

# Urteil vom 31. January 2012, I R 1/11

## Höhe der zulässigen Konzessionsabgabe "Wasser" - Gegenstand der richterlichen Vorlagepflicht nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG - Gleichheitssatz gilt auch im Verhältnis von Hoheitsträgern untereinander

BFH I. Senat

GG Art 3 Abs 1, GG Art 100 Abs 1 S 1, GG Art 123 Abs 1, KAEAnO § 2 Abs 1, KAEAnO § 2 Abs 2, KAEAnO § 2 Abs 4, KAV § 2 Abs 2, KStG § 8 Abs 3 S 2

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 09. February 2010, Az: 1 K 1292/06

## Leitsätze

Leistet eine GmbH an ihre Gesellschafterin (Gemeinde) Konzessionsabgaben, die preisrechtliche Höchstsätze überschreiten, liegen insoweit vGA vor. Die Größe der Gemeinden, die für die Bestimmung der zulässigen Konzessionsabgabe "Wasser" maßgeblich ist, kann anhand der vom Statistischen Landesamt amtlich fortgeschriebenen Einwohnerzahl bestimmt werden.

## Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten stritten vor dem Finanzgericht (FG) über die steuerlich anzuerkennende Höhe der Konzessionsabgabe "Wasser".
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH, deren Unternehmensgegenstand u.a. die Versorgung der Bevölkerung und der Wirtschaft mit Wasser ist. Alleingesellschafterin ist die Stadt X. Die Klägerin hielt sämtliche Anteile an der V-AG, deren Unternehmensgegenstand ebenfalls u.a. die Versorgung der Bevölkerung mit Wasser ist. Zwischen der Klägerin und der V-AG besteht ein Beherrschungs- und Gewinnabführungsvertrag.
- 3 Anlässlich einer Betriebsprüfung stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) fest, dass die V-AG (Organgesellschaft) die an die Stadt X zu zahlende Konzessionsabgabe "Wasser" im Streitjahr 1994 nach dem für Gemeinden mit 100 001 bis 500 000 Einwohner maßgeblichen Prozentsatz von 15 % bemessen hatte. Die V-AG hatte sich hierbei an der vom Statistischen Landesamt Rheinland-Pfalz für 1994 festgestellten Einwohnerzahl orientiert. Das FA war demgegenüber der Auffassung, die Einwohnerzahl sei auf der Basis der letzten Volkszählung vom 25. Mai 1987 zu ermitteln (Abschn. 32 Abs. 2 der Körperschaftsteuer-Richtlinien --KStR-- 1990). Damals habe X weniger als 100 000 Einwohner gehabt, so dass die Konzessionsabgabe nur mit einem Prozentsatz von 12 % habe bemessen werden dürfen. Den darüber hinausgehenden Betrag der Konzessionsabgabe hat das FA bei der Gewinnermittlung der V-AG nicht als abzugsfähige Betriebsausgaben berücksichtigt.
- 4 Das FG Rheinland-Pfalz wies die deswegen erhobene Klage mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 1014 veröffentlichtem Urteil vom 10. Februar 2010 1 K 1292/06 ab.
- 5 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin eine Verletzung materiellen Rechts. Sie beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die streitgegenständlichen Bescheide für das Streitjahr 1994 dahingehend zu ändern, dass weitere Aufwendungen für die Konzessionsabgabe "Wasser" in Höhe von 359.755 DM als Betriebsausgaben anerkannt werden.
- 6 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II

- 7** Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Dieses hat zu Unrecht angenommen, dass im Streitfall eine Konzessionsabgabe von 15 % der Entgelte preisrechtlich nicht zulässig gewesen sei und bereits deshalb eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (KStG) vorliege. Dem Senat ist aber keine abschließende Beurteilung des Streitfalls möglich, weil sich den Feststellungen des FG nicht entnehmen lässt, ob den Zahlungen der Konzessionsabgabe eine klare, im Voraus getroffene, zivilrechtlich wirksame und tatsächlich durchgeführte Vereinbarung zugrunde lag.
- 8** 1. Gemäß § 14 i.V.m. § 17 KStG ist das Einkommen der V-AG als Organgesellschaft der Klägerin als Organträgerin zuzurechnen. Dabei ist das Einkommen der Organgesellschaft gemäß § 8 Abs. 1 KStG, für die Gewerbesteuer i.V.m. § 7 des Gewerbesteuergesetzes, nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu ermitteln. Bei der Ermittlung des Einkommens der Organgesellschaft sind Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG) abzuziehen. Auch die streitigen Konzessionsabgaben sind Betriebsausgaben.
- 9** 2. Allerdings mindern vGA das Einkommen nicht (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG).
- 10** a) 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 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, BStBl II 2011, 60).
- 11** b) Diese Grundsätze gelten auch für Zahlungen einer Konzessionsabgabe, wenn deren Empfänger (Gebietskörperschaft) an dem leistenden Versorgungsbetrieb unmittelbar oder --wie im Streitfall-- mittelbar beteiligt ist (vgl. z.B. Senatsurteile vom 6. April 2005 I R 15/04, BFHE 210, 14, BStBl II 2006, 196, m.w.N.; vom 9. Dezember 2010 I R 28/09, BFH/NV 2011, 850). 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.
- 12** c) Bei der Bestimmung des Preises, den ein Versorgungsunternehmen an einen unbeteiligten Dritten zu zahlen hätte, sind preisrechtliche Regelungen (Verordnungen) betreffend die Höhe der Konzessionsabgaben zu berücksichtigen (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; in BFH/NV 2011, 850). Einbezogen werden können auch Verwaltungsanweisungen, wie sie sich seinerzeit in Abschn. 32 Abs. 2 Nr. 2 KStR 1990 i.V.m. dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 30. März 1994 (BStBl I 1994, 264), für nachfolgende Jahre: BMF-Schreiben vom 9. Februar 1998 (BStBl I 1998, 209) und vom 27. September 2002 (BStBl I 2002, 940), 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). Allerdings verdrängen bloße Indiz- und Beweiszeichen nicht den Grundsatz, dass bei der Frage nach dem Vorliegen einer vGA auf alle Umstände des jeweiligen Einzelfalls abzustellen ist (Senatsurteile in BFH/NV 2011, 850; 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 und § 4 Rz 133; Streck/Alvermann, KStG, 7. Aufl., § 4 Rz 60; Meier/Semelka in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 KStG Rz 126; in der Sache auch Klingebiel in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Kommentar zum KStG und EStG, 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).
- 13** 3. Entgegen der Auffassung des FG war die Zahlung von Konzessionsabgaben in Höhe von 15 % der Entgelte für die Versorgungsleistungen preisrechtlich zulässig.

- 14** a) Rechtsgrundlage für die Bemessung der Konzessionsabgabe "Wasser" ist die Anordnung über die Zulässigkeit von Konzessionsabgaben der Unternehmen und Betriebe zur Versorgung mit Elektrizität, Gas und Wasser an Gemeinden und Gemeindeverbände (Konzessionsabgabenanordnung --KAE--) vom 4. März 1941 (Deutscher Reichsanzeiger --RAnz-- 1941, Nr. 57) i.d.F. vom 7. März 1975 (Bundesanzeiger 1975, Nr. 49) sowie die Ausführungsanordnung zur Konzessionsabgabenanordnung vom 27. Februar 1943 (RAnz 1943, Nr. 75). Die KAE ist hinsichtlich der Versorgung mit Strom und Gas durch die Verordnung über Konzessionsabgaben für Strom und Gas (Konzessionsabgabenverordnung --KAV--) vom 9. Januar 1992 (BGBl I 1992, 12) abgelöst worden. Hinsichtlich der Konzessionsabgaben für Wasser gilt sie jedoch als vorkonstitutionelles Recht insoweit gemäß Art. 123 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) fort, als sie dem GG nicht widerspricht (z.B. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts --BVerwG-- vom 20. November 1990 1 C 30/89, BVerwGE 87, 133, m.w.N.; Senatsurteil vom 18. Dezember 1956 I 140/56 U, BFHE 64, 452, BStBl III 1957, 169).
- 15** b) Nach § 2 Abs. 1 und 2 KAE dürfen bei Gemeinden mit 25 001 bis 100 000 Einwohnern höchstens 12 % der Entgelte, bei Gemeinden mit 100 001 bis 500 000 Einwohnern höchstens 15 % der Entgelte als Konzessionsabgaben verlangt werden. Bei der Bestimmung der Einwohnerzahl ist von der einzelnen versorgten Gemeinde oder dem einzelnen gesondert versorgten Gemeindeteil und dem Ergebnis der Volkszählung vom 17. Mai 1939 auszugehen (§ 2 Abs. 4 KAE).
- 16** c) § 2 Abs. 1 und 2 KAE, der die Höhe der zulässigen Konzessionsabgaben in Relation zur Größe der Gemeinde regelt, liegt die Vorstellung zugrunde, dass die Lasten einer Gemeinde durch die über den Gemeindegebrauch hinausgehende Inanspruchnahme öffentlichen Raums durch Versorgungsunternehmen mit der Größe der Gemeinde steigen. Auch § 2 Abs. 2 KAV sieht mit zunehmender Größe der Gemeinden steigende Konzessionsabgaben für Strom und Gas vor. Anhaltspunkte dafür, dass diese Annahme auf willkürlichen Erwägungen beruht, liegen dem Senat nicht vor. Er geht daher davon aus, dass die Staffelung der Höchstbeträge für Konzessionsabgaben in § 2 Abs. 1 und 2 KAE verfassungsrechtlich unbedenklich und die Regelung daher wirksam ist. Bei Gemeinden mit 100 001 bis 500 000 Einwohnern ist daher eine Konzessionsabgabe bis zu 15 %, bei Gemeinden mit 25 001 bis 100 000 Einwohnern dagegen nur eine Konzessionsabgabe bis zu 12 % preisrechtlich zulässig.
- 17** d) Bei der Bestimmung der Einwohnerzahl kann allerdings nicht mehr gemäß § 2 Abs. 4 KAE vom Ergebnis der Volkszählung vom 17. Mai 1939 ausgegangen werden. Diese Regelung, die seither nicht geändert wurde, ist wegen Verstoßes gegen das rechtsstaatliche Willkürverbot nichtig.
- 18** aa) Der allgemeine Gleichheitssatz (Art. 3 Abs. 1 GG), insbesondere das Willkürverbot, gilt nicht nur gegenüber dem Bürger, sondern als Ausfluss des Rechtsstaatsgebots auch im Verhältnis der Hoheitsträger untereinander. Sein objektiv-rechtlicher Gehalt ist daher auch bei der konkreten Normenkontrolle zu beachten (ständige Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG--, z.B. Beschlüsse vom 7. Februar 1991 2 BvL 24/84, BVerfGE 83, 363; vom 19. Juni 1973 1 BvL 39/69, 1 BvL 14/72, BVerfGE 35, 263; vom 14. April 1987 1 BvR 775/84, BVerfGE 75, 192; Rübner in: Dolzer/Vogel/Graßhof [Hg.], BK, Art. 3 Abs. 1 Rz 159; Jarass/Pieroth, Grundgesetz für die Bundesrepublik Deutschland, Kommentar, 11. Aufl., Art. 3 Rz 6).
- 19** bb) Es liegt auf der Hand, dass die Einwohnerzahl der Gemeinden im Jahr 1939 angesichts der zwischenzeitlich verstrichenen Zeit für das Streitjahr kein geeigneter Maßstab mehr für die Bestimmung der Größe einer Gemeinde ist. Gemeinden, die zwischenzeitlich gewachsen sind, werden gegenüber Gemeinden, deren Einwohnerzahl seit 1939 unverändert geblieben oder gesunken ist, ohne aus der Natur der Sache folgenden oder sonst einleuchtenden Grund benachteiligt. Die Anknüpfung an die Volkszählung 1939 ist aus heutiger und aus der Sicht des Streitjahrs willkürlich und daher nichtig.
- 20** cc) Für diese Feststellung bedarf es nicht der Entscheidung des BVerfG. Gegenstand der richterlichen Vorlagepflicht nach Art. 100 Abs. 1 Satz 1 GG sind nur formelle Gesetze. Die KAE ist aber nicht als Gesetz, sondern als Rechtsverordnung ergangen. Sie ist nach ihrer Präambel aufgrund des Gesetzes zur Durchführung des Vierjahresplans --Bestellung eines Reichskommissars für die Preisbildung-- vom 29. Oktober 1936 (RGBl I 1936, 927) vom Reichskommissar für die Preisbildung erlassen und nicht wie Reichsgesetze im RGBl, sondern im RAnz veröffentlicht worden. Sie ist auch nicht etwa als gesetzesvertretende Verordnung zu werten und deswegen wie ein formelles Gesetz zu behandeln. Gesetzesvertretend waren nur diejenigen Verordnungen des nationalsozialistischen Regimes, die sich nicht als Ausführung oder nähere Regelung gesetzlich vorgegebener Grundsätze darstellten, sondern mangels solcher Vorgaben die materielle Funktion von Gesetzen hatten. Dies ist bei der KAE nicht der Fall (vgl. im Einzelnen BVerwG-Urteil in BVerwGE 87, 133).
- 21** e) Da § 2 Abs. 4 KAE nichtig ist, muss mangels gesetzlicher Anordnung die Größe der Gemeinden, die für die Höhe

der Konzessionsabgaben maßgeblich ist, abweichend bestimmt werden. Gemäß § 2 Abs. 2 Satz 2 KAV ist von der jeweils vom Statistischen Landesamt amtlich fortgeschriebenen Einwohnerzahl auszugehen. Der Gesetzgeber unterstellt demnach, dass die Daten der Statistischen Landesämter die Einwohnerzahlen der Gemeinden zutreffend wiedergeben. Hierauf kann daher auch bei der Ermittlung der zulässigen Konzessionsabgaben "Wasser" abgestellt werden. Die Vereinbarung einer Konzessionsabgabe von 15 % für eine Gemeinde, die nach Angaben des Statistischen Landesamtes über 100 000 Einwohner hat, entspricht damit den preisrechtlichen Vorgaben.

- 22** f) Etwas anderes folgt nicht aus Abschn. 32 Abs. 2 Nr. 1 KStR 1990, wonach die Ergebnisse der Volkszählung auf den letzten Stichtag, der vor dem Ende des Wirtschaftsjahrs liegt, für die Bestimmung der Größe einer Gemeinde maßgeblich sein sollen. Da diese Anordnung nicht gemäß Art. 80 Abs. 1 GG als Rechtsverordnung erlassen und auch nicht im BGBl verkündet worden ist (Art. 82 Abs. 1 Satz 2 GG), handelt es sich nur um eine Verwaltungsvorschrift, die die preisrechtliche Zulässigkeit der Konzessionsabgaben "Wasser" nicht berührt. Es sind auch keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass dieser Anordnung Erfahrungswerte der Finanzverwaltung zugrunde liegen, nach denen allgemein die Größe der Gemeinde auf der Grundlage der Volkszählung von 1987 ermittelt wird. Es spricht vielmehr alles dafür, dass die Finanzverwaltung den in § 2 Abs. 4 KAE genannten Maßstab als offenkundig untauglich erkannt hat und ihn unter möglichst geringer Abweichung von der vorherigen Regelung fortschreiben wollte.
- 23** 4. War die Zahlung einer Konzessionsabgabe in Höhe von 15 % preisrechtlich zulässig, kann sie grundsätzlich auch nicht dem Maßstab eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters widersprechen, sofern dem Versorgungsunternehmen zumindest der in § 5 KAE genannte Mindestgewinn (vgl. hierzu Vereinfachungsregelung in Abschn. 32 Abs. 2 Nr. 2 KStR 1990) verbleibt. Der Senat kann gleichwohl nicht abschließend beurteilen, ob und inwieweit die Zahlung der Konzessionsabgaben als vGA zu beurteilen ist. Die Stadt X ist mittelbar über die Klägerin beherrschende Gesellschafterin der V-AG. Ist der begünstigte Gesellschafter ein beherrschender, so kann nach ständiger Rechtsprechung eine vGA auch dann anzunehmen sein, wenn die Kapitalgesellschaft eine Leistung an ihn oder an eine ihm nahe stehende Person erbringt, für die es an einer klaren, im Voraus getroffenen, zivilrechtlich wirksamen und tatsächlich durchgeführten Vereinbarung fehlt (vgl. z.B. Senatsurteile vom 17. Dezember 1997 I R 70/97, BFHE 185, 224, BStBl II 1998, 545; vom 27. März 2001 I R 27/99, BFHE 195, 228, BStBl II 2002, 111, jeweils m.w.N.; vom 8. Oktober 2008 I R 61/07, BFHE 223, 131, BStBl II 2011, 62).
- 24** Das FG hat --aus seiner Sicht zu Recht-- keine Feststellungen dazu getroffen, ob und ggf. welche Vereinbarung den Zahlungen der Konzessionsabgaben "Wasser" zugrunde lag. Es kann daher nicht beurteilt werden, ob den vorstehenden Vorgaben genügt wurde. Da die Gemeinden und die Wasserversorger auch einen niedrigeren Konzessionsatz als den jeweiligen in der KAE enthaltenen Höchstsatz vereinbaren können, ist eine derartige Übereinkunft zur Vermeidung der Annahme einer vGA auch nicht entbehrlich. Das FG, das von anderen Grundsätzen ausgegangen ist, wird im zweiten Rechtsgang die erforderlichen Feststellungen zu treffen haben.

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