

Urteil vom 11. Dezember 2018, VIII R 44/15

Kapitalertragsteuer für vGA einer dauerdefizitären kommunalen Eigengesellschaft

ECLI:DE:BFH:2018:U.111218.VIIIR44.15.0

BFH VIII. Senat

EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 2, EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 3, EStG § 43 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 44 Abs 1, EStG § 44 Abs 2, EStG § 44 Abs 5 S 2, KStG § 8 Abs 3 S 2, KStG § 8 Abs 7 S 1 Nr 2, KStG § 8 Abs 7 S 2, KStG § 34 Abs 6 S 5, GG Art 3 Abs 1, AEUV Art 107

vorgehend FG Münster, 17. August 2015, Az: 10 K 1712/11 Kap

Leitsätze

1. Der Ausschluss der Rechtsfolgen einer vGA gemäß § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG i.d.F. des JStG 2009 gilt nicht nur für die begünstigte dauerdefizitäre Eigengesellschaft, sondern auch für die kapitalertragsteuerlichen Folgen beim (unmittelbaren oder mittelbaren) Anteilseigner .
2. Der Bestandsschutz gemäß § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des JStG 2009 setzt voraus, dass vor dem 18. Juni 2008 für den konkreten Einzelfall bestandskräftige --oder zumindest unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangene-- Bescheide existierten oder eine verbindliche Auskunft erteilt wurde .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 18. August 2015 10 K 1712/11 Kap aufgehoben.

Die Bescheide über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 2003 und 2004 vom 8. Dezember 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. April 2011 werden dahin geändert, dass sich die Kapitalertragsteuer für 2003 auf 94.214,92 € und für 2004 auf 84.643,92 € mindert.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens haben die Klägerin zu 45 % und der Beklagte zu 55 % zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine kommunale Gebietskörperschaft, die in den Streitjahren (2003 und 2004) Alleingesellschafterin der Y-GmbH war. Die Y-GmbH war ihrerseits zu 100 % an der Z-GmbH beteiligt, die an drei dauerdefizitäre Tochtergesellschaften Verlustausgleichszahlungen leistete. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) sah darin verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) der Y-GmbH an die Klägerin und unterwarf diese der Kapitalertragsteuer.
- 2 Die Klägerin war zunächst selbst an den dauerdefizitären Tochtergesellschaften beteiligt, und zwar zu 72,5 % an der A-GmbH, zu 58,986 % an der B-GmbH und zu 33,33 % an der C-GmbH. Die A-GmbH war zur Errichtung des ... gegründet worden und sollte der ... ein festes Domizil zur Verfügung stellen. Etwaige Gewinne standen nach dem Gesellschaftsvertrag allein der Klägerin zu. Zugleich war sie verpflichtet, etwaige Bilanzverluste auszugleichen, und zwar bis zur Höhe des fünffachen Nominalbetrags ihrer Stammeinlagen. Die B-GmbH wurde zum Bau und Betrieb eines ... gegründet. Nach dem Gesellschaftsvertrag war die Klägerin verpflichtet, etwaige Verluste bis zu einem Betrag in Höhe von 422.400 € sowie ab dem Jahr der Inbetriebnahme bis zu einem Betrag in Höhe von jährlich

1.487.850 € zu übernehmen. Das ... wurde ab 2004 in teilfertigen Räumen betrieben und am ... 2005 eröffnet. Die C-GmbH war für das ... und die Durchführung von ... zuständig.

3 Mit notariellem Vertrag vom 12. Dezember 2003 übertrug die Klägerin ihre Beteiligungen an der A-GmbH, B-GmbH und C-GmbH ohne Gegenleistung auf die Z-GmbH, die zuvor Aktien der ... AG und der ... AG erhalten hatte, aus denen sie Dividenden in Höhe von 6.685.000 € im Jahr 2003 und in Höhe von 5.511.000 € im Jahr 2004 bezog. Mit gleicher Urkunde erwarb die Z-GmbH zum Nennwert weitere 33,33 % des Stammkapitals der C-GmbH. Die Gewinnbezugsrechte für die A- und C-GmbH standen der Z-GmbH ab dem 1. Januar 2003 um 0:00 Uhr zu. Darüber hinaus wurde der Gesellschaftsvertrag der A-GmbH geändert und auch die Verpflichtung zum Verlustausgleich auf die Z-GmbH übertragen. Für die B- und die C-GmbH wurden entsprechende Änderungen der Gesellschaftsverträge in den Jahren 2004 bzw. 2006 vorgenommen. Zwischen der Y-GmbH und der Z-GmbH bestand ein Ergebnisabführungsvertrag.

4 In den Streitjahren leistete die Z-GmbH folgende Verlustausgleichszahlungen:

	2003	2004
A-GmbH	183.915,23 €	148.481,92 €
B-GmbH	748.168,44 €	1.454.910,74 €
C-GmbH	758.233,98 €	697.957,24 €
insgesamt	1.690.317,65 €	2.301.349,90 €

5 Die Z-GmbH behandelte diese Zahlungen als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligungen und nahm in gleicher Höhe Teilwertabschreibungen vor. Die danach verbleibenden handelsrechtlichen Gewinne in Höhe von 5.073.595 € (2003) und 3.219.280 € (2004) führte sie an die Y-GmbH ab.

6 Die in den Jahren 2009 und 2010 bei der Y- und der Z-GmbH durchgeführte Betriebsprüfung kam zu dem Ergebnis, dass es zu einer vGA der Y-GmbH an die Klägerin gekommen sei, indem die Y-GmbH die freiwillige bzw. auf einer freiwillig begründeten Rechtspflicht beruhende Verlustübernahme durch die Z-GmbH und damit eine Minderung des von der Z-GmbH an die Y-GmbH abgeführten Gewinns zugelassen habe.

7 Mit Datum vom 8. Dezember 2010 erließ das FA gegenüber der Klägerin Bescheide über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag für die Zeiträume 2003 und 2004 und setzte Kapitalertragsteuer in Höhe von 10 % der geleisteten Verlustausgleichszahlungen (169.031 € für das Jahr 2003 und 230.134 € für das Jahr 2004) sowie Solidaritätszuschlag in Höhe von 5,5 % der Kapitalertragsteuer (9.296 € für das Jahr 2003 und 12.657 € für das Jahr 2004) fest. Die Bescheide ergingen gegenüber der Klägerin als Gläubigerin der Kapitalerträge gemäß § 44 Abs. 5 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung (EStG). Ihr sei bekannt gewesen, dass die Y-GmbH als Schuldnerin der Kapitalerträge ihrer Verpflichtung zum Einbehalt und zur Abführung der Kapitalertragsteuer für die vGA gemäß § 44 Abs. 1 EStG nicht nachgekommen sei. Deswegen werde sie mit der Y-GmbH, gegenüber der ebenfalls Nachforderungsbescheide ergingen, als Gesamtschuldnerin in Anspruch genommen. Das von der Klägerin geführte Einspruchsverfahren blieb erfolglos.

8 Dagegen urteilte das Finanzgericht (FG), die Festsetzung der Kapitalertragsteuer sei rechtswidrig, und hob die Kapitalertragsteuerbescheide vom 8. Dezember 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. April 2011 auf.

9 Ob die Verlustausgleichszahlungen bzw. die im Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 22. August 2007 I R 32/06 (BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961) entwickelten Grundsätze zu strukturell dauerdefizitären Eigengesellschaften der öffentlichen Hand zu einer kapitalertragsteuerpflichtigen vGA an die Klägerin (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG i.V.m. § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG und § 31 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung --KStG--) geführt hätten, könne offen bleiben. Denn hinsichtlich der B-GmbH seien die Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009) vom 19. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 2794 --KStG a.F.--) und hinsichtlich der A- und C-GmbH die Voraussetzungen des § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG a.F. erfüllt.

10 Das FG ließ offen, ob die Voraussetzungen für eine Inanspruchnahme der Klägerin gemäß § 44 Abs. 5 Satz 2 EStG gegeben seien. Die Gründe sind in den Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2015, 2076 veröffentlicht.

- 11 Mit seiner Revision macht das FA geltend, die Voraussetzungen einer kapitalertragsteuerpflichtigen vGA an die Klägerin lägen vor. Deren Rechtsfolge sei auch nicht durch § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG a.F. oder § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG a.F. ausgeschlossen.
- 12 Die Ausnahmegvorschrift des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG a.F. sei nach ihrem eindeutigen Wortlaut nur dann anwendbar, wenn die Kapitalgesellschaft das begünstigte Verlustgeschäft selbst betreibe. Diese Voraussetzung werde von der Z-GmbH nicht erfüllt. Eine teleologische Extension des § 8 Abs. 7 KStG a.F. komme nicht in Betracht, da dem Gesetzgeber die Fälle des Verlustausgleichs dauerdefizitärer Einzelgesellschaften über Einlagen einer zwischengeschalteten Holdinggesellschaft mit anschließender Teilwertabschreibung bekannt gewesen seien.
- 13 Eine Anwendung der Übergangsvorschrift des § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG a.F. scheidet schon deshalb aus, weil es für den Verlustausgleich durch zwischengeschaltete Holdinggesellschaften keine schriftlich niedergelegten Verwaltungsanweisungen gegeben habe. Außerdem gebe es für die den Streitjahren vorgelagerten Zeiträume keine bestandskräftigen Bescheide, so dass nicht gemäß § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG a.F. nach anderen Grundsätzen "verfahren" worden sei.
- 14 Das FA beantragt, die Vorentscheidung aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 15 Die Klägerin beantragt, die Revision des FA als unbegründet zurückzuweisen.
- 16 Sie meint, § 8 Abs. 7 KStG a.F. sei auch im Streitfall anwendbar. In der Gesetzesbegründung zu § 8 Abs. 7 KStG a.F. (BRDrucks 545/08, S. 111 f.) komme zum Ausdruck, dass diese Regelung keine Rechtsänderung zur Folge haben sollte.
- 17 Sofern es durch § 8 Abs. 7 KStG a.F. trotzdem zu Verschärfungen gekommen sei, hätten damit lediglich beihilferechtliche Bedenken ausgeräumt werden sollen. Bei der Finanzierung durch zwischengeschaltete Holdinggesellschaften bestehe hierfür kein Bedarf. Soweit die Tätigkeiten der dauerdefizitären Beteiligungsgesellschaften im Streitfall nicht unter den Katalog des § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG fallen sollten, schütze die in § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG a.F. geregelte Anwendbarkeit der bisherigen Verwaltungsgrundsätze. Diese Übergangsvorschrift gelte nicht nur für die Beteiligungsgesellschaften, sondern auch für die finanzierende Z-GmbH.

Entscheidungsgründe

II.

- 18 Die Revision führt zur Aufhebung des FG-Urteils, da die Bescheide über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer für die Zeiträume 2003 und 2004 vom 8. Dezember 2010 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. April 2011 für 2003 nur in Höhe von 94.214,92 € und für 2004 nur in Höhe von 84.643,92 € rechtmäßig waren. Die Bescheide sind entsprechend zu ändern. Im Übrigen ist die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 19 Die Entscheidung des FG, im Streitfall sei keine Kapitalertragsteuer angefallen, ist rechtsfehlerhaft. Die mittelbare Beteiligung an den strukturell dauerdefizitären Eigengesellschaften A-, B- und C-GmbH hat über die Beteiligungskette zu Einkünften der Klägerin aus einer vGA i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG geführt. Die hierfür gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 43a Abs. 1 Nr. 1 EStG und § 44a Abs. 8 Satz 1 Nr. 2 EStG in Höhe von 10 % anfallende Kapitalertragsteuer ist nur hinsichtlich der vGA, die durch die Verluste der B-GmbH verursacht worden war, gemäß § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 KStG a.F. ausgeschlossen. Hinsichtlich der durch die Verluste der A- und C-GmbH verursachten vGA greifen dagegen weder § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 KStG a.F. noch § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG a.F.
- 20 Die Sache ist auch spruchreif. Die Bescheide gehen zutreffend von einem Entstehen der Kapitalertragsteuer in den Streitjahren aus und erfassen den die Kapitalertragsteuer auslösenden Sachverhalt. Darüber hinaus durfte das FA die Klägerin gemäß § 44 Abs. 5 Satz 2 EStG für die angefallene Kapitalertragsteuer in Anspruch nehmen.
- 21 1. Die Voraussetzungen einer vGA i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG lagen im Streitfall vor. Dies führt gemäß § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG und § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG zu kapitalertragsteuerpflichtigen Einkünften der Klägerin, die für diese Einkünfte als juristische Person des öffentlichen Rechts beschränkt steuerpflichtig ist (§ 2 Nr. 2 KStG).
- 22 Abweichend zur Begründung des FA sind für die vGA aber nicht die Verlustausgleichszahlungen der Z-GmbH bzw.

die Minderung der Gewinnabführungen an die Y-GmbH, sondern bereits die strukturell dauerdefizitären Tätigkeiten der A-, B- und C-GmbH entscheidend. Diese Tätigkeiten führen auf deren Ebene zu vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG und in der Beteiligungskette letztlich zu einer vGA i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG bei der Klägerin, der mittelbaren Anteilseignerin der A-, B- und C-GmbH.

- 23** a) Eine vGA i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG liegt vor, wenn eine Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet, diese Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat und der Vermögensvorteil dem Gesellschafter zugeflossen ist (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsurteile vom 19. Juni 2007 VIII R 54/05, BFHE 218, 244, BStBl II 2007, 830; vom 21. Oktober 2014 VIII R 21/12, BFHE 247, 538, BStBl II 2015, 638; Senatsbeschluss vom 12. Juni 2018 VIII R 38/14, BFH/NV 2018, 1141; BFH-Urteil vom 20. August 2008 I R 29/07, BFHE 222, 500, BStBl II 2010, 142).
- 24** b) Für den Fall einer strukturell dauerdefizitären kommunalen Eigengesellschaft in der Rechtsform einer GmbH hat der BFH im Urteil in BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961 (vgl. auch BFH-Urteil vom 9. November 2016 I R 56/15, BFHE 256, 75, BStBl II 2017, 498) entschieden, dass ohne Zahlung eines (schuldrechtlich vereinbarten) Verlustausgleichs durch den Gesellschafter (Trägerkörperschaft), gegebenenfalls zuzüglich eines angemessenen Gewinnaufschlags, regelmäßig die Voraussetzungen einer vGA an die Trägerkörperschaft vorliegen. Denn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter der Kapitalgesellschaft wäre nicht bereit, fortdauernde Verluste aus Tätigkeiten hinzunehmen, die an sich dem Gesellschafter obliegen und dort zu einem materiellen Vorteil in Gestalt der Vermeidung von Aufwendungen führen. Darüber hinaus ist der BFH in dieser Entscheidung davon ausgegangen, dass es in mehrstufigen Beteiligungsketten zu einer vGA --bzw. bei Zwischenschaltung einer körperschaftsteuerlichen Organschaft zu vorweggenommenen Gewinnabführungen-- entlang dieser Kette bis zur Trägerkörperschaft als Obergesellschafterin kommt und diese vGA von einem gesellschaftsrechtlich veranlassenen Verlustausgleich zu trennen ist.
- 25** c) Nach diesen Grundsätzen, denen sich der Senat anschließt, kommt es bereits auf Ebene der A-, B- und C-GmbH zu vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, die über die Beteiligungskette bis zur Klägerin gelangen und dort die Voraussetzungen einer vGA i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG erfüllen.
- 26** Das FG hat für den Senat bindend festgestellt (§ 118 Abs. 2 FGO), dass es sich bei der A-, B- und C-GmbH um strukturell dauerdefizitäre Eigengesellschaften handelt. Diese Gesellschaften üben ihre Tätigkeiten im Interesse der Klägerin aus, da der Betrieb eines ... und die Errichtung des ..., aber auch das ... in den öffentlichen Aufgabenkreis der Klägerin fallen. Damit kommt es letztlich bei der Klägerin zu einem Vermögensvorteil in Form der Ersparnis von Aufwendungen, der ihr in Höhe der bei den Verlustkapitalgesellschaften anfallenden Verluste als kapitalertragsteuerpflichtige vGA i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG zufließt.
- 27** Wie die von der Z-GmbH geleisteten Verlustausgleichszahlungen zu behandeln sind und ob für sämtliche dieser Zahlungen eine satzungsrechtliche Verpflichtung bestand, kann dahingestellt bleiben. Jedenfalls gibt es für diese Zahlungen keine schuldrechtliche Grundlage. Damit liegt kein Vorteilsausgleich vor, der eine vGA verhindern könnte (vgl. BFH-Beschluss vom 27. Juli 2010 I B 61/10, BFH/NV 2010, 2119, m.w.N.).
- 28** d) Auf Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) bestehen auch keine Anhaltspunkte, dass für die vGA ganz oder teilweise das steuerliche Einlagekonto als verwendet gilt und damit die Ausnahmevoraussetzungen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG erfüllt sind.
- 29** 2. Das FG ist zwar rechtsfehlerfrei davon ausgegangen, dass eine Festsetzung von Kapitalertragsteuer nur hinsichtlich der aus den Verlusten der B-GmbH folgenden Einkünfte der Klägerin aus einer vGA i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG wegen § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 KStG a.F. ausscheidet, nicht aber hinsichtlich der aus den Verlusten der A- und C-GmbH folgenden Einkünfte der Klägerin aus einer vGA.
- 30** a) Gemäß § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG a.F. sind bei Kapitalgesellschaften die Rechtsfolgen einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG a.F. nicht bereits deshalb zu ziehen, weil sie ein Dauerverlustgeschäft ausüben. Weitere Voraussetzung ist gemäß § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG a.F., dass die Mehrheit der Stimmrechte der Kapitalgesellschaft unmittelbar oder mittelbar auf juristische Personen des öffentlichen Rechts entfallen und nachweislich ausschließlich diese Gesellschafter die Verluste aus dem Dauerverlustgeschäft tragen. Ein Dauerverlustgeschäft liegt gemäß § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG a.F. vor, soweit aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird oder das Geschäft Ausfluss einer Tätigkeit ist, die bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu einem Hoheitsbetrieb gehört. Dabei setzt die steuerliche Begünstigung der dauerdefizitären Tätigkeit voraus,

dass die Kapitalgesellschaft das Dauerverlustgeschäft selbst ausübt (BFH-Urteil in BFHE 256, 75, BStBl II 2017, 498).

- 31 Obwohl die Regelung des § 8 Abs. 7 KStG a.F. erst durch das JStG 2009 eingefügt worden ist, gilt sie gemäß § 34 Abs. 6 Satz 4 KStG a.F. auch für Veranlagungszeiträume vor 2009, d.h. grundsätzlich auch für die Streitjahre.
- 32 Der Verweis auf die "Rechtsfolgen" in § 8 Abs. 7 KStG a.F. belegt, dass die Norm keine Sonderregelung zu den tatbestandlichen Voraussetzungen einer vGA bei kommunalen dauerdefizitären Eigengesellschaften enthält, sondern lediglich die aus einer vGA abzuleitenden Rechtsfolgen verdrängt (Gosch KStG, 3. Aufl., § 8 Rz 1043q; Kohlhepp in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., § 8 Rz 904; Meier/Semelka in Hermann/Heuer/ Raupach --HHR--, § 8 KStG Rz 570; Geißelmeier/Bargenda, Deutsches Steuerrecht 2009, 1333, 1337 f.; Heger, Finanz-Rundschau --FR-- 2009, 301, 304).
- 33 b) Im Streitfall sind die Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 KStG a.F. hinsichtlich der Einkünfte der Klägerin aus einer durch die Verluste der B-GmbH ausgelösten vGA (§ 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG), nicht aber hinsichtlich der Einkünfte der Klägerin aus einer durch die Verluste der A- und C-GmbH ausgelösten vGA erfüllt.
- 34 aa) Nach Auffassung des Senats gilt § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG a.F. nicht nur auf Ebene der Verlustkapitalgesellschaften, sondern auch auf der für den Streitfall entscheidenden Ebene des (mittelbaren) Anteilseigners.
- 35 Aus dem Wortlaut der Vorschrift lässt sich eine Beschränkung ihres Anwendungsbereiches auf die Ebene der Gesellschaft nicht herleiten.
- 36 Unter Berücksichtigung der Intention des Gesetzgebers, der als Reaktion auf das BFH-Urteil in BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961, in dem die Übernahme einer strukturell dauerdefizitären Tätigkeit durch eine kommunale Eigengesellschaft ohne schuldrechtlichen Verlustausgleich als vGA eingestuft worden ist, an den bis dahin geltenden Verwaltungsgrundsätzen festhalten wollte (BTDrucks 16/10189, S. 69), ist die Formulierung, dass "die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung im Sinne des Absatzes 3 Satz 2 [...] nicht bereits deshalb zu ziehen" sind, weil die Gesellschaft ein Dauerverlustgeschäft ausübt, dahin zu verstehen, dass § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG a.F. sämtliche Folgen, die auf eine vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG zurückgehen, und damit auch die Kapitalertragsteuerentstehung für die Einkünfte des (unmittelbaren oder mittelbaren) Anteilseigners aus einer vGA gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG sperrt (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 12. November 2009 IV C 7-S 2706/08/10004, BStBl I 2009, 1303, Rz 25; Bott in Ernst & Young, KStG, § 8 Rz 1525; Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 8 KStG Rz 635; Kohlhepp in Schnitger/Fehrenbacher, a.a.O., § 8 Rz 906; Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock --D/P/M--, Kommentar zum KStG und EStG, § 8 Abs. 7 KStG, Rz 34 und 64; HHR/Meier/ Semelka, § 8 KStG Rz 543 und 570; Paetsch in Rödder/ Herlinghaus/Neumann, KStG, § 8 Rz 1871; Blümich/Rengers, § 8 KStG Rz 1128; a.A. Gosch KStG, a.a.O., § 8 Rz 1043q).
- 37 Eine Beschränkung des Anwendungsbereiches des § 8 Abs. 7 KStG a.F. ergibt sich nicht daraus, dass es in der Norm heißt, deren Rechtsfolgen seien nicht "bei Kapitalgesellschaften" zu ziehen. Die Formulierung "bei Kapitalgesellschaften" versteht der Senat unter Berücksichtigung der Formulierung "bei Betrieben gewerblicher Art" in § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 KStG a.F. als Abgrenzung zweier Fallgruppen (vgl. auch Frotscher in Frotscher/Drüen, a.a.O., § 8 KStG Rz 635).
- 38 In dem dargelegten Verständnis des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG a.F. liegt keine --dem Charakter der Norm des § 8 Abs. 7 KStG a.F. widersprechende-- wortlautüberschreitende Interpretation des Gesetzes (vgl. BFH-Urteil in BFHE 256, 75, BStBl II 2017, 498), sondern eine vom Begriff der "Rechtsfolgen" und dem Sinn und Zweck der Norm gedeckte Auslegung.
- 39 bb) Auch die besonderen Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG a.F. sind im Streitfall erfüllt.
- 40 Zum einen steht der Klägerin über ihre 100 %-Beteiligung an der Y-GmbH und deren 100 %-Beteiligung an der Z-GmbH mittelbar die Mehrheit der Stimmrechte der Verlustkapitalgesellschaften A-, B- und C-GmbH zu.
- 41 Zum anderen hat die Klägerin die streitigen Verluste getragen. Hierfür kommt es nicht auf eine etwaige Verpflichtung der Klägerin an, sondern ausschließlich darauf, dass die Klägerin die Verluste tatsächlich wirtschaftlich getragen hat (Bott in Ernst & Young, a.a.O., § 8 Rz 1452; Frotscher in Frotscher/ Drüen, a.a.O., § 8 KStG Rz 606; Gosch KStG, a.a.O., § 8 Rz 1043g; Kohlhepp in Schnitger/Fehrenbacher, a.a.O., § 8 Rz 848; Krämer in D/P/M, a.a.O., § 8 Abs. 7, Rz 59b). Auch eine mittelbare Tragung der Verluste durch den öffentlich-rechtlichen

Anteilseigner reicht aus (vgl. BFH-Urteil in BFHE 256, 75, BStBl II 2017, 498; HHR/Meier/Semelka, § 8 KStG Rz 555). Im Streitfall hat die Klägerin die Z-GmbH mit dividendenträchtigen Beteiligungen ausgestattet, um ihr den Ausgleich der Verluste der A-, B- und C-GmbH zu ermöglichen. Dadurch hat sie auf die entsprechenden Dividendeneinnahmen verzichtet und die Verluste mittelbar selbst getragen.

- 42 cc) Auf Grundlage der für den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) sind sämtliche Tätigkeiten der A-, B- und C-GmbH strukturell dauerdefizitär und werden von diesen Gesellschaften auch selbst ausgeübt.
- 43 dd) Hinsichtlich der B-GmbH liegen darüber hinaus die Voraussetzungen eines begünstigten Dauerverlustgeschäfts i.S. des § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG a.F. vor, da der ... und der ... eines ... zu den dort genannten kulturpolitischen Gründen gehört (vgl. Gosch KStG, a.a.O., § 8 Rz 1043j; Krämer in D/P/M, a.a.O., § 8 Abs. 7, Rz 20). Hinsichtlich der Tätigkeiten der A- und C-GmbH hat das FG dagegen zu Recht die Anwendung des § 8 Abs. 7 KStG a.F. abgelehnt, da weder die Errichtung des ... noch das ... einschließlich der Durchführung von Veranstaltungen zu den begünstigten verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen gehören. Im Rahmen des Revisionsverfahrens wurden hiergegen auch keine Einwendungen erhoben.
- 44 ee) Schließlich hat der Senat hinsichtlich der kapitalertragsteuerlichen Folgen des § 8 Abs. 7 KStG a.F. keine verfassungs- oder beihilferechtlichen Bedenken.
- 45 Ein Verstoß gegen Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes scheidet insbesondere unter Berücksichtigung der besonderen Aufgaben der Daseinsvorsorge und der damit verbundenen Förderung der Allgemeinheit aus (vgl. Frotscher in Frotscher/Drüen, a.a.O., § 8 KStG Rz 582; HHR/Meier/Semelka, § 8 KStG Rz 542; Blümich/ Rengers, § 8 KStG Rz 1106; zweifelnd Gosch KStG, a.a.O., § 8 Rz 1043h; Heger, FR 2009, 301, 307; a.A. Jürgens in Hidien/ Jürgens, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, § 5 Rz 773).
- 46 Ebenso ist in Bezug auf die kapitalertragsteuerlichen Folgen kein Verstoß gegen das unionsrechtliche Beihilferecht (Art. 107 ff. des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union) erkennbar (zu den körperschaftsteuerlichen Aspekten vgl. auch FG Düsseldorf, Urteil vom 30. Juni 2017 6 K 1900/15 K, EFG 2017, 1370, Revisionsverfahren Az. I R 55/17; Frotscher in Frotscher/Drüen, a.a.O., § 8 KStG Rz 584; Gosch KStG, a.a.O., § 8 Rz 1043a; HHR/Meier/Semelka, § 8 KStG Rz 542; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 8 Rz 1832; aber auch Märtens in Lüdicke/Mellinghoff/ Rödder [Hrsg.], Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, Festschrift für Dietmar Gosch, 2016, S. 279, 287 f.; Jürgens in Hidien/Jürgens, a.a.O., § 5 Rz 776 ff.).
- 47 3. Soweit die vGA aus den dauerdefizitären Betrieben der A- und C-GmbH folgt und deren Rechtsfolgen nicht gemäß § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 KStG a.F. ausgeschlossen sind, hat das FG rechtsfehlerhaft die Anwendbarkeit der Übergangsregelung des § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG a.F. bejaht.
- 48 a) Diese Vorschrift gewährt Bestandsschutz, wenn vor dem 18. Juni 2008 bei der Einkommensermittlung "im Einzelfall" nach "anderen Grundsätzen" als nach § 8 Abs. 7 KStG a.F. "verfahren" worden ist. In diesem Fall sollen die (anderen) Grundsätze letztmals für den Veranlagungszeitraum 2011 maßgebend sein, d.h. auch in den Streitjahren 2003 und 2004.
- 49 b) In der Gesetzesbegründung wird betont, durch § 8 Abs. 7 KStG a.F. sei keine Rechtsänderung eingetreten, sondern die bei Eigengesellschaften und Betrieben gewerblicher Art bis zum Erlass des JStG 2009 allgemein anerkannten Grundsätze zur Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG sowie die sich daraus im Einzelfall ergebende Möglichkeit der Ergebnisverrechnung seien festgeschrieben worden (BTDrucks 16/10189, S. 72). Sollte im Einzelfall nach von § 8 Abs. 7 KStG a.F. abweichenden Grundsätzen verfahren worden sein, seien diese gemäß § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG a.F. übergangsweise bis zum Veranlagungszeitraum 2011 weiter anzuwenden. Nach Auffassung des BMF setzt dies voraus, dass die angewandten Grundsätze nicht den bisherigen Verwaltungsgrundsätzen bzw. der bisherigen Rechtslage widersprochen haben (BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 1303, Rz 54).
- 50 c) Ob sich diese Einschränkung des BMF tatsächlich aus dem Gesetz ableiten lässt und welche allgemeinen Grundsätze vor dem Erlass des JStG 2009 für die im Streitfall relevante Konstellation der Beteiligung einer Trägerkörperschaft an einer Verlustkapitalgesellschaft über mehrere Zwischengesellschaften sowie die Verlustübernahme durch eine dieser Zwischengesellschaften galten bzw. ob es für diese Konstellation überhaupt allgemeine Grundsätze gab, kann im Streitfall letztlich dahingestellt bleiben. Denn durch die Bezugnahme auf die Verfahrensweise "im Einzelfall" fordert der Wortlaut des § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG a.F. für die Auslösung des Bestandsschutzes, dass vor dem 18. Juni 2008 bestandskräftige --oder zumindest unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangene-- Bescheide existierten oder eine verbindliche Auskunft erteilt wurde (vgl. HHR/

Meier/Semelka, § 8 KStG Rz 546; Blümich/Rengers, § 8 KStG Rz 1104; Schiffers, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2010, 119, 122; a.A. Leippe, DStZ 2010, 106, 113). Daran fehlt es im Streitfall.

- 51** Die zu beurteilende Struktur ist erstmals zum 1. Januar 2003 und damit zum Beginn des ersten Streitjahres aufgesetzt worden. Daraus folgt, dass es für diese Konstellation in den Vorjahren noch keine Bescheide gegeben haben kann. Schließlich ist weder vorgetragen noch aus den Akten ersichtlich, dass für die Streitjahre vor dem 18. Juni 2008 eine verbindliche Auskunft erteilt worden ist.
- 52** 4. Die Sache ist spruchreif. Auch wenn das FG nur zu § 8 Abs. 7 KStG a.F. und § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG a.F. eine abschließende Entscheidung getroffen hat, folgt aus seinen tatsächlichen Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO), dass die streitigen Kapitalertragsteuerbescheide rechtmäßig sind, soweit sie die Verluste der A- und C-GmbH betreffen.
- 53** a) Die durch die vGA i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ausgelöste Kapitalertragsteuer ist in den Zeiträumen 2003 und 2004 entstanden, auf die sich die Bescheide zutreffend beziehen.
- 54** Nach § 44 Abs. 1 Satz 2 EStG entsteht die Kapitalertragsteuer in dem Zeitpunkt, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger zufließen. Dies ist bei vGA wegen (mittelbarer) Beteiligungen an strukturell dauerdefizitären Eigengesellschaften das Jahr, in dem die jeweiligen Verluste bei diesen Gesellschaften entstehen. Denn zu diesem Zeitpunkt fließt der Klägerin der Vermögensvorteil aus einer Ersparnis von Aufwendungen zu. Dagegen findet § 44 Abs. 2 EStG bei vGA keine Anwendung (BFH-Urteil in BFHE 222, 500, BStBl II 2010, 142; Hamacher/Dahm in Korn, § 44 EStG Rz 20.1).
- 55** b) Darüber hinaus ist der vom Senat für die Annahme der vGA zugrunde gelegte Sachverhalt Gegenstand der streitigen Bescheide.
- 56** Trotz des in § 44 Abs. 1 Satz 5 EStG geregelten Anmeldezeitraums ist die Kapitalertragsteuer gemäß § 45a EStG i.V.m. § 44 Abs. 1 EStG sachverhaltsbezogen und nicht zeitraumbezogen festzusetzen (BFH-Urteile vom 16. November 2011 I R 108/09, BFHE 236, 48, BStBl II 2013, 328; vom 8. April 2014 I R 51/12, BFHE 246, 7, BStBl II 2014, 982, jeweils m.w.N.; vgl. auch Senatsurteile vom 21. September 2017 VIII R 59/14, BFHE 259, 411, BStBl II 2018, 163, und vom 30. Januar 2018 VIII R 75/13, BFHE 260, 450, BStBl II 2019, 91). Dabei ist auf den gesamten einheitlichen Lebenssachverhalt eines bestimmten Sachverhaltskomplexes abzustellen.
- 57** Obwohl das FA in seiner Begründung nur auf die niedrigeren Gewinnabführungen der Z- an die Y-GmbH bzw. auf eine Vermögensminderung auf Ebene der Z-GmbH als Folge der Abschreibungen der Beteiligungsbuchwerte der A-, B- und C-GmbH auf den niedrigeren Teilwert abgestellt hat, gehörte danach auch die im Streitfall für die vGA letztlich ursächliche Ebene des Unterhaltes eines dauerdefizitären Betriebs der A-, B- und C-GmbH zum Gegenstand der Kapitalertragsteuerbescheide. Denn auf Ebene der Klägerin ging es um den einheitlichen Sachverhaltskomplex einer empfangenen vGA aufgrund ihrer mittelbaren Beteiligung an strukturell dauerdefizitären Eigengesellschaften. Ob Ansatzpunkt der vGA bereits die Verluste auf Ebene der A-, B- und C-GmbH oder erst die tatsächlichen Verlustausgleichszahlungen auf Ebene der Z-GmbH mit anschließender Abschreibung der Beteiligungsbuchwerte bzw. die Minderung der Gewinnabführungen auf Ebene der Y-GmbH waren, ist lediglich eine Frage der Begründung. Im Übrigen war die (mittelbare) Beteiligung der Klägerin an den strukturell dauerdefizitären Eigengesellschaften für alle Begründungsansätze ein entscheidender Sachverhaltsaspekt.
- 58** c) Schließlich durfte das FA die Klägerin gemäß § 155 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung i.V.m. § 44 Abs. 1 Satz 1 EStG und § 44 Abs. 5 Satz 2 EStG sowie § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG für die angefallene Kapitalertragsteuer in Anspruch nehmen.
- 59** Auch wenn die Klägerin Gläubigerin der Kapitalerträge (in Form einer vGA gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) und damit gemäß § 44 Abs. 1 Satz 1 EStG i.V.m. und § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG Schuldnerin der Kapitalertragsteuer war, darf sie nur unter den Voraussetzungen des § 44 Abs. 5 Satz 2 EStG in Anspruch genommen werden. Diese Voraussetzungen liegen unter anderem vor, wenn der Schuldner der Kapitalerträge die Kapitalerträge nicht vorschriftsmäßig gekürzt hat oder der Gläubiger weiß, dass der Schuldner die einbehaltene Kapitalertragsteuer nicht vorschriftsmäßig abgeführt hat, und dies dem Finanzamt nicht unverzüglich mitteilt.
- 60** Im Streitfall sind bereits die Voraussetzungen der ersten Alternative erfüllt. Da die vGA erst nachträglich im Rahmen einer Betriebsprüfung festgestellt worden ist, hatte die Y-GmbH (Schuldnerin der Kapitalerträge und gemäß § 44 Abs. 1 Sätze 3 bis 5 EStG Entrichtungsschuldnerin der Kapitalertragsteuer) keine Anmeldung i.S. des § 45a EStG abgegeben und auch keine Kapitalertragsteuer einbehalten.

61 5. Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135 Abs. 1, 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de