

EuGH-Vorlage vom 13. März 2019, I R 18/19

Steuerbegünstigung für dauerdefizitäre Tätigkeiten von der öffentlichen Hand beherrschter Kapitalgesellschaften als staatliche Beihilfe

ECLI:DE:BFH:2019:VE.130319.IR18.19.0

BFH I. Senat

AEUV Art 107 Abs 1, AEUV Art 108 Abs 3, KStG § 8 Abs 3 S 2, KStG § 8 Abs 7 S 1 Nr 2, KStG § 8 Abs 7 S 2, KStG § 8 Abs 9, KStG § 34 Abs 6 S 4, KStG § 34 Abs 6 S 5, AEUV Art 267 Abs 3

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern , 21. Juni 2016, Az: 3 K 199/13

Leitsätze

Dem Gerichtshof der Europäischen Union wird folgende Rechtsfrage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist Art. 107 Abs. 1 AEUV dahingehend auszulegen, dass eine unter diese Vorschrift fallende staatliche Beihilfe vorliegt, wenn nach den Regelungen eines Mitgliedstaats (Dauer-)Verluste einer Kapitalgesellschaft aus einer wirtschaftlichen Betätigung, die ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird, zwar im Grundsatz als vGA anzusehen sind und dementsprechend den Gewinn einer Kapitalgesellschaft nicht mindern dürfen, jedoch bei Kapitalgesellschaften, bei denen die Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar oder mittelbar auf juristische Personen des öffentlichen Rechts entfällt, diese Rechtsfolgen für Dauerverlustgeschäfte nicht zu ziehen sind, wenn sie die betreffenden Geschäfte aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen unterhalten?

Tenor

1. Das Verfahren wird ausgesetzt.

2. Dem Gerichtshof der Europäischen Union wird folgende Rechtsfrage zur Vorabentscheidung vorgelegt:

Ist Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union dahingehend auszulegen, dass eine unter diese Vorschrift fallende staatliche Beihilfe vorliegt, wenn nach den Regelungen eines Mitgliedstaats (Dauer-)Verluste einer Kapitalgesellschaft aus einer wirtschaftlichen Betätigung, die ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird, zwar im Grundsatz als verdeckte Gewinnausschüttungen anzusehen sind und dementsprechend den Gewinn einer Kapitalgesellschaft nicht mindern dürfen, jedoch bei Kapitalgesellschaften, bei denen die Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar oder mittelbar auf juristische Personen des öffentlichen Rechts entfällt, diese Rechtsfolgen für Dauerverlustgeschäfte nicht zu ziehen sind, wenn sie die betreffenden Geschäfte aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen unterhalten?

Tatbestand

1 A. Sach- und Streitstand

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, versorgt die Bevölkerung, den Handel, das Gewerbe, die Industrie, die Landwirtschaft und öffentliche Einrichtungen mit Energieträgern, Trink- und Brauchwasser sowie Telekommunikation. Zudem betreibt und bewirtschaftet sie unter anderem auch Schwimmbäder. Die Anteile an der Klägerin werden zu 100 vom Hundert (v.H.) von der Stadt A gehalten. Es handelt sich bei der Klägerin damit um eine sogenannte (sog.) Eigengesellschaft einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft.

3 Im Jahr 1998 übernahm die Klägerin eine Schwimmhalle von der Stadt A. Nachdem sie die Bewirtschaftung der Schwimmhalle zunächst einem Tochterunternehmen (100 v.H.) übertragen hatte und dieses die

Betriebsführungstätigkeit für die Schwimmhalle zu Beginn des Jahres 2002 eingestellt hatte, betrieb die Klägerin die Schwimmhalle in den Streitjahren (2002 und 2003) wieder selbst.

- 4 Die mit dem Eigenbetrieb der Schwimmhalle erwirtschafteten Verluste beliefen sich --zwischen den Beteiligten unstreitig-- in den Streitjahren auf ... € (2002) und ... € (2003).
- 5 Im Rahmen einer bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass (auch) die Verluste aus dem Eigenbetrieb der Schwimmhalle als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) anzusehen seien. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) schloss sich den Feststellungen des Prüfers zwar grundsätzlich an, wertete die oben genannten Verluste jedoch nicht als vGA, sondern als nicht abziehbare Betriebsausgaben und erließ entsprechend geänderte Steuerbescheide unter dem 15.12.2011.
- 6 Die hiergegen erhobenen Einsprüche blieben weitgehend erfolglos. Die Verluste aus dem Eigenbetrieb der Schwimmhalle wurden in der Einspruchsentscheidung vom 30.04.2013 in Höhe von ... € (2002) und ... € (2003) als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben berücksichtigt. Die daraufhin erhobene Klage wurde vom Finanzgericht (FG) Mecklenburg-Vorpommern mit Urteil vom 22.06.2016 - 3 K 199/13 (juris) als unbegründet abgewiesen, wobei dieses davon ausgegangen ist, dass es sich bei den in den Streitjahren erwirtschafteten Verlusten um eine vGA zugunsten der Gesellschafterin der Klägerin, der Stadt A, handelt.
- 7 Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der sie eine Verletzung materiellen Rechts geltend macht.
- 8 Die Klägerin beantragt sinngemäß, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die angefochtenen Bescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.04.2013 zu ändern, soweit Verluste aus dem Schwimmhallenbetrieb als nichtabziehbare Betriebsausgaben im Jahr 2002 in Höhe von ... € sowie im Jahr 2003 in Höhe von ... € berücksichtigt worden sind.
- 9 Das FA beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

10 B.

Der Senat legt dem Gerichtshof der Europäischen Union (EuGH) die in der Entscheidungsformel bezeichnete Rechtsfrage zur Auslegung von Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union in der Fassung (i.d.F.) des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --AEUV-- (Amtsblatt der Europäischen Union --ABEU-- 2008, Nr. C 115, 47) zur Vorabentscheidung vor und setzt das Verfahren bis zur Entscheidung des EuGH aus.

11 I. Grundlagen für die Beurteilung nach nationalem Recht

12 1. Vorschriften des nationalen Rechts

13 a) § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG)

"(3) (...) Auch verdeckte Gewinnausschüttungen sowie Ausschüttungen jeder Art auf Genussrechte, mit denen das Recht auf Beteiligung am Gewinn und am Liquidationserlös der Kapitalgesellschaft verbunden ist, mindern das Einkommen nicht. (...)"

14 b) § 8 Abs. 7 KStG (neu angefügt durch Art. 3 Nr. 4 Buchst. b des Jahressteuergesetzes 2009 --JStG 2009-- vom 19.12.2008, Bundesgesetzblatt --BGBL-- I 2008, 2794, Bundessteuerblatt --BStBl-- I 2009, 74 mit Wirkung auch für Veranlagungszeiträume vor 2009 gemäß § 34 Abs. 6 Satz 4 und 5 KStG i.d.F. des JStG 2009)

"(7) Die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung im Sinne des Absatzes 3 Satz 2 sind

1. bei Betrieben gewerblicher Art im Sinne des § 4 nicht bereits deshalb zu ziehen, weil sie ein Dauerverlustgeschäft ausüben;

2. bei Kapitalgesellschaften nicht bereits deshalb zu ziehen, weil sie ein Dauerverlustgeschäft ausüben. Satz 1 gilt nur bei 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.

Ein Dauerverlustgeschäft liegt vor, soweit aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder

gesundheitpolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird oder in den Fällen von Satz 1 Nr. 2 das Geschäft Ausfluss einer Tätigkeit ist, die bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu einem Hoheitsbetrieb gehört."

- 15** c) § 8 Abs. 9 KStG (neu angefügt durch Art. 3 Nr. 4 Buchst. b JStG 2009 mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2009 gemäß § 34 Abs. 6 Satz 9 KStG i.d.F. des JStG 2009)

"(9) Wenn für Kapitalgesellschaften Absatz 7 Satz 1 Nr. 2 zur Anwendung kommt, sind die einzelnen Tätigkeiten der Gesellschaft nach folgender Maßgabe Sparten zuzuordnen:

1. Tätigkeiten, die als Dauerverlustgeschäfte Ausfluss einer Tätigkeit sind, die bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu einem Hoheitsbetrieb gehören, sind jeweils gesonderten Sparten zuzuordnen;
2. Tätigkeiten, die nach § 4 Abs. 6 Satz 1 zusammenfassbar sind oder aus den übrigen, nicht in Nummer 1 bezeichneten Dauerverlustgeschäften stammen, sind jeweils gesonderten Sparten zuzuordnen, wobei zusammenfassbare Tätigkeiten jeweils eine einheitliche Sparte bilden;
3. alle übrigen Tätigkeiten sind einer einheitlichen Sparte zuzuordnen.

Für jede sich hiernach ergebende Sparte ist der Gesamtbetrag der Einkünfte getrennt zu ermitteln. Die Aufnahme einer weiteren, nicht gleichartigen Tätigkeit führt zu einer neuen, gesonderten Sparte; Entsprechendes gilt für die Aufgabe einer solchen Tätigkeit. Ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte einer Sparte darf nicht mit einem positiven Gesamtbetrag der Einkünfte einer anderen Sparte ausgeglichen oder nach Maßgabe des § 10d des Einkommensteuergesetzes abgezogen werden. Er mindert jedoch nach Maßgabe des § 10d des Einkommensteuergesetzes die positiven Gesamtbeträge der Einkünfte, die sich in dem unmittelbar vorangegangenen und in den folgenden Veranlagungszeiträumen für dieselbe Sparte ergeben. Liegen die Voraussetzungen des Absatzes 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 ab einem Zeitpunkt innerhalb eines Veranlagungszeitraums nicht mehr vor, sind die Sätze 1 bis 5 ab diesem Zeitpunkt nicht mehr anzuwenden; hiernach nicht ausgeglichene oder abgezogene negative Beträge sowie verbleibende Verlustvorträge aus den Sparten, in denen Dauerverlusttätigkeiten ausgeübt werden, entfallen. Liegen die Voraussetzungen des Absatzes 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 erst ab einem bestimmten Zeitpunkt innerhalb eines Veranlagungszeitraums vor, sind die Sätze 1 bis 5 ab diesem Zeitpunkt anzuwenden; ein bis zum Eintritt der Voraussetzungen entstandener Verlust kann nach Maßgabe des § 10d des Einkommensteuergesetzes abgezogen werden; ein danach verbleibender Verlust ist der Sparte zuzuordnen, in denen keine Dauerverlustgeschäfte ausgeübt werden. (...)"

- 16** d) § 4 Abs. 6 KStG (neu angefügt durch Art. 3 Nr. 2 JStG 2009 mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2009 gemäß § 34 Abs. 1 KStG i.d.F. des JStG 2009)

"(6) Ein Betrieb gewerblicher Art kann mit einem oder mehreren anderen Betrieben gewerblicher Art zusammengefasst werden, wenn

1. sie gleichartig sind,
2. zwischen ihnen nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht oder
3. Betriebe gewerblicher Art im Sinne des Absatzes 3 vorliegen.

Ein Betrieb gewerblicher Art kann nicht mit einem Hoheitsbetrieb zusammengefasst werden."

- 17** e) § 34 Abs. 6 Satz 4 und 5 KStG i.d.F. des JStG 2009

"(6) (...) § 8 Abs. 7 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) ist auch für Veranlagungszeiträume vor 2009 anzuwenden. Ist im Einzelfall vor dem 18. Juni 2008 bei der Einkommensermittlung nach anderen Grundsätzen als nach § 8 Abs. 7 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) verfahren worden, so sind diese Grundsätze insoweit letztmals für den Veranlagungszeitraum 2011 maßgebend."

- 18** f) § 34 Abs. 6 Satz 9 KStG i.d.F. des JStG 2009

"(6) (...) § 8 Abs. 9 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) ist erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden."

- 19** 2. Allgemeine Systematik einer vGA im Körperschaftsteuerrecht

- 20** a) Eine Körperschaft kann ihre Einkünfte offen nach gesellschaftsrechtlichen Vorschriften oder in verdeckter Form verteilen. Die verdeckte Einkünfteverteilung wird als vGA bezeichnet und führt dazu, dass die Körperschaft einen zu

niedrigen Gewinn im Sinne (i.S.) des § 4 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Verbindung mit (i.V.m.) § 8 Abs. 1 KStG ausweist. Derartige verdeckte Ausschüttungen dürfen den Gewinn nicht mindern und sind gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG dem Einkommen der Körperschaft außerhalb der Bilanz (wieder) hinzuzurechnen. Das Rechtsinstitut der vGA dient dazu, eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste und damit nicht betriebliche Verringerung des Einkommens der Körperschaft zu verhindern. Dabei regelt § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG nur die Rechtsfolgen, nicht aber die Voraussetzungen der vGA. Diese wurden durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) entwickelt.

- 21** b) Nach der Rechtsprechung des BFH ist unter einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der Senat die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (ständige Rechtsprechung des vorlegenden Senats, vergleiche --vgl.-- Urteile vom 16.03.1967 - I 261/63, Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs --BFHE-- 89, 208, BStBl III 1967, 626; vom 03.05.2006 - I R 124/04, BFHE 214, 80, BStBl II 2011, 547; vom 08.10.2008 - I R 61/07, BFHE 223, 131, BStBl II 2011, 62; vom 22.12.2010 - I R 47/10, BFH/NV 2011, 1019). Zudem muss der Vorgang geeignet sein, einen sonstigen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (vgl. zum Beispiel --z.B.-- Senatsurteile vom 07.08.2002 - I R 2/02, BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131, und vom 22.08.2007 - I R 32/06, BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961).
- 22** c) Nach der Senatsentscheidung vom 15.05.2002 - I R 92/00 (BFHE 199, 217, mit weiteren Nachweisen --m.w.N.-- aus der Rechtsprechung des Senats) kann eine vGA auch vorliegen, wenn eine Kapitalgesellschaft ohne angemessenes Entgelt Geschäfte tätigt, die im privaten Interesse ihrer Gesellschafter liegen und bei der Gesellschaft selbst zu Verlusten führen. Bei Vorliegen dieser Voraussetzungen sind die von der Gesellschaft erzielten Verluste außerbilanziell um die angefallenen Verlustbeträge sowie einen angemessenen Gewinnaufschlag zu erhöhen. Ein gedachter ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde nicht bereit sein, eine fortdauernde Kostenunterdeckung aus Dienstleistungen hinzunehmen, die an sich ihrem Gesellschafter obliegen.
- 23** 3. Formen der wirtschaftlichen Betätigung der öffentlichen Hand – Möglichkeiten der Zusammenfassung von Gewinn- und Verlustbetrieben
- 24** a) Rechtslage vor dem Jahressteuergesetz 2009
- 25** Die wirtschaftliche Betätigung der öffentlichen Hand erfolgt regelmäßig in zwei Organisationsformen. Zum einen kann eine juristische Person des öffentlichen Rechts über einzelne Betriebe gewerblicher Art (BgA) einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit nachgehen. Dabei wird als Steuersubjekt zwar die juristische Person des öffentlichen Rechts angesehen, die Gewinnermittlung findet jedoch grundsätzlich getrennt für deren einzelne BgA statt, d.h. diese werden wie virtuelle Kapitalgesellschaften der Trägerkörperschaft behandelt. Zum anderen können sich juristische Personen des öffentlichen Rechts für ihre wirtschaftlichen Tätigkeiten der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft bedienen. Diese Kapitalgesellschaften werden als sog. Eigengesellschaften bezeichnet. Inwiefern bei den BgA einerseits und bei den Eigengesellschaften andererseits die Zusammenfassung mehrerer Einzelbetriebe --insbesondere die Zusammenfassung von ertragreichen mit verlustträchtigen Betrieben-- in einer steuerlichen Gewinnermittlungseinheit möglich ist, war vor Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2009 gesetzlich nicht geregelt, war aber vielfach Gegenstand von Gerichtsentscheidungen und Verwaltungsanweisungen.
- 26** aa) Bei den BgA findet die Gewinnermittlung und –besteuerung grundsätzlich getrennt für jeden einzelnen Betrieb statt. Der steuerpflichtige Gewinn eines BgA kann daher nicht mit Verlusten eines anderen BgA verrechnet werden, um die Steuerlast zu mindern. Rechtsprechung und Finanzverwaltung haben aber sog. "Zusammenfassungsgrundsätze" entwickelt und angewendet, denen zufolge ausnahmsweise eine organisatorische Zusammenfassung mehrerer gleichartiger Betriebe sowie mehrerer bestimmter Versorgungsbetriebe (Elektrizität, Wasser, Gas oder Wärme) sowie Versorgungs- und Verkehrsbetriebe zu einem einzigen BgA steuerlich anerkannt wurde, weil die in ihnen ausgeübte Betätigungen dem gleichen Gedanken, nämlich der Versorgung der Bevölkerung, untergeordnet seien (z.B. Senatsurteile vom 28.02.1956 - I 5/54 U, BFHE 62, 361, BStBl III 1956, 133; vom 08.02.1966 - I 212/63, BFHE 85, 213, BStBl III 1966, 287; vom 04.09.2002 - I R 42/01, Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs --BFH/NV-- 2003, 511; Abschn. 5 Abs. 9 der Körperschaftsteuer-Richtlinien --KStR-- 1995; H 7 der Körperschaftsteuer-Hinweise --KStH-- 2004). Lagen diese

Voraussetzungen nicht vor, war die Zusammenfassung mehrerer BgA außerdem noch möglich, wenn zwischen den zusammengefassten Betrieben objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht bestand; ein notwendiger Funktionszusammenhang war nicht erforderlich (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 16.01.1967 - GrS 4/66, BFHE 88, 3, BStBl III 1967, 240; Abschn. 5 KStR 1995; H 7 KStH 2004).

- 27** Diese "Zusammenfassungsgrundsätze" sind für die BgA durch das Jahressteuergesetz 2009 in § 4 Abs. 6 KStG gesetzlich verankert worden.
- 28** bb) Bei Kapitalgesellschaften bilden sämtliche wirtschaftliche Aktivitäten, auch wenn sie in verschiedenen Betrieben ausgeübt werden, steuerrechtlich einen einzigen gewerblichen Betrieb. Die Frage, nach welchen Grundsätzen mehrere verschiedene erwerbswirtschaftliche Betätigungsfelder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts innerhalb einer Eigengesellschaft in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft gebündelt werden durften, wurde in der Zeit vor dem Jahressteuergesetz 2009 von Rechtsprechung und Finanzverwaltung nicht einheitlich beurteilt (siehe dazu Hofmeister in Raupach/Uelner [Herausgeber --Hrsg.--], Ertragsbesteuerung, Festschrift für Ludwig Schmidt, 1993, S. 691, 702 ff.; Märtens in Lüdicke/Mellinghoff/Rödter [Hrsg.], Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, Festschrift für Dietmar Gosch, 2016, S. 279, 281 ff.).
- 29** aaa) Die Finanzverwaltung vertrat im Laufe der Zeit unterschiedliche Ansätze. Nach Abschn. 5 Abs. 10 KStR 1977/KStR 1981 sollte eine vGA vorliegen, wenn die Eigengesellschaft Aufwendungen und Verluste übernimmt, die sonst die Trägerkörperschaft tragen müsste; keine Prüfung einer vGA sollte aber bei einer Zusammenfassung von technisch-wirtschaftlich verflochtenen Betrieben in einer Eigengesellschaft stattfinden. Nach Abschn. 5 Abs. 11a KStR 1990/KStR 1995 sollte die Zusammenfassung von Gewinn- und Verlustbetrieben einer juristischen Person des öffentlichen Rechts in einer Kapitalgesellschaft einen Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten i.S. von § 42 der Abgabenordnung darstellen, wenn ein Verlustausgleich nicht auch durch die Zusammenfassung der Betriebe zu einem einheitlichen BgA hätte erreicht werden können. Damit übertrug die Finanzverwaltung die für BgA entwickelten "Zusammenfassungsgrundsätze" auf die Eigengesellschaften und sah in danach unzulässigen Zusammenfassungen einen Rechtsmissbrauch. Auch nach R 7 Abs. 2 KStR 2004 sollten die "Zusammenfassungsgrundsätze" auf die Eigengesellschaft anwendbar sein. Eine danach unzulässige Zusammenfassung sollte aber kein Rechtsmissbrauch mehr sein; vielmehr verwies die Finanzverwaltung nunmehr wieder auf die Voraussetzungen einer vGA.
- 30** bbb) Der BFH hat demgegenüber die Handlungsfreiheit der Körperschaften des öffentlichen Rechts betont, ihre wirtschaftlichen Aktivitäten in dem vom Gesetz vorgegebenen Rahmen auch in Form einer Zusammenfassung verschiedener Betriebe in der Rechtsform privatrechtlicher Kapitalgesellschaften zu entfalten. Er hat jedoch für die Fälle, in denen Eigengesellschaften Betriebe unterhielten, die dauerhaft defizitär wirtschaften (sog. Dauerverlustbetriebe) --wie bei allen Kapitalgesellschaften-- nach den oben beschriebenen Grundsätzen eine Prüfung auf vGA vorgenommen und dies --anders als die Finanzverwaltung-- unabhängig davon, ob auf der Basis der für BgA geltenden "Zusammenfassungsgrundsätze" eine Zusammenfassung des Dauerverlustbetriebs mit dem gewinnträchtigen Betrieb zulässig gewesen wäre oder nicht (Senatsurteile vom 14.07.2004 - I R 9/03, BFHE 207, 142, und in BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961). Ein gedachter ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter, an dessen Verhalten sich prinzipiell auch die Eigengesellschaft einer Gemeinde messen lassen muss, würde nicht bereit sein, eine fortdauernde Kostenunterdeckung aus Dienstleistungen hinzunehmen, die an sich ihrem Gesellschafter, der Gemeinde, obliegen. Im Ausgangspunkt dieser Überlegungen steht dabei die Erkenntnis, dass Kapitalgesellschaften über keine außerbetriebliche Sphäre verfügen und dass deswegen verlustbringende Aktivitäten, die die Kapitalgesellschaft in gesellschaftsrechtlicher (Mit-)Veranlassung unternimmt, unter den Voraussetzungen einer ertragsteuerrechtlichen sog. Liebhaberei eine vGA der Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter auslösen (ständige Senatsrechtsprechung, vgl. z.B. Urteile vom 04.12.1996 - I R 54/95, BFHE 182, 123; in BFHE 199, 217; BFH-Urteil vom 28.11.1991 - IV R 122/90, BFHE 166, 257, BStBl II 1992, 342; Gosch, KStG, 3. Auflage --Aufl.--, § 8 Rz 955; Blümich/Rengers, § 8 KStG Rz 60 ff., 63 ff.; Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, S. 97 ff.).
- 31** ccc) Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 07.12.2007 (BStBl I 2007, 905) die Nichtanwendung der Grundsätze der Senatsentscheidung in BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961 auf andere Fälle angeordnet. Bei der Einkommensermittlung von Eigengesellschaften der öffentlichen Hand sollte danach weiterhin nach den ab dem Veranlagungszeitraum 2004 geltenden Grundsätzen in R 7 Abs. 2 KStR 2004 das Vorliegen einer vGA nach den Umständen des Einzelfalls zu beurteilen sein, wenn Tätigkeiten zusammengefasst werden, die in einem BgA nicht hätten zusammengefasst werden können.

32 b) Regelungen des Jahressteuergesetzes 2009

33 Mit dem Jahressteuergesetz 2009 hat der Gesetzgeber erstmals gesetzliche Regelungen zum steuerlichen Querverbund mehrerer Betriebe und zur steuerlichen Behandlung von Dauerverlustbetrieben im Rahmen von BgA und Eigengesellschaften in der Trägerschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts geschaffen. Erklärtes Ziel des Gesetzgebers war es, die bisherige Praxis der Finanzverwaltung gesetzlich "festzuschreiben" (Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2009, Drucksachen des Deutschen Bundesrates --BRDrucks-- 545/08, S. 107). Auf dem Gebiet der Eigengesellschaften ist durch die Regelung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG i.d.F. des JStG 2009 (KStG neuer Fassung --n.F.--) der bisherigen konsequenten Anwendung der vGA-Regeln auf die Unterhaltung von Dauerverlustbetrieben durch die BFH-Rechtsprechung (Senatsurteile in BFHE 207, 142, und in BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961) die Grundlage entzogen worden. Nach dieser Bestimmung sind die Rechtsfolgen einer vGA bei 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, nicht bereits deshalb zu ziehen, weil sie ein solches Dauerverlustgeschäft ausüben. Ein Dauerverlustgeschäft liegt gemäß § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG n.F. vor, soweit aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- und gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird oder in den Fällen von § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG n.F. das Geschäft Ausfluss einer Tätigkeit ist, die bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu einem Hoheitsbetrieb gehört. § 34 Abs. 6 Satz 4 KStG n.F. bestimmt, dass die Neuregelung auch schon für Veranlagungszeiträume vor 2009 anwendbar ist.

34 Flankierend wurde in § 8 Abs. 9 KStG n.F. für die Eigengesellschaften eine komplexe Spartenrechnung eingeführt, die dafür sorgen soll, dass die privilegierten Verluste aus den Dauerverlustgeschäften nicht mit Gewinnen aus solchen Geschäftszweigen verrechnet werden, die mit den Dauerverlustgeschäften als nicht "zusammenfassungsfähig" angesehen werden. Damit soll im Ergebnis bei den Eigengesellschaften eine den in § 4 Abs. 6 KStG n.F. für die BgA geregelten Zusammenfassungsgrundsätzen entsprechende Ausgangslage geschaffen werden. Die Regelung des § 8 Abs. 9 KStG n.F. zur Spartenrechnung sind allerdings --anders als die Bestimmungen des § 8 Abs. 7 KStG n.F.-- vom Gesetzgeber nicht mit einer Rückwirkung in die Vergangenheit versehen worden, sondern erst ab dem Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden (§ 34 Abs. 6 Satz 9 KStG n.F.).

35 II. Beurteilung des Streitfalls nach nationalem Recht

36 a) Bei den von der Klägerin in den Streitjahren erwirtschafteten Verlusten handelt es sich in vollem Umfang um eine vGA an die Stadt A --als (alleiniger) Gesellschafterin--, welche das Einkommen der Klägerin erhöhen. Die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis folgt daraus, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nicht darauf verzichten würde, von dem Gesellschafter einen entsprechenden Ausgleich der Verluste zu verlangen. Der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter wäre nicht bereit, Leistungen zu erbringen, die an sich dem Alleingesellschafter obliegen, und dafür auf Dauer Verluste hinzunehmen. Dabei ist der Senat in dem von ihm entschiedenen Fall in BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961 davon ausgegangen, dass die dortige Gemeinde freiwillige Aufgaben der kommunalen Daseinsvorsorge (die Unterhaltung eines Bäderbetriebes) auf ihre Eigengesellschaft übertragen hat und deren Übernahme geeignet ist, einen Vorteil i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG beim Gesellschafter auszulösen. Dies ist auf den streitgegenständlichen Fall zu übertragen. Die Zuwendung eines durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Vermögensvorteils wird insbesondere auch nicht dadurch in Frage gestellt, dass die Klägerin letztlich keine Individualinteressen ihres Anteilseigners --der Stadt A-- sondern ein hiervon abzugrenzendes Allgemeininteresse verfolgt (vgl. hierzu Senatsurteil in BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961, unter II.3.b cc aaa).

37 b) Der außerbilanziellen Korrektur der vGA steht jedoch die durch das Jahressteuergesetz 2009 eingeführte Neuregelung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Satz 2 KStG n.F. entgegen, wonach die Rechtsfolgen einer vGA bei 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, nicht bereits deshalb zu ziehen sind, weil sie ein solches Dauerverlustgeschäft ausüben. Die Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Satz 2 KStG n.F. sind im Streitfall erfüllt.

38 aa) Bei der Klägerin handelt es sich um einen kommunalen Eigenbetrieb der Stadt A als alleiniger Anteilseignerin in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft.

39 bb) Die Klägerin erlitt fortlaufend und auch in den Streitjahren Verluste aus dem Unterhalt der von ihr betriebenen Schwimmhalle. Es handelt sich um ein Dauerverlustgeschäft im Sinne des Gesetzes. Denn der Betrieb der

Schwimmhalle ist eine wirtschaftliche Betätigung, die aus gesundheitspolitischen Gründen ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wurde. Schwimmbäder werden nach allgemeiner Meinung von den "gesundheitspolitischen Gründen" erfasst (Senatsurteil vom 09.11.2016 - I R 56/15, BFHE 256, 75, BStBl II 2017, 498; BMF-Schreiben vom 12.11.2009, BStBl I 2009, 1303, Rz 46; Meier/Semelka in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rz 565; Gosch, am angegebenen Ort --a.a.O.--, § 8 Rz 1043j; Kohlhepp in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., § 8 Rz 874).

- 40 cc) Nach § 34 Abs. 6 Satz 4 KStG n.F. ist § 8 Abs. 7 KStG n.F. für Veranlagungszeiträume vor 2009 anwendbar und damit auch für die Streitjahre. Soweit das FG in dem angefochtenen Urteil zu dem Ergebnis gekommen ist, die gesetzlich angeordnete Rückwirkung des § 8 Abs. 7 KStG n.F. sei dahingehend einzuschränken, dass sie nicht jene Fälle umfasst, in denen auf der Grundlage der vor Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2009 bestehenden Auffassung der Finanzverwaltung (R 7 Abs. 2 KStR 2004; BMF-Schreiben in BStBl I 2007, 905) eine vGA zu bejahen gewesen wäre, ergibt sich dafür aus dem Gesetzeswortlaut keinerlei Anhalt.
- 41 Auch die Bestimmung des § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG n.F. gibt für die Sichtweise des FG nichts her. Danach sollen dann, wenn im Einzelfall vor dem 18.06.2008 (Tag des Kabinettsbeschlusses über das Jahressteuergesetz 2009) nach anderen Grundsätzen als nach § 8 Abs. 7 KStG n.F. verfahren worden sei, diese Grundsätze letztmals für den Veranlagungszeitraum 2011 maßgebend sein. Bei dieser Regelung handelt es sich um eine Vertrauensschutzregelung zugunsten derjenigen Eigengesellschaften, bei denen die Finanzverwaltung vor dem Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2009 Dauerverluste nach Grundsätzen anerkannt hat, die nicht den Anforderungen des § 8 Abs. 7 KStG n.F. genügen würden. Eine zu Lasten der Eigengesellschaften wirkende Einschränkung der in § 34 Abs. 6 Satz 4 KStG n.F. angeordneten Rückwirkung lässt sich daraus nicht ableiten.
- 42 c) Bei Anwendung von § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Satz 2 KStG n.F. können die Verluste aus dem Betrieb der Schwimmhalle mit den Ergebnissen der anderen Betriebszweige der Klägerin (Energie- und Wasserversorgung et cetera --etc.--) verrechnet werden.
- 43 aa) Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des vorlegenden Senats, dass eine Körperschaft öffentlichen Rechts es in der Hand hat, die organisatorischen Maßnahmen bei der Konzeption nicht nur ihrer Hoheitsbetriebe, sondern auch ihrer BgA i.S. von § 4 KStG im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften so zu treffen, wie sie es für zweckmäßig hält. Davon ausgehend ist auch die Zusammenfassung verschiedener BgA einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft in der Organisationsform privatrechtlicher Kapitalgesellschaften (sog. Eigengesellschaften) grundsätzlich als zulässige Handlungsform anzusehen (vgl. Senatsurteil in BFHE 207, 142, m.w.N. aus der Rechtsprechung; vgl. auch Hofmeister in Raupach/Uelner, [Hrsg.], a.a.O., S. 691, 702).
- 44 bb) Dem steht --die ebenfalls mit dem Jahressteuergesetz 2009 neu geschaffene-- Regelung zur sog. Spartenrechnung in § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 KStG n.F. nicht entgegen. § 34 Abs. 6 Satz 9 KStG n.F. ordnet die erstmalige Anwendung der Regelung für den Veranlagungszeitraum 2009 an. Der Anwendungsbefehl für die Regelung des § 8 Abs. 9 KStG n.F. weicht damit von dem für die Regelung des § 8 Abs. 7 KStG n.F. in § 34 Abs. 6 Satz 4 KStG n.F. ab. Anders als bei § 8 Abs. 7 KStG n.F. hat der Gesetzgeber keine rückwirkende Anwendung der Spartenrechnung des § 8 Abs. 9 KStG n.F. vorgesehen. Selbst wenn man zu dem Ergebnis käme, dass diesbezüglich eine Regelungslücke vorläge, könnte diese nicht über eine Analogie zu Lasten des Steuerpflichtigen geschlossen werden. Im Übrigen ist darauf zu verweisen, dass nach den bindenden Feststellungen der Vorinstanz ausreichende tatsächliche wirtschaftliche und technische Verflechtungen zwischen den Versorgungsbetrieben und der Schwimmhalle nicht gegeben waren und bereits deshalb eine Anwendung von § 8 Abs. 9 KStG n.F. ausscheidet.
- 45 Im Ergebnis bleibt es damit bei der Möglichkeit für die Klägerin, die Verluste aus dem Betrieb der Schwimmhalle mit den anderen Sparten der Klägerin (Energie- und Wasserversorgung etc.) zu verrechnen und ihre Gewinne und damit ihre Körperschaftsteuerbelastung in den Streitjahren entsprechend zu verringern.
- 46 III. Beurteilung nach Unionsrecht
- 47 Zu klären ist, ob die Steuerbegünstigung nach § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Satz 2 KStG n.F. eine unter Art. 107 Abs. 1 AEUV fallende staatliche Beihilfe ist und damit dem Durchführungsverbot nach Art. 108 Abs. 3 AEUV unterliegt, weil sie ohne Beachtung des in Art. 108 Abs. 3 AEUV vorgesehenen Vorprüfungsverfahrens eingeführt wurde.
- 48 1. Im Rahmen von Rechtsstreitigkeiten obliegt die Prüfung, ob eine Steuerbegünstigung als staatliche Beihilfe i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV anzusehen ist, den nationalen Gerichten (vgl. EuGH-Urteile Lucchini vom 18.07.2007 - C-119/05, EU:C:2007:434, Rz 50, und Ministerio de Defensa und Navantia vom 09.10.2014 - C-522/13,

EU:C:2014:2262, Rz 55). Aufgrund dieser Prüfung kann entschieden werden, ob eine Steuerbegünstigung --wie § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Satz 2 KStG n.F.--, die ohne Beachtung des in Art. 108 Abs. 3 AEUV vorgesehenen Vorprüfungsverfahrens eingeführt wurde, diesem Verfahren hätte unterworfen werden müssen (EuGH-Urteil Lucchini, EU:C:2007:434, Rz 50), und welche Folgerungen aus einem möglichen Verstoß zu ziehen sind. Die nationalen Gerichte können jedoch nicht darüber befinden, ob eine staatliche Beihilfe mit dem Binnenmarkt vereinbar ist (vgl. EuGH-Urteil Lucchini, EU:C:2007:434, Rz 51). Für die Beurteilung der Vereinbarkeit von Beihilfemaßnahmen oder einer Beihilferegelung mit dem Gemeinsamen Markt ist nach der Rechtsprechung des EuGH die Europäische Kommission zuständig, die dabei der Kontrolle des Gemeinschaftsrichters unterliegt (vgl. EuGH-Urteil Lucchini, EU:C:2007:434, Rz 52, m.w.N. aus der Rechtsprechung des EuGH).

- 49** 2. Gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV sind, soweit in den Verträgen nicht etwas anderes bestimmt ist, staatliche oder aus staatlichen Mitteln gewährte Beihilfen gleich welcher Art, die durch die Begünstigung bestimmter Unternehmen oder Produktionszweige den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen, mit dem Binnenmarkt unvereinbar, soweit sie den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Die Vorschrift verbietet grundsätzlich selektive Beihilfen für bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige (EuGH-Urteile P vom 18.07.2013 - C-6/12, EU:C:2013:525, Rz 17, und Ministerio de Defensa und Navantia, EU:C:2014:2262, Rz 32).
- 50** 3. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH verlangt die Einstufung einer nationalen Maßnahme als "staatliche Beihilfe" i.S. von Art. 107 Abs. 1 AEUV, dass die nachfolgenden Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. EuGH-Urteil A-Brauerei vom 19.12.2018 - C-374/17, EU:C:2018:1024, Rz 19). Erstens muss es sich um eine staatliche Maßnahme oder eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handeln. Zweitens muss die Maßnahme geeignet sein, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen. Drittens muss dem Begünstigten durch sie ein selektiver Vorteil gewährt werden. Viertens muss sie den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen (EuGH-Urteil Kommission/World Duty Free Group u.a. vom 21.12.2016 - C-20/15 P und C-21/15 P, EU:C:2016:981, Rz 53 sowie die dort angeführte Rechtsprechung). Soweit § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Satz 2 KStG n.F. im Streitfall anordnet, dass die Rechtsfolgen einer vGA nicht zu ziehen sind, handelt es sich nach Auffassung des vorlegenden Senats um eine Beihilfe i.S. von Art. 107 Abs. 1 AEUV.
- 51** a) Als staatliche Beihilfen gelten Maßnahmen gleich welcher Art, die mittelbar oder unmittelbar Unternehmen begünstigen oder die als ein wirtschaftlicher Vorteil anzusehen sind, den das begünstigte Unternehmen unter normalen Marktbedingungen nicht erhalten hätte (EuGH-Urteil Ministerio de Defensa und Navantia, EU:C:2014:2262, Rz 21).
- 52** Die Steuerbegünstigung nach § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Satz 2 KStG n.F. ist ein solcher Vorteil. Die Begünstigten werden dadurch finanziell besser gestellt als die übrigen Steuerpflichtigen, die ebenfalls einen gewinnerhöhenden Ansatz einer vGA nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG verwirklichen und nicht die Voraussetzungen der Steuerbegünstigung erfüllen.
- 53** aa) Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH umfasst der Begriff des (begünstigten) Unternehmens i.S. von Art. 107 Abs. 1 AEUV jede eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübende Einheit, unabhängig von ihrer Rechtsform und der Art ihrer Finanzierung (vgl. z.B. EuGH-Urteil Cassa di Risparmio di Firenze u.a. vom 10.01.2006 - C-222/04, EU:C:2006:8, m.w.N. aus der Rechtsprechung). Der vorliegende Senat hat keine Zweifel, dass die Klägerin als Eigengesellschaft der Stadt A diesen sog. funktionalen Unternehmensbegriff (vgl. hierzu von Wallenberg/Schütte in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Das Recht der Europäischen Union, Art. 107 AEUV, Rz 39) erfüllt. Insbesondere hat der EuGH bereits entschieden, dass selbst der Umstand, dass eine Einheit mit bestimmten im Allgemeininteresse liegenden Aufgaben betraut ist, die Einstufung als Unternehmen i.S. des Art. 107 Abs. 1 AEUV nicht auszuschließen vermag (vgl. EuGH-Urteil Ambulanz Glöckner vom 25.10.2001 - C-475/99, EU:C:2001:577).
- 54** bb) Es muss sich weiter um eine staatliche Maßnahme oder eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handeln, durch die dem Begünstigten ein Vorteil gewährt wird. Nach ständiger Rechtsprechung des EuGH umfasst der Begriff der Beihilfe dabei nicht nur positive Leistungen, sondern auch Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen regelmäßig zu tragen hat, und die somit zwar keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen aber nach Art und Wirkung gleichstehen (vgl. z.B. EuGH-Urteil Heiser vom 03.03.2005 - C-172/03, EU:C:2005:130). Dies ist vorliegend der Fall, indem die Klägerin durch § 8 Abs. 7 i.V.m. § 34 Abs. 6 Satz 4 KStG n.F. rückwirkend von einem gewinnerhöhenden Ansatz der laufenden Betriebsverluste mittels vGA ausgenommen worden ist.
- 55** cc) Die staatliche Maßnahme in Form des Nichtansatzes einer vGA ist im Streitfall nicht als Ausgleich dafür anzusehen, dass die Klägerin durch den Betrieb der Schwimmhalle möglicherweise (auch) gemeinwirtschaftliche

Verpflichtungen erbringt. Nach der Rechtsprechung des EuGH fallen öffentliche Zuschüsse, die ausdrücklich mit gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen betrauten Unternehmen gewährt werden, um die bei der Erfüllung dieser Verpflichtungen entstehenden Kosten auszugleichen, nicht unter Art. 107 Abs. 1 AEUV (vgl. EuGH-Urteil Altmark Trans und Regierungspräsidium Magdeburg vom 24.07.2003 - C-280/00, EU:C:2003:415). Ein derartiger Ausgleich ist im konkreten Fall jedoch nur dann nicht als staatliche Beihilfe zu qualifizieren, wenn vier Voraussetzungen erfüllt sind (vgl. hierzu statt vieler von Wallenberg/Schütte in Grabitz/ Hilf/Nettesheim, a.a.O., Art. 107 AEUV, Rz 59). Erstens muss das begünstigte Unternehmen tatsächlich mit der Erfüllung gemeinwirtschaftlicher Verpflichtungen betraut sein und diese Verpflichtungen müssen klar definiert sein. Zweitens sind die Parameter, anhand deren der Ausgleich berechnet wird, zuvor objektiv und transparent aufzustellen, um zu verhindern, dass der Ausgleich einen wirtschaftlichen Vorteil mit sich bringt, der das Unternehmen, dem er gewährt wird, gegenüber konkurrierenden Unternehmen begünstigt. Drittens darf der Ausgleich nicht über das hinausgehen, was erforderlich ist, um die Kosten der Erfüllung der gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen unter Berücksichtigung der dabei erzielten Einnahmen und eines angemessenen Gewinns aus der Erfüllung dieser Verpflichtungen ganz oder teilweise zu decken. Wenn viertens die Wahl des Unternehmens, das mit der Erfüllung gemeinwirtschaftlicher Verpflichtungen betraut werden soll, im konkreten Fall nicht im Rahmen eines Verfahrens zur Vergabe öffentlicher Aufträge erfolgt, das die Auswahl desjenigen Bewerbers ermöglicht, der diese Dienste zu den geringsten Kosten für die Allgemeinheit erbringen kann, so ist die Höhe des erforderlichen Ausgleichs auf der Grundlage einer Analyse der Kosten zu bestimmen, die ein durchschnittliches, gut geführtes Unternehmen, das so angemessen mit Transportmitteln ausgestattet ist, dass es den gestellten gemeinwirtschaftlichen Anforderungen genügen kann, bei der Erfüllung der betreffenden Verpflichtungen zu tragen hätte, wobei die dabei erzielten Einnahmen und ein angemessener Gewinn aus der Erfüllung dieser Verpflichtungen zu berücksichtigen sind.

- 56** Diesen Anforderungen wird § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG n.F. nicht gerecht. Die Vorschrift benennt insoweit lediglich pauschal einige allgemeinpolitische Gründe für eine Begünstigung eines Dauerverlustgeschäfts (vgl. hierzu auch Weitemeyer, Finanz-Rundschau --FR-- 2009, 1). Eine klare Definition der gemeinwirtschaftlichen Verpflichtungen ist nicht erkennbar, ebenso wenig wie die Parameter, anhand deren der Ausgleich berechnet wird, um zu verhindern, dass dieser einen wirtschaftlichen Vorteil mit sich bringt, der das Unternehmen, dem er gewährt wird, gegenüber konkurrierenden Unternehmen begünstigt.
- 57** dd) Entsprechendes gilt für die Bereichsausnahme nach Art. 106 Abs. 2 AEUV. Nach Art. 106 Abs. 2 AEUV kann ein vom Staat als Gegenleistung für die Erbringung einer Dienstleistung von allgemeinem Interesse gewährter Ausgleich unter bestimmten Voraussetzungen mit dem Binnenmarkt vereinbar sein. Trotz der Unterschiede im rechtlichen Ansatz zwischen einer Nicht-Beihilfe nach der sog. Altmark-Entscheidung des EuGH (siehe oben) und der Vereinbarkeit von Beihilfen nach Art. 106 Abs. 2 AEUV ist mittlerweile von einer weitgehend identischen rechtlichen Prüfung der Voraussetzungen einer zulässigen Ausgleichszahlung auszugehen (vgl. Urteil des Gerichts der Europäischen Union BUPA u.a./ Kommission vom 12.02.2008 - T-289/03, EU:T:2008:29).
- 58** b) Art. 107 Abs. 1 AEUV verbietet Beihilfen, die den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen. Nach der Rechtsprechung des EuGH bedarf es in diesem Zusammenhang nicht des Nachweises einer tatsächlichen Auswirkung der Beihilfe auf den Handel zwischen den Mitgliedstaaten, sondern nur der Prüfung, ob die Beihilfe geeignet ist, diesen Handel zu beeinträchtigen (vgl. EuGH-Urteil Cassa di Risparmio di Firenze u.a., EU:C:2006:8, Rz 140, m.w.N. aus der Rechtsprechung). Der innergemeinschaftliche Handel wird insbesondere dann von einer von einem Mitgliedstaat gewährten Beihilfe beeinflusst, wenn sie die Stellung eines Unternehmens gegenüber anderen Wettbewerbern in diesem Handel stärkt (vgl. EuGH-Urteil Cassa di Risparmio di Firenze u.a., EU:C:2006:8, Rz 141, m.w.N. aus der Rechtsprechung). Im Übrigen braucht das begünstigte Unternehmen nicht selbst am innergemeinschaftlichen Handel teilzunehmen. Wenn nämlich ein Mitgliedstaat einem Unternehmen eine Beihilfe gewährt, kann die inländische Tätigkeit dadurch beibehalten oder verstärkt werden, so dass sich die Chancen der in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Unternehmen, den Markt dieses Mitgliedstaats zu durchdringen, verringern. Zudem kann die Stärkung eines Unternehmens, das bis dahin nicht am innergemeinschaftlichen Handel teilgenommen hat, dieses in die Lage versetzen, den Markt eines anderen Mitgliedstaats zu durchdringen (vgl. EuGH-Urteil Cassa di Risparmio di Firenze u.a., EU:C:2006:8, Rz 143, m.w.N. aus der Rechtsprechung).
- 59** Diese Voraussetzungen sind im Streitfall erfüllt. Das Absehen von einem gewinnerhöhenden Ansatz der laufenden Betriebsverluste als vGA stärkt die kommunalen Eigengesellschaften in finanzieller Hinsicht. Potentiellen Mitbewerbern aus anderen Mitgliedstaaten wird dadurch die Möglichkeit, in der Bundesrepublik Deutschland (Deutschland) eine Schwimmhalle ähnlicher Art wie sie die Klägerin betreibt, zu eröffnen, deutlich erschwert (ebenso Weitemeyer, FR 2009, 1; anderer Ansicht --a.A.-- wohl Gosch, a.a.O., § 8 Rz 1043a). Vor allem aber ist in diesem Zusammenhang zu berücksichtigen, dass durch das Absehen vom gewinnerhöhenden Ansatz einer vGA die

Möglichkeit geschaffen wird, die laufenden Verluste bei der Einkommensermittlung der Gesellschaft mit den Gewinnen aus weiteren Tätigkeitsbereichen (z.B. Energie- und Wasserversorgung etc.) zu verrechnen. Diese Tätigkeitsbereiche werden jedenfalls durch die Möglichkeit einer Verlustverrechnung finanziell gestärkt. Eine potentielle Wettbewerbssituation mit überregionalen privaten Anbietern aus diesen Tätigkeitsbereichen ist naheliegend. Von daher wäre es unbeachtlich, wenn es sich bei dem Betrieb der Schwimmhalle möglicherweise im Streitfall um eine rein lokale Wirtschaftstätigkeit handeln würde.

- 60 c) Die Steuerbegünstigung nach § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Satz 2 KStG n.F. ist mit einem selektiven Vorteil verbunden.
- 61 aa) Die Beurteilung der Selektivität verlangt die Feststellung, ob eine nationale Maßnahme im Rahmen einer bestimmten rechtlichen Regelung geeignet ist, "bestimmte Unternehmen oder Produktionszweige" gegenüber anderen Unternehmen oder Produktionszweigen zu begünstigen, die sich im Hinblick auf das mit der betreffenden Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden und somit eine unterschiedliche Behandlung erfahren, die im Wesentlichen als diskriminierend eingestuft werden kann (EuGH-Urteile *Kommission/World Duty Free Group u.a.*, EU:C:2016:981, Rz 54, und *Kommission/Aer Lingus* vom 21.12.2016 - C-164/15 P und C-165/15 P, EU:C:2016:990, Rz 51).
- 62 bb) Für die Einstufung einer nationalen steuerlichen Maßnahme als "selektiv" muss in einem ersten Schritt die in dem betreffenden Mitgliedstaat geltende allgemeine oder "normale" Steuerregelung ermittelt werden. In einem zweiten Schritt muss dargetan werden, dass die in Rede stehende steuerliche Maßnahme vom allgemeinen System insoweit abweicht, als sie Unterscheidungen zwischen Wirtschaftsteilnehmern einführt, die sich im Hinblick auf das mit dieser allgemeinen Regelung verfolgte Ziel in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation befinden (EuGH-Urteil *Kommission/World Duty Free Group u.a.*, EU:C:2016:981, Rz 57).
- 63 cc) Im Streitfall weicht § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Satz 2 KStG n.F. im Fall von Eigengesellschaften einer juristischen Person des öffentlichen Rechts von den allgemeinen Regeln eines gewinnerhöhenden Ansatzes einer vGA nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ab, wenn diese aufgrund allgemeinpolitischer Erwägungen eine Tätigkeit weiterhin ausüben, obwohl sie aus dieser Tätigkeit Dauerverluste erzielen. Die Neuregelung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Satz 2 KStG n.F. gewährt Eigengesellschaften einer juristischen Person des öffentlichen Rechts damit die Möglichkeit, von einem gewinnerhöhenden Ansatz der laufenden Betriebsverluste als vGA abzusehen. Im Ergebnis wird damit für diese Unternehmen erst die Möglichkeit geschaffen, die laufenden Verluste bei der Einkommensermittlung der Gesellschaft mit Gewinnen aus weiteren Tätigkeitsbereichen zu verrechnen. Im Hinblick auf das mit der allgemeinen Regelung einer vGA in § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG verfolgte Ziel, wonach durch das Gesellschaftsverhältnis verursachte Vermögensminderungen die steuerliche Bemessungsgrundlage nicht vermindern dürfen, befinden sich alle Kapitalgesellschaften als Wirtschaftsteilnehmer in einer vergleichbaren tatsächlichen und rechtlichen Situation. Es handelt sich somit um einen Fall sektorspezifischer Selektivität zugunsten bestimmter Unternehmen aus dem Bereich der Daseinsvorsorge.
- 64 dd) Diese Besserstellung ist nicht durch die Natur oder den inneren Aufbau des Steuersystems gerechtfertigt.
- 65 Der Begriff der staatlichen Beihilfe erfasst staatliche Maßnahmen, die eine Differenzierung zwischen Unternehmen vornehmen und damit a priori selektiv sind, dann nicht, wenn diese Differenzierung aus der Natur oder dem inneren Aufbau der Lastenregelung folgt, mit der sie in Zusammenhang stehen (EuGH-Urteil *Ministerio de Defensa und Navantia*, EU:C:2014:2262, Rz 42 und die dort angeführte Rechtsprechung). Eine Maßnahme, die eine Ausnahme von der Anwendung des allgemeinen Steuersystems darstellt, kann damit gerechtfertigt sein, wenn sie nachweisbar unmittelbar auf den Grund- oder Leitprinzipien seines Steuersystems beruht. Insoweit ist allerdings zu unterscheiden zwischen den mit einer bestimmten Steuerregelung verfolgten Zielen, die außerhalb dieser Regelung liegen, und den dem Steuersystem selbst inhärenten Mechanismen, die zur Erreichung dieser Ziele erforderlich sind (EuGH-Urteil *Ministerio de Defensa und Navantia*, EU:C:2014:2262, Rz 43). Vorliegend ist das mit § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Satz 2 KStG n.F. verfolgte Ziel, die Finanzierung von Daseinsvorsorgeaufwendungen der öffentlichen Hand zu erleichtern, ein außersteuerliches, nicht steuersysteminhärentes Motiv und deshalb nicht geeignet, den Beihilfecharakter der Maßnahme auszuschließen.
- 66 d) Art. 107 Abs. 1 AEUV verbietet Beihilfen, die den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen. Nach der Rechtsprechung des EuGH bedarf es in diesem Zusammenhang nicht des Nachweises einer tatsächlichen Wettbewerbsverzerrung, sondern nur der Prüfung, ob die Beihilfe geeignet ist, den Wettbewerb zu verfälschen (vgl. EuGH-Urteil *Cassa di Risparmio di Firenze u.a.*, EU:C:2006:8, Rz 140, m.w.N. aus der Rechtsprechung). Von einer potentiellen Wettbewerbsbeeinträchtigung durch § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Satz 2 KStG n.F. ist vorliegend

auszugehen. In diesem Zusammenhang ist wiederum zu berücksichtigen, dass durch das Absehen vom gewinnerhöhenden Ansatz einer vGA erst die Möglichkeit geschaffen wird, die laufenden Verluste bei der Einkommensermittlung der Gesellschaft mit den Gewinnen aus weiteren Tätigkeitsbereichen (z.B. Energie- und Wasserversorgung etc.) zu verrechnen und dadurch die Steuerlast dieser gewinnträchtigen Tätigkeitsbereiche zu verringern. Eine potentielle Wettbewerbssituation mit überregionalen privaten Anbietern aus diesen Tätigkeitsbereichen ist naheliegend.

- 67** e) Im Streitfall handelt es sich auch nicht um eine sog. "De-minimis"-Beihilfe, die unter die Verordnung (EG) Nr. 1998/2006 der Kommission vom 15.12.2006 (ABIEU 2006, Nr. L 379, 5) fällt. Danach stellen Finanzhilfen, die einen Gesamtbetrag von 200.000 € innerhalb von drei Jahren nicht überschreiten, keine staatlichen Beihilfen dar, da sie den Wettbewerb und den Handel zwischen den Mitgliedstaaten nicht wesentlich beeinträchtigen. Unabhängig davon, dass dieser Betrag im Streitfall überschritten sein dürfte, ist der Rechtsprechung des EuGH zu entnehmen, dass eine nationale Regelung, die keine Begrenzung des Betrages vorsieht, den ein einzelnes Unternehmen erhalten kann, bereits nicht unter die in der Bekanntmachung der Kommission aufgestellte "De-minimis"-Regel fällt (vgl. EuGH-Urteil Heiser, EU:C:2005:130; hierzu auch Weitemeyer, FR 2009, 1). So verhält es sich im Streitfall bei der Regelung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Satz 2 KStG n.F.
- 68** f) § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Satz 2 KStG n.F. ist eine "neue Beihilfe" i.S. des Art. 108 Abs. 3 AEUV und unterliegt daher der Anwendungssperre in Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV.
- 69** aa) Art. 108 AEUV, der der Europäischen Kommission die fortlaufende Überprüfung und Kontrolle staatlicher oder aus staatlichen Mitteln gewährter Beihilfen ermöglichen soll, sieht für bestehende und für neue Beihilfen jeweils unterschiedliche Verfahren vor (vgl. z.B. EuGH-Urteil Namur-Les assurances du crédit/Office national du du croire und Belgischer Staat vom 09.08.1994 - C-44/93, EU:C:1994:311). Während "neue Beihilfen" gemäß Art. 108 Abs. 3 AEUV zuvor der Europäischen Kommission zu melden sind und nicht durchgeführt werden dürfen, bevor das Verfahren zu einer abschließenden Entscheidung geführt hat, dürfen "bestehende Beihilfen" gemäß Art. 108 Abs. 1 AEUV regelmäßig durchgeführt werden, solange die Kommission nicht ihre Vertragswidrigkeit festgestellt hat (vgl. EuGH-Urteil P, EU:C:2013:525).
- 70** Nach Art. 1 Buchst. b der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22. März 1999 über besondere Vorschriften für die Anwendung von Art. 93 des EG-Vertrags --jetzt Art. 108 AEUV-- (Amtsblatt der Europäischen Gemeinschaften 1999, Nr. L 83, 1) --VerfVO-- sind "bestehende Beihilfen" unter anderem (u.a.) alle Beihilfen, die vor Inkrafttreten des Vertrags am 01.01.1958 in dem entsprechenden Mitgliedstaat bestanden, also Beihilferegulungen und Einzelbeihilfen, die vor dem 01.01.1958 eingeführt worden und auch nach Inkrafttreten des Vertrags noch anwendbar sind. "Neue Beihilfen" sind alle Beihilfen, also Beihilferegulungen und Einzelbeihilfen, die keine bestehenden Beihilfen sind, einschließlich Änderungen bestehender Beihilfen (Art. 1 Buchst. c VerfVO). Nach Art. 4 Abs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 794/2004 der Kommission vom 21.04.2004 zur Durchführung der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates über besondere Vorschriften für die Anwendung von Art. 93 des EG-Vertrags --jetzt Art. 108 AEUV-- (ABIEU 2004, Nr. L 140, 1) ist die Änderung einer "bestehenden Beihilfe" jede Änderung, außer einer Änderung rein formaler oder verwaltungstechnischer Art, die keinen Einfluss auf die Würdigung der Vereinbarkeit der Beihilfemaßnahme mit dem Gemeinsamen Markt haben kann.
- 71** bb) Ausgehend von diesen Rechtsmaßstäben handelt es sich bei § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Satz 2 KStG n.F. um eine "neue" Beihilfe, die der Anwendungssperre des Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV unterliegt.
- 72** Die Neuregelung führt keine bereits zum Zeitpunkt des 01.01.1958 in Deutschland existente und seitdem fortbestehende Rechtslage weiter (ebenso Gosch, a.a.O., § 8 Rz 1043b; Kohlhepp in Schnitger/Fehrenbacher, a.a.O., § 8 Rz 830; Märtens in Lüdicke/ Mellinghoff/Rödter [Hrsg.], a.a.O., S. 279, 289 f.; a.A. Hüttemann, Der Betrieb 2009, 2629; Schiffers, Der GmbH-Steuerberater 2009, 67; Weitemeyer, FR 2009, 1; Müller-Gattermann, FR 2009, 314; Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8 Abs. 7 KStG Rz 15, 45; Meier/Semelka in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rz 542; Blümich/Rengers, § 8 KStG Rz 1102; Paetsch in Rödter/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 8 Rz 1831).
- 73** aaa) Das ergibt sich zunächst daraus, dass zum Stichtag 01.01.1958 weder Gerichtsurteile noch Verwaltungsanweisungen existiert haben, die sich mit der Thematik der ertragsteuerrechtlichen Behandlung dauerverlustbehafteter wirtschaftlicher Betätigungen von Eigengesellschaften juristischer Personen des öffentlichen Rechts befassen. Wie oben dargestellt, hat die Finanzverwaltung das Thema erstmals in Abschn. 5 Abs. 10 KStR 1977 aufgegriffen. Die einschlägigen BFH-Urteile stammen aus dem Jahr 2004 (Senatsurteil in BFHE 207, 142) und 2007 (Senatsurteil in BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961).

- 74** bbb) Des Weiteren hat der BFH als für die Auslegung der steuerrechtlichen Vorschriften zuständiges höchstes Fachgericht die die vGA regelnde Bestimmung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG --die sinngemäß auch schon am 01.01.1958 galt (seinerzeit § 6 Abs. 1 Satz 2 KStG i.d.F. vom 19.12.1957, BGBl I 1957, 1865, BStBl I 1958, 12)-- in den beiden zuvor genannten Urteilen dahin ausgelegt, dass die Übernahme einer strukturell defizitären Betätigung durch eine Eigengesellschaft (stets) als vGA zu beurteilen ist und zur außerbilanziellen Hinzurechnung der Verluste führt. Diese Rechtslage hat der Gesetzgeber mit der Schaffung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG n.F. im Sinne der Auffassung der Finanzverwaltung (z.B. BMF-Schreiben in BStBl I 2007, 905) rückwirkend dahin geändert, dass die dauerdefizitäre Betätigung von Eigengesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen nicht die Rechtsfolgen einer vGA auslöst. In diesem --für die Beurteilung des Streitfalls maßgeblichen-- Punkt hat das Jahressteuergesetz 2009 mithin eine Änderung der bis dahin bestehenden Rechtslage bewirkt.
- 75** ccc) Für den im vorliegenden Verfahren zu beurteilenden Zeitraum der Rückwirkung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG n.F. kommt hinzu, dass die Regelung des § 8 Abs. 9 KStG n.F. mit der flankierenden Spartenrechnung, die verhindern soll, dass die durch § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG n.F. privilegierten Dauerverluste mit Gewinnen aus nicht "zusammenfassungsfähigen" Geschäftszweigen verrechnet werden können, noch nicht greift, weil § 8 Abs. 9 KStG n.F. erst ab dem Veranlagungszeitraum 2009 anwendbar ist und nicht mit Rückwirkung versehen worden ist. Dadurch ist im Rückwirkungszeitraum des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG n.F. eine Rechtslage entstanden, in der die Eigengesellschaften besser gestellt sind, als sie unter Zugrundelegung der von der Finanzverwaltung vor dem Jahressteuergesetz 2009 auch für Eigengesellschaften befürworteten "Zusammenfassungsgrundsätze" stehen würden. Der Streitfall zeigt dies anschaulich: Auf der Grundlage der für die BgA geltenden "Zusammenfassungsgrundsätze" wären die Verluste aus dem Betrieb der Schwimmhalle der Klägerin nach den Feststellungen des FG im angefochtenen Urteil mangels hinreichender technisch-wirtschaftlicher Verflechtung der Schwimmhalle mit dem von der Klägerin betriebenen Fernwärme-Heizkraftwerk nicht mit deren Gewinnen aus dem Tätigkeitsbereich der Energieversorgung verrechenbar gewesen. Die Anwendung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG n.F. auf den Streitfall führt hingegen dazu, dass die Verluste aus dem Betrieb der Schwimmhalle sowohl steuerrechtlich anzuerkennen als auch in vollem Umfang mit Gewinnen aus jeglichen anderen Geschäftszweigen der Klägerin verrechenbar sind.
- 76** IV. Die dem EuGH vorgelegten Rechtsfragen sind entscheidungserheblich.
- 77** Sollte es sich bei § 8 Abs. 7 KStG n.F. um eine Beihilfe i.S. von Art. 107 Abs. 1 AEUV handeln, wäre die Vorschrift nach Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV bis zu einer Entscheidung der Kommission über die Vereinbarkeit der Steuerbegünstigung mit dem Binnenmarkt nicht anwendbar. Das Revisionsverfahren müsste bis zur Entscheidung der Kommission ausgesetzt werden.
- 78** Sollte die Steuerbegünstigung nach § 8 Abs. 7 KStG n.F. keine verbotene Beihilfe sein, wäre die Entscheidung des FG aufzuheben und der Klage stattzugeben. Die Revision der Klägerin wäre begründet. Die Klägerin könnte die Steuerbegünstigung beanspruchen.
- 79** V. Das Vorabentscheidungsersuchen an den EuGH ist nach Art. 267 Abs. 3 AEUV erforderlich.
- 80** VI. Die Aussetzung des Verfahrens beruht auf § 121 Satz 1 i.V.m. § 74 der Finanzgerichtsordnung.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de