinerzeit in Abschn. 32 Abs. 2 Nr. 2 der Körperschaftsteuer-Richtlinien (KStR) 1990 (= KStR 1985 i.d.F. der Änderungsrichtlinien 1990, BStBl I 1990, Sonder-Nr. 5/1990, 3) i.V.m. den BMF-Schreiben in BStBl I 1994, 264, und in BStBl I 1998, 209 niederschlugen; das jedenfalls insoweit, als sich darin der Finanzverwaltung zugängliche Erfahrungen widerspiegeln, deren Berücksichtigung unter dem Gesichtspunkt des Betriebsvergleichs geboten erscheint (s. z.B. Senatsurteil in BFHE 136, 412, BStBl II 1982, 783, dort und im BMF-Schreiben in BStBl I 1994, 264, unter 1.b auch zum Nachrang der für die Konzessionsabgabe für Wasser in § 5 KAE angeführten "Mindestgewinnregelung" zur für alle Versorgungsbereiche geltenden Vereinfachungsregelung in Abschn. 32 Abs. 2 Nr. 2 KStR 1990). Allerdings verdrängen bloße Indiz- und Beweisanzeichen nicht den Grundsatz, dass bei der Frage nach dem Vorliegen einer vGA auf alle Umstände des jeweiligen Einzelfalles abzustellen ist (Senatsurteile vom 4. September 2002 I R 48/01, BFH/NV 2003, 347; in BFHE 203, 114, BStBl II 2003, 926; vom 14. Juli 2004 I R 111/03, BFHE 206, 437, BStBl II 2005, 307; in BFHE 210, 14, BStBl II 2006, 196; s. auch Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8 Rz 940; Heger, daselbst, § 4 Rz 133; Alvermann in Streck, KStG, 7. Aufl., § 4 Rz 60; Meier/Semelka in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 KStG Rz 126; in der Sache auch Klingebiel in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, Anh zu § 8 Abs. 3 KStG "Konzessionsabgaben" Rz 6; Wallenhorst in Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 6. Aufl., Kap. H Rz 46).

- 14** 3. Den vorstehenden Rechtsgrundsätzen ist das FG im Streitfall gefolgt. Aufgrund einer Gesamtwürdigung der für einen Fremdvergleich erheblichen Anhaltspunkte ist es zum Ergebnis gelangt, dass die Nachzahlung der vormals gekürzten ("Wasser-")Konzessionsabgabe durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst war.
- 15** a) Die Gesamtwürdigung der für den Fremdvergleich erheblichen Anhaltspunkte obliegt im gerichtlichen Verfahren in erster Linie dem FG (BFH-Urteile in BFH/NV 2003, 347; in BFHE 203, 114, BStBl II 2003, 926; in BFHE 206, 437; in BFHE 210, 14, BStBl II 2006, 196). Dessen Wertung kann im Revisionsverfahren daher nur daraufhin überprüft werden, ob sie in verfahrensfehlerhafter Weise zustande gekommen ist oder ob sie gegen Denkgesetze oder gegen allgemeine Erfahrungssätze verstößt (Senatsurteile vom 27. Februar 2003 I R 46/01, BFHE 202, 241, BStBl II 2004, 132; vom 4. Juni 2003 I R 24/02, BFHE 202, 494, BStBl II 2004, 136; in BFHE 210, 14, BStBl II 2006, 196). Ist beides nicht der Fall, ist der BFH als Revisionsgericht gemäß § 118 Abs. 2 FGO auch dann an die Beurteilung des FG gebunden, wenn eine abweichende Würdigung des Veranlassungszusammenhangs gleichermaßen möglich oder nahe liegend ist.
- 16** b) Seiner Würdigung der im Streitfall erheblichen Umstände hat das FG zugrunde gelegt, dass in der Versorgungssparte "Wasser" für 1994 bis 1997 eine Kürzung der Abgabe stattfinden musste, um den nach der preisrechtlichen Maßgabe des § 5 KAE erforderlichen Mindestgewinn zu erreichen. Wäre die Aufteilung in den um die Stromversorgung "küperten" Eigenbetrieb und die GmbH beibehalten worden, wäre eine Nachzahlung nicht möglich gewesen, wobei der Nachzahlungsanspruch auch erst durch ein entsprechendes Verlangen des Gläubigers --zugleich "Alleingesellschafter" des Eigenbetriebs und Alleingesellschafter der "zurückgeführten" GmbH-- entstanden sei. In dieser Konstellation widerspreche es dem Maßstab eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters (Fremdvergleich), den Nachzahlungsanspruch zu befriedigen, da die Nachzahlung nur durch die Wiedereingliederung der GmbH und unter Rückgriff auf ihre wirtschaftliche Substanz möglich gewesen sei; gegenüber einem fremden Gläubiger wäre die Aufteilung beibehalten worden oder dieser hätte es hinnehmen müssen, dass sein Nachzahlungsanspruch (§ 5 Abs. 5 KAE) wirtschaftlich nicht zu realisieren gewesen sei. Insoweit stelle die erst durch die Vermögensübertragung ermöglichte Nachzahlung eine Leistung an den "Alleingesellschafter" dar, die (wirtschaftlich) den Grundsätzen des sog. Nachzahlungsverbots widerspreche. Im Übrigen sei --ungeachtet dieser Wertung der Wiedereingliederung der GmbH als nicht ausschließlich betrieblich veranlasst-- die Nachzahlung nach der Maßgabe des BMF-Schreibens in BStBl I 1998, 209 (dort A.VI.2. i.V.m. 1.) als vGA anzusetzen, da eine Nachzahlung in einem Verbundbetrieb, in dem wegen der Mindestgewinngrenze eine Spartenrennung vorzunehmen sei, auch nur aus dem wirtschaftlichen Ergebnis dieser Sparte geleistet werden könne.
- 17** c) Die vorstehende Würdigung der für den Fremdvergleich erheblichen Anhaltspunkte durch das FG verstößt weder gegen Denkgesetze noch verletzt sie Erfahrungssätze; sie ist somit für die Entscheidung des Revisionsgerichts bindend.
- 18** d) Demgegenüber kann die Klägerin nicht mit ihrem Revisionsvorbringen durchdringen, das FG habe bei dem angestellten Fremdvergleich nicht ausreichend gewürdigt, dass die Nachzahlung wegen der ausdrücklichen Verpflichtung auch einem Fremden gegenüber erfolgt wäre. Denn das FG hat den wirtschaftlichen Gehalt der Nachzahlungsverpflichtung vor und nach der vom "Alleingesellschafter" in Gang gesetzten Vermögensübertragung

als entscheidenden Ansatzpunkt für die Veranlassungsprüfung herangezogen. Der erkennende Senat teilt zudem die Rechtsüberzeugung der Klägerin nicht, es sei in den Jahren 1994 bis 1997 zu Unrecht zu einer Kürzung gekommen, weil das Einkommen der OG bei der Berechnung der Konzessionsabgabe (bzw. der Ermittlung des Mindestgewinns) nicht hätte abgezogen werden müssen. Zum einen ist die Abgabe auf Basis der von der Klägerin nunmehr verworfenen Rechtsansicht des FA tatsächlich gekürzt und sind die Zahlungen in den Streitjahren ausdrücklich auf die Erfüllung einer Nachholungsverpflichtung aus § 5 Abs. 5 KAE gestützt worden. Zum anderen bestand ein Nachzahlungsanspruch nicht: Wenn sich dem BMF-Schreiben in BStBl I 1986, 13 (zu II.) entnehmen lässt, dass "bei der Berechnung der abzugsfähigen Konzessionsabgabe des Organs die Organschaft außer Betracht zu lassen" ist, kommt darin nicht nur zum Ausdruck, dass das eigentliche Betriebsergebnis ohne Blick auf den Organträger maßgebend ist, sondern auch, dass es sachgerecht ist, zur Bemessung von Konzessionsabgaben bei Versorgungsbetrieben einen solchen Betrieb, der (als Organ) mit einer eigenständigen Rechtspersönlichkeit ausgestattet ist, nicht in den sog. Verbund anderer Versorgungsbetriebe (s. insoweit zu I. des BMF-Schreibens in BStBl I 1986, 13) einzubeziehen. Eine durch den Verbund ermöglichte betriebsübergreifende Sicht, um eine Konzessionsabgabe durch einen Ergebnisausgleich möglichst zu gewährleisten (Mindestgewinnberechnung auf der Grundlage der Summe der Ergebnisse der zusammengefassten Versorgungsbetriebe, für die ein gemeinsamer Jahresabschluss gefertigt wird, s. BMF-Schreiben in BStBl I 1994, 264, zu Nr. 2, und in BStBl I 1998, 209, zu A.IV.1.), ist nicht auf Organgesellschaft und Organträger zu erstrecken. Die Konzessionsabgabe bezieht sich (nur) auf das betriebliche Ergebnis des Versorgungsbereichs, das von der jeweiligen "(steuerrechtlichen) Rechtsperson" (entweder dem Versorgungs- bzw. dem Verbundbetrieb des Eigenbetriebs oder dem "versorgenden" Organ des Eigenbetriebs) erwirtschaftet wird, nicht aber auf das wirtschaftliche Ergebnis des Eigenbetriebs in einer Gesamtbetrachtung der versorgenden Tätigkeit.

- 19** Im Übrigen ergibt sich aus dem Zusammenhang, dass das FG den Verstoß gegen das Nachzahlungsverbot nicht in dem Sinne aufgefasst hat, es werde nachträglich für eine bestimmte Leistung ein Entgelt gezahlt. Vielmehr hat es angenommen, dass die rechtlich begründete, aber wirtschaftlich bedeutungslose Nachholungsmöglichkeit nachträglich durch die Vermögensübertragung mit einem wirtschaftlichen Inhalt ausgestattet worden ist. Nicht zuletzt wird man den vom FG alternativ herangezogenen Gesichtspunkt der fortdauernden Spartenrennung auch für die Prüfung der Nachholungsverpflichtung mit dem FA als Konsequenz der Entscheidung des Gesetz- und Verordnungsgebers ansehen können, die Nachzahlung von gekürzten Abgaben auf den Bereich der Wasserversorgung zu beschränken.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)