

Beschluss vom 25. Januar 2012, I B 17/11

vGA - klare und eindeutige Vereinbarung - Bindung an Vertragsauslegung durch FG

BFH I. Senat

FGO § 115 Abs 2, FGO § 116 Abs 3 S 3, FGO § 118 Abs 2, KStG § 8 Abs 3 S 2, KStG § 8 Abs 3 S 2, KStG § 8 Abs 7, KStG § 34 Abs 6 S 4

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 14. Dezember 2010, Az: 4 K 635/08

Leitsätze

1. NV: Eine im Voraus getroffene, klare und eindeutige Vereinbarung zwischen der Kapitalgesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschafter kann auch vorliegen, wenn sich der Inhalt der Vereinbarung mit der gebotenen Bestimmtheit erst im Wege der Auslegung ermitteln lässt.
2. NV: Kommt das FG im Rahmen seiner Vertragsauslegung zu dem Ergebnis, dass der zwischen einer GmbH und ihrem beherrschenden Gesellschafter geschlossene Konzessionsvertrag auch Entgelte für die Durchleitung von Strom erfasse, so ist der BFH an dieses Vertragsverständnis grundsätzlich gebunden.

Tatbestand

- 1 Die Anteile an der Klägerin und Beschwerdegegnerin (Klägerin), einer GmbH, wurden in den Streitjahren (2000 bis 2003) mehrheitlich von der Stadt ... (im Folgenden: Stadt), im Übrigen von den Stadtwerken ... (I-GmbH) gehalten. Nach dem zwischen der Klägerin und der Stadt geschlossenen Generalkonzessionsvertrag vom ... 1993 wurde der Klägerin die öffentliche Versorgung mit Elektrizität, Gas, Wasser und Wärme übertragen. Nach § 5 des Vertrags war die Klägerin verpflichtet, an die Stadt Konzessionsabgaben "gemäß ... der Verordnung über Konzessionsabgaben für Strom und Gas (KAV) vom 9. Januar 1992 sowie der hierzu erlassenen Bestimmungen, ... und zwar in der Höhe der darin festgesetzten Höchstbeträge" zu zahlen. Auf dieser Grundlage leistete die Klägerin --in Übereinstimmung mit der Neufassung des § 2 Abs. 6 und 8 KAV-- in den Streitjahren auch für die Durchleitung von Strom Konzessionsabgaben an die Stadt. Der Beklagte und Beschwerdeführer (das Finanzamt --FA--) rechnete diese Konzessionsentgelte dem Einkommen der Klägerin als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) hinzu. Darüber hinaus hat die Stadt der Klägerin die Durchführung der Straßenbeleuchtung im Stadtgebiet übertragen und das hierfür notwendige Anlagevermögen in die Klägerin eingebracht. Die hierdurch entstandenen Verluste (Abschreibungen und Vermögensabgänge) wurden gleichfalls als vGA qualifiziert. Die Einsprüche blieben ohne Erfolg. Der daraufhin erhobenen Klage hat das Finanzgericht (FG) stattgegeben. Nach Ansicht der Vorinstanz ist der in den Streitjahren nicht angepasste Generalkonzessionsvertrag dahin auszulegen, dass die Klägerin nach § 5 des Vertrags auch für die so genannten Durchleitungsfälle eine Konzessionsabgabe geschuldet habe; die Annahme einer vGA sei deshalb ausgeschlossen. Gleiches gelte im Ergebnis mit Rücksicht auf die durch das Jahressteuergesetz 2009 vom 19. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 2794) getroffene und rückwirkend zu beachtende Neuregelung des § 8 Abs. 7 i.V.m. § 34 Abs. 6 Satz 4 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2009) für die Verluste aus dem Bereich "Straßenbeleuchtung". § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Satz 2 KStG 2009 schließe insoweit die Rechtsfolgen einer vGA wegen der Ausübung eines Dauerverlustgeschäfts aus verkehrspolitischen Gründen aus. Die Revision wurde vom FG nicht zugelassen.

Entscheidungsgründe

- 2 Die hiergegen erhobene Beschwerde des FA genügt nicht den Anforderungen an die Darlegung der in § 115 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) genannten Gründe für die Zulassung der Revision (§ 116 Abs. 3 Satz 3 FGO). Sie ist deshalb zu verwerfen.
- 3 1. Das gilt zunächst für den Vortrag, dem Rechtsstreit komme deshalb grundsätzliche Bedeutung zu (§ 115 Abs. 2

Nr. 1 FGO), weil es der Klärung bedürfe, ob im Sinne der für vGA geltenden Grundsätze eine im Voraus getroffene, klare und eindeutige Vereinbarung zwischen der Gesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschafter auch dann vorliege, wenn die Vereinbarung auf eine bestimmte Rechtsverordnung (hier: KAV) verweise, nunmehr aber erstmalig auch andere Zahlungen an den Gesellschafter aufgrund einer neuen Fassung der Verordnung geleistet werden. Der Vortrag lässt außer Acht, dass nach zwischenzeitlich ständiger Rechtsprechung eine klare und eindeutige Vereinbarung auch dann anzunehmen ist, wenn sich deren Inhalt mit der gebotenen Bestimmtheit im Wege der Auslegung ermitteln lässt (Senatsurteil vom 24. März 1999 I R 20/98, BFHE 189, 45, BStBl II 2001, 612; Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. April 2001 XI R 60/00, BFHE 195, 9, BStBl II 2001, 726; Streck/Schwedhelm, KStG, 7. Aufl., § 8 Rz 333; Gosch, KStG, 2. Aufl., § 8 Rz 324) und --hiervon ausgehend-- die Vorinstanz im Streitfall anhand des konkreten Wortlauts des zwischen der Klägerin und der Stadt geschlossenen Generalkonzessionsvertrags zu dem Ergebnis gekommen ist, dass § 5 des Vertrags auch für sog. Durchleitungsfälle ein Konzessionsentgelt vorsehe. Demgemäß wären substantiierte Darlegungen der Beschwerde dazu erforderlich gewesen, weshalb diese Vertragsauslegung durch das FG Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung aufwirft. Zudem wäre hierbei zu berücksichtigen gewesen, dass die Vertragsauslegung in einem Revisionsverfahren nur in eingeschränktem Umfang überprüft werden kann (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 8. April 1999 II B 81/98, BFH/NV 1999, 1469 [nur Leitsatz]; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 118 Rz 24, m.w.N.) und deshalb die Rüge der grundsätzlichen Bedeutung --will sie eine im Revisionsverfahren entscheidungserhebliche (klärungsfähige) Frage bezeichnen-- regelmäßig vom Auslegungsverständnis der Vorinstanz auszugehen hat (vgl. hierzu Gräber/Ruban, a.a.O., § 115 Rz 30, § 116 Rz 35). Ob hiervon --wie das FA geltend macht-- eine größere Anzahl von Fällen betroffen ist, vermag dem Rechtsstreit keine grundsätzliche Bedeutung zu verleihen (Gräber/Ruban, a.a.O., § 116 Rz 34, m.w.N.).

- 4 2. Demgemäß ist auch die --gleichfalls im Zusammenhang mit der Behandlung der Konzessionsabgaben vorgebrachte-- Rüge des FA unschlüssig, es bedürfe der Klärung, ob durch den Wortlaut des § 2 Abs. 6 KAV i.V.m. § 14 Abs. 3 des Energiewirtschaftsgesetzes 1998 eine Regelung getroffen worden sei, die --zur Vermeidung von vGA-- eine klare, eindeutige und im Vorhinein getroffene Vereinbarung zwischen dem Gesellschafter und der Gesellschaft entbehrlich mache. Diese Rechtsfrage kann sich nach den vorstehenden Erläuterungen nicht stellen, da --wie ausgeführt-- das FG davon ausgegangen ist, dass der von der Klägerin abgeschlossene Konzessionsvertrag sie auch zur Entrichtung von Konzessionsentgelten für die Energiedurchleitung verpflichtet habe.
- 5 3. Unsubstantiiert ist schließlich der Vortrag des FA, der Rechtssache komme deshalb grundsätzliche Bedeutung zu, weil geklärt werden müsse, ob die Verluste aus dem Bereich Straßenbeleuchtung für Veranlagungszeiträume vor 2009 gemäß § 8 Abs. 7 KStG 2009 nicht als vGA anzusetzen seien und zugleich mit der gewinnträchtigen wirtschaftlichen Tätigkeit der Klägerin verrechnet werden könnten. Gleiches gilt für die weitere Rüge, es sei von grundsätzlicher Bedeutung, ob diese Verrechnungsmöglichkeit als Beihilfe i.S. der Art. 107 und 108 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union --zuvor Art. 87 und Art. 88 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft-- eingestuft werden müsse, über deren Zulässigkeit allein die Europäische Kommission zu entscheiden habe.
- 6 Das FA hat auch insoweit außer Acht gelassen, dass die Revision nur dann wegen der grundsätzlichen Bedeutung der Rechtssache (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) oder der Erforderlichkeit einer Entscheidung des BFH zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO) zugelassen werden kann, wenn --woran es vorliegend auch im Hinblick auf den Streitkomplex "Straßenbeleuchtung/Verlustverrechnung" fehlt-- die Klärungsfähigkeit der angesprochenen Rechtsfrage i.S. von § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO dargelegt, d.h. dargetan wird, dass der Rechtsfrage in einem Revisionsverfahren eine entscheidungserhebliche Bedeutung zukommt (Senatsbeschluss vom 23. Januar 2008 I B 101/07, BFH/NV 2008, 1290; Gräber/Ruban, a.a.O., § 116 Rz 29, 35, 43). Da weder aus dem Tatbestand des vorinstanzlichen Urteils hervorgeht, dass der Klägerin in den angefochtenen Körperschaftsteuerbescheiden die vom FA beanstandete Verlustverrechnung zugesprochen worden ist noch der Tenor der Vorentscheidung hierauf gerichtet ist, hätte es --innerhalb der Beschwerdebegründungsfrist-- einer nachvollziehbaren Erläuterung des FA dazu bedurft, weshalb die Frage nach der Verlustverrechnung gleichwohl in einem Revisionsverfahren klärungsfähig sein kann. Dies ist nicht geschehen. Hinzu kommt, dass die Behörde der Einlassung der Klägerin, sie habe zu keinem Zeitpunkt vertreten, dass die Verluste aus dem Bereich Straßenbeleuchtung mit den Gewinnen aus der Versorgungssparte verrechnet werden könnten, nicht entgegengetreten ist.