

Fremdüblichkeit von Konzessionsabgaben im Bereich der Stromversorgung

- FG Köln, Urteil v. 09.08.2018 – 13 K 1200/15

(Revision anhängig unter BFH-Az. VIII R 31/18)

Leitsatz der Redaktion:

Im Bereich der Stromversorgung führt – ohne Feststellung einer fremdunüblichen, durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Vertragsgestaltung – allein die Nichterreichung des sog. Mindestgewinns zu keinen verdeckten Gewinnausschüttungen (vGA) i.S.d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG und § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

Tenor:

Der Nachforderungsbescheid über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag zur Kapitalertragsteuer 2013 vom 15. Januar 2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31. März 2015 wird ersatzlos aufgehoben.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages vorläufig vollstreckbar.

1

Tatbestand

2

Die Beteiligten streiten über die Rechtmäßigkeit eines Nachforderungsbescheides über Festsetzung von Kapitalertragsteuer 2013 und zugehörigem Solidaritätszuschlag.

3

Die Klägerin ist ein Versorgungsbetrieb und gehört zum Konzern der gewerblichen Betätigungen der Stadt K. Alleinige Gesellschafterin der Klägerin ist die Stadt K. Aus Konzessionsverträgen leistet die Klägerin für mehrere Sparten (Strom, Gas, Wasser) Abgaben an die Stadt K.

4

Der dem Streitverfahren zu Grunde liegende Konzessionsvertrag Elektrizität und Gas zwischen der Stadt K und der Klägerin stammt aus dem März 2002. Ausweislich § 6 Abs. 1 des Vertrages war die Klägerin verpflichtet, an die Stadt für die Einräumung der Vertragsrechte die nach Preis- und Steuerrecht für die Elektrizitäts- und Gasversorgung jeweils höchst zulässige Konzessionsabgabe zu zahlen. Der Vertrag hat eine Laufzeit bis zum 31. März 2022 (§ 9). Er enthält eine Loyalitätsklausel, wonach die Vertragsparteien den Vertrag anpassen werden, wenn Änderungen von Gesetzen oder Verordnungen oder neue

Gesetze und Verordnungen dies erforderlich oder sinnvoll machen (§ 12 Abs. 2). Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Konzessionsvertrag (Blatt 149 bis 154 d. A.) Bezug genommen.

5

Unter anderem auf der Basis dieses Vertrages zahlte die Klägerin seit dem Jahr 2002 Konzessionsabgaben an die Stadt K. Diese wurden in den Veranlagungen für die Jahre 2002 und 2003 uneingeschränkt als Betriebsausgaben berücksichtigt (vgl. Anl. 2 des Betriebsprüfungsberichtes für die Jahre 2008 bis 2011 vom 25. Januar 2013).

6

Auch in den Jahren 2004 bis 2007 zahlte die Klägerin an die Stadt K Konzessionsabgaben. Diese betragen 1.466.000 € (2004), 1.477.000 € (2005), 1.508.000 € (2006) und 1.489.000 € (2007). Die entsprechenden Zahlungen machte die Klägerin im Rahmen ihrer Gewinnermittlungen als Betriebsausgaben geltend.

7

Die steuerlichen Verhältnisse der Klägerin, die der andauernden Betriebsprüfung durch das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung B – Prüfungsfinanzamt – unterliegt, wurden in den Jahren von 2009 bis 2011 für die Jahre 2004 bis 2007 einer steuerlichen Außenprüfung unterzogen.

8

Bei dieser Außenprüfung, die sich auch auf die Prüfung der Kapitalertragsteuer bezog, wurde, ausgehend von der in dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen – BMF – vom 9. Februar 1998 (BStBl I 1998, 209) in Gestalt des Schreibens vom 27. September 2002 (BStBl I 2002, 940) niedergelegten Verwaltungsauffassung zur Abziehbarkeit von Konzessionsabgaben bei öffentlichen Betrieben, überprüft, ob die von der Klägerin geleisteten Konzessionsabgaben den Anforderungen des BMF-Schreibens genügen. Dabei war insbesondere die in Tz. A. III. 2.2 und 3 fixierte Auffassung, Konzessionsabgaben könnten nur insoweit unkorrigiert als Aufwand gebucht und als Betriebsausgabe geltend gemacht werden, wie nach Abzug der Konzessionsabgabe ein Mindestgewinn von 1,5 % des Sachanlagevermögens verbleibe, Gegenstand der Prüfung.

9

Da die Handelsbilanzgewinne der Jahre 2004 bis 2006 mindestens 2,1 % des spartenübergreifenden Sachanlagevermögens, im Durchschnitt über 3,5 % der Bezugsgröße, betragen, wurden die Konzessionsabgaben auch bei den endgültigen Veranlagungen nach der Außenprüfung uneingeschränkt als Betriebsausgaben berücksichtigt. Wegen der Einzelheiten wird auf den Betriebsprüfungsbericht für die Jahre 2004 bis 2007 vom 7. Juli 2011 verwiesen.

10

Auch für das hier unter anderem tatsächlich betroffene Jahr 2007 folgte das Prüfungsfinanzamt der in dem BMF-Schreiben vertretenen Auffassung, bei Konzessionsabgaben sei eine verdeckte Gewinnausschüttung – vGA – dann anzunehmen,

wenn in dem Veranlagungszeitraum des Abzugs und den folgenden fünf Jahren ein angemessener Gesamtgewinn nicht erreicht werde. Wenn in einem Veranlagungszeitraum der Mindestgewinn unterschritten werde, sei die Veranlagung in diesem Punkt zunächst vorläufig durchzuführen, um zu prüfen, ob in den nachfolgenden fünf Jahren im Durchschnitt der Mindestgewinn unterschritten werde.

11

Auf der Basis des gegenüber dem Vorjahr um ca. ... € angewachsenen Buchwertes des Sachanlagevermögens von ... € wurde der danach erforderliche Mindestgewinn für das Jahr 2007 – rechnerisch unstrittig – mit ... € berechnet. Dem stand ein handelsbilanzieller Verlust von ... € gegenüber. Im Hinblick auf die nach dem BMF-Schreiben zu beachtenden fünf Folgejahre erfolgte die Körperschaftsteuerveranlagung 2007 daher entsprechend Tz. 4.14 des Betriebsprüfungsberichtes insoweit vorläufig.

12

Im Rahmen der Außenprüfung für den Zeitraum 2008 bis 2011 im Jahr 2013 griff das Prüfungsfinanzamt den Vorgang erneut auf. Dabei stellte der Prüfer unter Einbeziehung der im Jahr 2013 bereits vorliegenden Bilanz für das Jahr 2012 fest, dass durch die Konzessionsabgaben der Sparten Strom und Wasser sowohl die Mindestgewinne für die Veranlagungszeiträume 2007 bis 2009 als auch die durchschnittlichen Mindestgewinne von 1,5 % des Sachanlagevermögens unterschritten worden sind. Deshalb ermittelte er für die Jahre 2007 bis 2009 nach Sparten getrennt jeweils entsprechende vGA.

13

Für die hier allein interessierende Sparte Strom ergaben sich bei unstrittigen Konzessionsabgaben von ... € (2007), ... € (2008) und ... € (2009) anteilige Handelsbilanzergebnisse von -... € (2007), -... € (2008) und ... € (2009).

14

Die Mindestgewinne (von 1,5 %) berechneten sich, ausgehend von stark ansteigenden Buchwerten des Sachanlagevermögens, mit ... € im Jahr 2007 (Sachanlagevermögen: ... €), mit ... € im Jahr 2008 (Sachanlagevermögen: ... €) und mit ... € im Jahr 2009 (Sachanlagevermögen: ... €).

15

Die durchschnittlichen handelsrechtlichen Jahresüberschüsse des Ausgangsjahres sowie der jeweils folgenden fünf Veranlagungszeiträume für die Sparte Strom beliefen sich im Fall der Spartentrennung für die Jahre 2007 bis 2009 auf -... €, -... € und -... €. Die durchschnittlichen Mindestgewinne betragen ... €, ... € und ... €. Die negativen durchschnittlichen Handelsbilanzergebnisse beruhen dabei ganz wesentlich auf dem Verlust von ... € im Jahr 2010. Im Übrigen hat die Klägerin aus der Sparte Strom in den Jahren nach 2009 ständig steigende, anteilige Handelsbilanzgewinne erzielt. Wegen der Einzelheiten wird auf die Darstellung in Anl. 2 des Betriebsprüfungsberichtes für die Veranlagungszeiträume 2008 bis 2011 vom 19. September 2013 verwiesen.

16

Danach ergaben sich nach Überzeugung der Betriebsprüfung für die Sparte Strom vGA von ... € (2007, gesamte Konzessionsabgabe), von ... € (2008, gesamte Konzessionsabgabe) und von ... € (2009, Differenz zwischen Mindestgewinn und anteiligem Handelsbilanzergebnis). Diese körperschaftsteuerlich in den Jahren 2007 bis 2009 erfassten vGA bilden den Ausgangspunkt für die Bemessung der hier streitbefangenen Kapitalertragsteuer 2013.

17

Die Bemessungsgrundlagen für die Kapitalertragsteuer erhöhten sich – entsprechend der Handhabung bei anderen vGA – um die von der Klägerin „getragene“ Kapitalertragsteuer einschließlich Solidaritätszuschlag (18,8 % der vGA) von ... € (2007), ... € (2008) und ... € (2009) auf insgesamt ... € (2007), ... € (2008) und ... € (2009). Die Gesamtbemessungsgrundlage für die Kapitalertragsteuer der drei Jahre beläuft sich daher auf ... € und führt bei einer Kapitalertragsteuer von 15 % zu ... € Kapitalertragsteuer und ... € Solidaritätszuschlag (vgl. Tz. 6.4 und 6.6 des Prüfungsberichtes sowie Seite 3 der Klagebegründungsschrift, Blatt 43 d. A.). Die Beträge sind rechnerisch unstrittig.

18

Während die Betriebsprüfung hinsichtlich der von ihr angenommenen vGA im Zusammenhang mit den Konzessionsabgaben für die Sparte Wasser von einem Zufluss bei der Klägerin in den Jahren 2008 bis 2010, also jeweils im Folgejahr der tatsächlichen Konzessionszahlung, ausging, vertrat sie hinsichtlich der Konzessionszahlungen für die Sparte Strom die Auffassung, der Zufluss sei erst im Jahr 2013, also dem Jahr des Ablaufs des sechsjährigen Betrachtungszeitraums für das Jahr 2007, erfolgt. Hinsichtlich der Jahre 2008 und 2009 ging sie davon aus, die vGA stehe dem Grunde und der Höhe nach trotz des fehlenden Ablaufs des sechsjährigen Betrachtungszeitraums ebenfalls bereits fest, da selbst wesentliche Erhöhungen beim Spartenergebnis 2013 und 2014 nicht mehr dazu führen könnten, dass das Durchschnittsergebnis für die Jahre 2008 und 2009 zu einer Überschreitung des Mindestgewinns führe. Wegen der Einzelheiten wird auf Tz. 6.2 und 4.8 des Prüfungsberichtes verwiesen.

19

Der Beklagte erließ daraufhin unter dem 15. Januar 2014 den streitbefangenen Nachforderungsbescheid zur Kapitalertragsteuer und zugehörigem Solidaritätszuschlag für den Zeitraum 2013, mit dem die rechnerisch unstrittige Kapitalertragsteuer von ... € zzgl. ... € Solidaritätszuschlag, insgesamt ... € für die in den Jahren 2007 bis 2009 erfolgten Konzessionszahlungen der Sparte Strom, soweit sie als vGA qualifiziert worden waren, von der Klägerin nachgefordert wurden. Die Begründung des Bescheides beschränkt sich auf einen Verweis auf den Prüfungsbericht. Wegen der Einzelheiten wird auf die Kopie des Bescheides (Blatt 16 d. A.), der neben der Festsetzung der hier allein streitigen Kapitalertragsteuer 2013 auch Nachforderungen für die Jahre 2008 bis 2010 beinhaltet, verwiesen. Bereits unter dem 4. März 2013 war nach Abschluss der Betriebsprüfung für die Vorjahre ein Nachforderungsbescheid zur Kapitalertragsteuer für die Jahre 2004 bis 2007 ergangen.

20

Gegen die für den Zeitraum 2013 vorgenommene Festsetzung der Kapitalertragsteuer und des Solidaritätszuschlags zur Kapitalertragsteuer wandte sich die Klägerin mit fristgerecht

erhobenem Einspruch. Mit ihm beantragte sie, diese Kapitalertragsteuer und den Solidaritätszuschlag auf null Euro herabzusetzen. Da die Kapitalertragsteuer für die vGA der Sparte Strom nach Auffassung des Beklagten erst im Jahr 2013 entstanden sei, handle es sich um eine Verwendung von Beträgen des steuerlichen Einlagekontos, das zum 31. Dezember 2012 mit ... € festgestellt worden sei. Der ausschüttbare Gewinn habe null Euro betragen. Dem Beklagten wurde mit Schreiben vom 28. Januar 2014 eine entsprechende Steuerbescheinigung über die Verwendung des Einlagekontos überlassen.

21

Demgegenüber vertrat der Beklagte die Auffassung, die Verwendung des steuerlichen Einlagekontos komme nicht in Betracht, weil die erst im Jahr 2013 erstellte Steuerbescheinigung im Zeitpunkt der ersten Bekanntgabe der Feststellungsbescheide im Sinne des § 27 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes – KStG – auf den 31. Dezember 2007 bis 2009 nicht vorgelegen habe. Dies führe nach § 27 Abs. 5 Satz 2 KStG zur gesetzlich festgeschriebenen Einlagekontoverwendung von null Euro.

22

Die Feststellungen gemäß § 27 Abs. 2 KStG seien wie folgt durchgeführt worden:

23

	31.12.2006	31.12.2007	31.12.2008	31.12.2009	31.12.2012
Erstmalige Feststellung	15.08.2011	10.11.2008	21.12.2010	11.06.2012	21.05.2014
Letzter Bescheid	07.01.2014	04.02.2014	04.02.2014	12.02.2014	
Einlagekonto	... €	... €	... €	... €	... €
Ausschüttbarer Gewinn					

24

Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 31. März 2015 als unbegründet zurück. Er vertrat die Auffassung, die Kapitalertragsteuer auf vGA im abgelaufenen Wirtschaftsjahr entstehe gemäß § 44 Abs. 6 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes – EStG – im Zeitpunkt der Bilanzerstellung, spätestens acht Monate nach Ablauf des Wirtschaftsjahres. Danach sei die Kapitalertragsteuer auch für das Jahr 2007 frühestens im Jahr 2008 entstanden, so dass der seit diesem Jahr geltende Steuersatz von 15 % zur Anwendung komme.

25

Im Streitfall sei darüber hinaus das BMF-Schreiben zu berücksichtigen, was dazu führe, dass erst nach Vorlage der Bilanz 2012 habe festgestellt werden können, ob die Konzessionszahlungen 2007 als vGA zu qualifizieren seien.

26

Weiterhin müsse beachtet werden, dass anders als bei der Körperschaftsteuer, bei der sämtliche innerhalb eines Veranlagungszeitraums bezogene Einkünfte erfasst würden, der Kapitalertragsteuer nur einzelne Einkünfte unterworfen seien. Daher sei die Anmeldung der Kapitalertragsteuer ebenso wie die Nachforderung durch einen Bescheid gemäß § 167 Abs. 1 Satz 1 der Abgabenordnung – AO – sachverhalts- und nicht zeitraumbezogen ausgestaltet.

Demnach bestehe auch keine Verbindung zwischen dem Zeitpunkt der Entstehung der Kapitalertragsteuer und den Regelungen zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos gemäß § 27 Abs. 2 und 5 KStG.

27

Die vGA seien in den Wirtschaftsjahren 2007 bis 2009 abgeflossen. Die Nachforderung der auf die vGA entfallenden Kapitalertragsteuer für 2013 habe für die Frage des Abflusszeitpunktes keine Bedeutung. Für die festgestellten vGA lägen die Voraussetzungen zur Einlagenrückgewähr gemäß § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG nicht vor, weil bis zum Tag der Bekanntgabe der erstmaligen Feststellung nach § 27 Abs. 2 KStG zum Schluss des Wirtschaftsjahres der Leistung eine Steuerbescheinigung im Sinne des § 27 Abs. 3 KStG nicht erteilt worden sei und damit der Betrag der Einlagenrückgewähr als mit null Euro bescheinigt gelte (§ 27 Abs. 5 Satz 2 KStG). Die erstmaligen Feststellungen gemäß § 27 Abs. 2 KStG für die Jahre 2007 bis 2009 seien spätestens im Juni 2012 erfolgt, die Steuerbescheinigung sei aber erst im Jahr 2013 ausgestellt worden. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung (Blatt 17 bis 24 d. A.) Bezug genommen.

28

Dagegen wendet sich die Klägerin mit der am Montag, dem 4. Mai 2015, fristgerecht erhobenen Klage. Ausgehend von dem unstreitigen äußeren Sachverhalt vertrat sie zunächst die Auffassung, aus dem Zufluss der vGA im Jahr 2013 folge, dass auch die Leistung im Sinne des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG im Jahr 2013 erfolgt sei. Der Abfluss bei ihr, der Klägerin, und der Zufluss bei der Stadt K erfolgten als ein Lebenssachverhalt zu einem identischen Zeitpunkt. Die Leistung sei daher im Jahr 2013 aus dem steuerlichen Einlagekonto erfolgt.

29

Eine vGA sei nach § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ein der Kapitalertragsteuer nach § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG unterliegender Kapitalertrag, soweit keine Einlagenrückgewähr im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG i.V.m. § 27 KStG vorliege. Dabei entstehe die Kapitalertragsteuer nach § 44 Abs. 1 Satz 2 EStG in dem Zeitpunkt, in dem die Kapitalerträge dem Gläubiger zufließen.

30

Ausgehend von der Auffassung des Beklagten, wonach das für die Annahme einer vGA erforderliche Tatbestandsmerkmal der gesellschaftsrechtlichen Veranlassung erst zu dem Zeitpunkt erfüllt werde, zu dem festgestellt werden könne, dass der Mindesthandelsbilanzgewinn nicht erreicht worden sei, könne die Leistung im Sinne des § 27 Abs. 1 Satz 3 KStG erst dann erfolgen, wenn die entsprechende Voraussetzung festgestellt werde. Dieser Zeitpunkt liege im Jahr 2013. Dies werde durch eine im Laufe des Klageverfahrens vorgelegte Stellungnahme des Prüfungsfinanzamtes letztlich bestätigt, da das Prüfungsfinanzamt davon ausgehe, der die Kapitalertragsteuer auslösende Sachverhalt sei mit Feststellung des Jahresabschlusses 2012 im Jahr 2013 bewirkt worden. Anhaltspunkte für die Annahme eines rückwirkenden Ereignisses fehlten.

31

Der Auffassung des Beklagten, der Abfluss der vGA durch die Konzessionszahlungen in den Jahren 2007 bis 2009 sei jeweils in den entsprechenden Veranlagungszeiträumen, der für die Kapitalertragsteuer maßgebliche Zufluss aber erst in 2013 erfolgt, sei nicht zu folgen. Bei Abfluss der Konzessionsabgaben habe keine Vorteilsgewährung festgestellt werden können. Daher sei auch keine Leistung abgeflossen. Vielmehr sei in den Jahren 2007 bis 2009 eine schuldrechtliche Verpflichtung beglichen worden und erst nach Ablauf des Zeitraums von sechs Jahren sei im Jahr 2013 eine vGA und damit eine Leistung im Sinne des § 27 KStG gegeben gewesen. Insoweit hingen Zufluss- und Abflusszeitpunkt der vGA zusammen. Folgerichtig sei für die Entscheidung, ob es sich um eine Leistung aus dem Einlagekonto handele, die Feststellung gemäß § 27 Abs. 2 KStG zum 31. Dezember 2012 maßgeblich.

32

§ 44 Abs. 6 Satz 2 EStG sei im Streitfall nicht einschlägig. Diese Regelung beziehe sich ausschließlich auf die in § 44 Abs. 6 Satz 1 EStG genannten Fälle des § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7 Buchst. c EStG (Kapitalerträge eines nicht von der Körperschaftsteuer befreiten Betriebs gewerblicher Art). Ein solcher Sachverhalt liege im Streitfall nicht vor.

33

Hilfsweise vertrat und vertritt die Klägerin die Auffassung, der Bescheid über Kapitalertragsteuer 2013 müsse auch bei Ablehnung ihrer Auffassung, Ab- und Zufluss der vGA lägen im Jahr 2013, aufgehoben werden, weil dann als Zeitpunkte des Zuflusses nur die Jahre der tatsächlichen Zahlung der Konzessionsabgaben in Betracht kämen. Dann könnte nur Kapitalertragsteuer für 2007, 2008 und 2009 nachgefordert werden.

34

Soweit der Beklagte vortrage, es sei unerheblich, ob die Kapitalertragsteuer als eine solche des Jahres 2013 oder eine der Jahre 2007 bis 2009 bezeichnet werde, sei darauf hinzuweisen, dass durch den Leistungszeitpunkt der vGA auch bestimmt werde, welcher Steuersatz für die Bemessung der Kapitalertragsteuer maßgeblich sei. Eine konkrete Bestimmung des Leistungszeitpunktes sei daher auch unter diesem Aspekt zwingend vorzunehmen und nicht nur eine Frage der Jahresbezeichnung.

35

Das Gericht erteilte den Beteiligten im Rahmen der mündlichen Verhandlung vom 18. Januar 2018 den Hinweis, dass der Senat in seiner bisherigen Rechtsprechung bei der Prüfung, ob eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung im Sinne der Rechtsprechung zur vGA vorliege, auf den konkreten Fremdvergleich unter Würdigung der Gesamtumstände abgestellt habe (Hinweis auf BFH-Urteil vom 6. April 2005 I R 15/04, BStBl II 2006, 196; vgl. dazu auch Gosch, KStG, 3. Aufl., 2015, § 8 KStG Rdnr. 940 m.w.N.). Er halte aber entsprechend der Rechtsprechung des BFH auch eine Orientierung an dem BMF-Schreiben insoweit für möglich, wie sich darin der Finanzverwaltung zugängliche Erfahrungen widerspiegeln, deren Berücksichtigung unter dem Gesichtspunkt des Betriebsvergleiches geboten erscheine (vgl. BFH-Urteile vom 9. Dezember 2010 I R 28/09, BFH/NV 2011, 850 und vom 31. Januar 2012 I R 1/11, BFH/NV 2012, 877). Eine an dem BMF-Schreiben orientierte Fremdvergleichsbetrachtung setze aber voraus, dass beide Verfahrensbeteiligten – wie im gesamten außergerichtlichen und gerichtlichen Verfahren – weiterhin die dem BMF-Schreiben zugrunde liegenden tatsächlichen Annahmen als zutreffend akzeptierten.

36

Daraufhin hat die Klägerin die Vertagung der Sache beantragt und in der Folgezeit die Begründung ihrer Klage umgestellt. Sie vertritt nunmehr vorrangig die Auffassung, es lägen bereits keine vGA vor. Die von ihr gezahlten Konzessionsabgaben seien nicht durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst, sondern entsprächen in der Gestaltung wie in der Höhe fremdüblichen Zahlungen. Auch Drittanbieter hätten vergleichbare Abgaben an die Stadt K leisten müssen.

37

Im Streitfall sei der von dem BMF-Schreiben geforderte Mindestgewinn nicht dazu geeignet, die Fremdüblichkeit der Konzessionsabgaben festzustellen. Das BMF-Schreiben beruhe insoweit auf einer überholten Rechtslage, nämlich der Anordnung über die Zulässigkeit von Konzessionsabgaben der Unternehmen und Betriebe zur Versorgung mit Elektrizität, Gas und Wasser an Gemeinden und Gemeindeverbände des Reichskommissars für die Preisbildung und der dazu ergangenen Ausführungsanordnung aus den Jahren 1941 und 1943 – KAE –, die zumindest hinsichtlich der Stromsparte im Jahr 1992 durch die Konzessionsabgabenverordnung – KAV – abgelöst worden sei. Während nach der KAE (§§ 2 und 5) die Konzessionsabgaben bestimmte Prozentsätze der Roheinnahmen nicht überschreiten durften und gekürzt werden mussten, wenn durch die Abführung eine ordnungsgemäße Weiterführung des Versorgungsunternehmens gefährdet wurde (Mindestgewinn), enthalte die KAV betragsmäßige Höchstbeträge und keinerlei Regelungen über Mindestgewinne.

38

Die nach der KAV zulässigen Höchstbeträge der Konzessionsabgaben Strom würden grundsätzlich von den Gemeinden verlangt und von den Versorgungsunternehmen gezahlt. Dies entspreche auch der Annahme des Verordnungsgebers, der in § 4 Abs. 2 KAV für den Fall der Vereinbarung niedrigerer Konzessionsabgaben als der Höchstbeträge nach § 2 KAV vorschreibe, dass dieser Preisvorteil an die Kunden weitergegeben werden müsse.

39

Neben der veränderten Gesetzeslage sei die Liberalisierung des Energiemarktes zu beachten, was unter anderem zu einem erhöhten Wettbewerb um Strom- und Gaskonzessionen geführt habe.

40

Die Fremdüblichkeit der im Streitfall vereinbarten höchstmöglichen Konzessionsabgabe von 1,59 Cent je Kilowattstunde – kWh – ergebe sich im Streitfall auch daraus, dass alle anderen Anbieter, deren Strom in K durchgeleitet würden, ebenfalls den Höchstbetrag an die Gemeinde K zahlen müssten.

41

Aus den allgemeinen Veröffentlichungen von Konzessionsabgaben überregionaler Anbieter ergebe sich ebenfalls, dass grundsätzlich der zulässige Höchstbetrag als Konzessionsabgabe gezahlt werden müsse.

42

Insoweit legt die Klägerin diverse Beweismittel zur Fremdüblichkeit der nach der KAV zulässigen Höchstbeträge für Konzessionen vor. Der Auszug des Preisblattes zu den Konzessionsabgaben der S GmbH weist für die Stadt K eine Konzessionsabgabe von 1,59 Cent/kWh aus (Blatt 132 d. A.). Das Preisblatt der X GmbH (T-Konzern) weist auf ca. 25 Seiten durchgängig die zulässigen Höchstkonzessionen von 1,32, 1,59 und 1,99 Cent/kWh für ca. 1.400 Gemeinden bis zu 25.000, 100.000 und 500.000 Einwohnern im Einzugsbereich des Anbieters aus. Der Höchstbetrag für Gemeinden mit bis zu 25.000 Einwohnern wird in keinem Fall unterschritten (Blatt 133 bis 146 d. A.). Ein Auszug aus dem Konzessionsvertrag zwischen der T1 mbH sowie der Stadt und den Stadtwerken L aus dem Jahr 1993 weist einen Konzessionsbetrag von 3,12 Pfennig/kWh, den zu diesem Zeitpunkt vorgegebenen Höchstbetrag der Konzessionsabgabe, aus (Blatt 148 d. A.).

43

In einer eidesstattlichen Versicherung bestätigt der Bürgermeister der Stadt K, dass diese in allen gültigen Konzessionsverträgen den gesetzlich zulässigen Höchstbetrag gemäß § 2 Abs. 2 KAV vereinbart habe (Blatt 194 d. A.).

44

Zum Nachweis der Vergleichbarkeit der Konditionen im Übrigen liegen der Konzessionsvertrag der Klägerin mit der Stadt K vom 22. März 2002 (Blatt 149 bis 154 d. A.), ein Auszug aus dem Konzessionsvertrag der Stadtwerke U GmbH mit der Stadt U (Blatt 155 bis 156 d. A.), der Konzessionsvertrag der Stadtwerke M GmbH mit der Stadt M (Blatt 157 bis 165 d. A.), Konzessionsverträge der Stadtwerke O GmbH mit der Ortsgemeinde N und der Stadt O (Blatt 166 bis 171 und 172 bis 182 d. A.) sowie ein Mustervertrag der Versorgungsunternehmen der V-Gruppe (Blatt 183 bis 191 d. A.) vor.

45

Nach Überzeugung der Klägerin beweisen die vorgelegten Unterlagen, dass die streitgegenständlichen Vereinbarungen zwischen ihr und der Stadt K hinsichtlich der Konditionen genauso auch von anderen ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleitern getroffen worden wären. Die Vereinbarung der höchst zulässigen Konzessionsabgabe beruhe nicht auf dem Gesellschaftsverhältnis, sondern entspreche einem fremdüblichen Rechtsgeschäft.

46

Ein weiteres Indiz gegen die Annahme einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung ergebe sich aus den Vorgaben des Energiewirtschaftsgesetzes – EnWG – für die Vergabe von Konzessionen. Nach § 46 Abs. 1 Satz 2 EnWG könne eine Gemeinde den Abschluss von Verträgen ablehnen, solange das Energieversorgungsunternehmen die Zahlung von Konzessionsabgaben in Höhe der Höchstsätze der KAV bzw. des § 48 Abs. 2 EnWG verweigere.

47

Da die Vergabeverfahren vom Diskriminierungsverbot und dem Gleichbehandlungsgebot sowie der Verpflichtung zur Transparenz gekennzeichnet seien, müsse die Forderung nach einer bestimmten Höhe der Konzessionsabgabe bereits vor Vergabe der Konzession im Rahmen der Ausschreibung für alle potentiellen Bewerber gleichermaßen vorgegeben sein. Eine spätere Forderung der Höchstbeträge sei unzulässig. Daher müssten die Höchstbeträge als marktkonform anerkannt werden.

48

Wegen der weiteren Einzelheiten des Vortrags bezüglich des Fehlens einer vGA dem Grunde nach wird auf den Schriftsatz vom 23. März 2018 mit allen Anlagen verwiesen (Blatt 121 bis 191 d. A.).

49

Neben diesem geänderten Vorbringen hält die Klägerin hilfsweise an den weiteren im Verlaufe des Verfahrens vorgetragenen Begründungen für die Rechtswidrigkeit des angefochtenen Kapitalertragsteuerbescheides fest.

50

Die Klägerin beantragt,

51

den Nachforderungsbescheid über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer und Solidaritätszuschlag zur Kapitalertragsteuer 2013 vom 15. Januar 2014 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 31. März 2015 aufzuheben,

52

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

53

Der Beklagte beantragt,

54

die Klage abzuweisen

55

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

56

Er verweist zur Begründung auf die Einspruchsentscheidung sowie eine im Klageverfahren vorgelegte Stellungnahme des Prüfungsfinanzamtes vom 30. Juli 2015 (Blatt 51-53 d. A.).

57

In der Stellungnahme führt das Prüfungsfinanzamt unter Bezugnahme auf die einschlägigen gesetzlichen Vorschriften und Verwaltungsanweisungen aus, die Kapitalertragsteuer sei nach der Rechtsprechung des BFH sachverhalts- und nicht zeitraumbezogen ausgestaltet. Der die Kapitalertragsteuer auslösende Sachverhalt werde im Streitfall mit der Feststellung des Jahresabschlusses 2012 der Klägerin und der sich daraus ableitenden steuerlichen Umqualifizierung der in den Jahren 2007 bis 2009 erfolgten Zuflüsse der Konzessionsabgaben in vGA bewirkt. Ob die im Jahr 2013 entstandene Kapitalertragsteuerschuld als Kapitalertragsteuer 2013 oder als Kapitalertragsteuer 2007 bis 2009 bezeichnet werde, sei nachrangig. Verjährung sei im Jahr 2015 noch nicht eingetreten.

58

Bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage sei nicht das zum 31. Dezember 2012 festgestellte Einlagekonto relevant, sondern z.B. das zum 31. Dezember 2006 festgestellte Einlagekonto für die im Jahr 2013 quasi wie durch ein rückwirkendes Ereignis in vGA umqualifizierte Konzessionsabgabe des Jahres 2007. Insofern verbiete sich jedoch die Verwendung des Einlagekontos in allen Jahren, da zunächst keine Steuerbescheinigungen erstellt worden seien.

59

Auch nach Umstellung der Klagebegründung sieht der Beklagte keine Gründe von der im Außenprüfungsbericht vertretenen Rechtsauffassung abzuweichen. Das BMF-Schreiben vom 9. Februar 1998 sei weiterhin anzuwenden. Dem stehe das BFH-Urteil vom 6. April 2005 (I R 15/04, BStBl II 2006, 196) nicht entgegen. Die Entscheidung sei unter Geltung des vorangegangenen BMF-Schreibens vom 30. März 1994 (BStBl I 1994, 264) ergangen, das noch keine Regelung zur Berücksichtigung des sechsjährigen Überprüfungszeitraums beinhaltet habe.

60

Entscheidungsgründe

61

Die Klage ist in vollem Umfang begründet. Der angefochtene Kapitalertragsteuerbescheid ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –).

62

Der Senat kann hier offenlassen, ob der Beklagte in der Einspruchsentscheidung zu Recht davon ausgegangen ist, die in den Jahren 2007 bis 2009 an die Stadt K gezahlten Konzessionsabgaben seien wegen einer durch das BMF-Schreiben erfolgten Modifikation des gesetzlichen Tatbestandes der Stadt erst im Jahr 2013 im Sinne einer den Steuerabzug gemäß § 43 Abs. 1 Nr. 1 EStG auslösenden Weise zugeflossen und deshalb in einem Kapitalertragsteuerbescheid 2013 zu erfassen. Diese verfassungsrechtlich (vgl. Art. 20 Abs. 3 des Grundgesetzes) wie auch steuerrechtlich (vgl. § 38 AO) gewagte Auffassung hat

allerdings selbst der Beklagte in der mündlichen Verhandlung nicht länger aufrechterhalten wollen.

63

Ebenso kann offenbleiben, ob der streitbefangene Nachforderungsbescheid zur Kapitalertragsteuer (vgl. § 167 Abs. 1 AO) im Hinblick auf die grundsätzlich sachverhalts- und nicht zeitraumbezogene Ausgestaltung der Kapitalertragsteuer (vgl. BFH-Urteil vom 16. November 2011 I R 108/09, BStBl II 2013, 328 Rdnr. 19) aufgrund der zeitlichen Fehlzuordnung und/oder Fehlbezeichnung wegen fehlender hinreichender Bestimmtheit im Sinne des § 119 Abs. 1 AO nichtig (vgl. dazu z.B. BFH-Urteile vom 26. Juni 1985 IV R 62/83, BFH/NV 1987, 19 und vom 15. April 2010 IV R 67/07, BFH/NV 2010, 1606) oder nur rechtswidrig war.

64

Der Nachforderungsbescheid enthält eine Festsetzung für den Zeitraum 2013 und verweist zur Begründung ausschließlich auf den Betriebsprüfungsbericht. Dieser erzeugt den Eindruck, es seien in den Jahren 2007 bis 2009 zugeflossene vGA besteuert worden. Tatsächlich sind – wie sich aus der Anwendung des Steuersatzes von 15 % für das Jahr 2007 ergibt – aufgrund der rechtsirrigen Anwendung des § 44 Abs. 6 EStG fiktionale Zuflüsse in den Jahren 2008 bis 2010 besteuert worden.

65

Ob die Summe der bezeichneten Fehler zur vollständigen oder nur teilweisen Aufhebung des Nachforderungsbescheides führen müsste, bedarf keiner Klärung, da entgegen der Auffassung des Beklagten der angefochtene Bescheid schon deshalb rechtswidrig und aufzuheben ist, weil im Zusammenhang mit den Konzessionszahlungen der Klägerin im Bereich der Sparte Strom keine Kapitalertragsteuer entstanden ist.

66

Die Kapitalertragsteuer entsteht nach § 44 Abs. 1 Satz 2 EStG in dem Zeitpunkt, in dem die Kapitalerträge gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 EStG, zu denen auch vGA gehören, dem Gläubiger zufließen. Sie wird grundsätzlich nach § 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG erhoben.

67

Im Streitfall sind der Stadt K als Gläubigerin und Empfängerin der Konzessionszahlungen aber keine Kapitalerträge im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG zugeflossen. Die von der Klägerin in den Jahren 2007 bis 2009 gezahlten Konzessionsabgaben sind vielmehr (nur) Betriebsausgaben für die Klägerin, nur zivilrechtliches Entgelt für die Einräumung des Rechts zur Benutzung öffentlicher Verkehrswege für die Verlegung und den Betrieb von Leitungen, die der unmittelbaren Versorgung von Letztverbrauchern im Gemeindegebiet mit Energie dienen (vgl. § 48 Abs. 1 des Gesetzes über die Elektrizitäts- und Gasversorgung – EnWG – vom 7. Juli 2005) für die Gläubigerin, die Stadt K, und unter keinem denkbaren Gesichtspunkt Kapitalerträge.

68

Die Außenprüfung und der Beklagte, die bei der Annahme der vGA den sie bindenden Anweisungen des BMF-Schreibens gefolgt sind, sind zu Unrecht davon ausgegangen, dass die (unstreitigen) Betriebsausgaben der Klägerin außerbilanziell durch den Ansatz von vGA zu neutralisieren seien und daher von Kapitalerträgen ausgegangen werden müsse. Die Annahme, die Konzessionsabgaben seien – ohne Feststellung einer fremdunüblichen, durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Vertragsgestaltung – allein wegen der Nichterreichung des so genannten Mindestgewinns im Sinne von Tz. A. III. 3. des BMF-Schreibens vGA, steht nicht im Einklang § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG und dem, den parallelen Körperschaftsteuerfestsetzungen 2007 bis 2009 zu Grunde liegenden, § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG.

69

Im Streitfall liegen weder vGA im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG noch im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG vor.

70

Eine vGA i. S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG liegt vor, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung ihren Anlass im Gesellschaftsverhältnis hat (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 19. Juni 2007 VIII R 54/05, BStBl II 2007, 830; weitere Nachweise bei Weber-Grellet in Schmidt, EStG, 37 Aufl., 2018 § 20 Rdnr. 42 und Moritz/Strohm in Frotscher/Geurts, EStG, § 20 Rdnr. 117). Im Rahmen des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG ist die vGA beim Gesellschafter zu erfassen, wenn sie ihm im Sinne des § 11 EStG zufließt (BFH a.a.O.; weitere Nachweise bei Ratschow in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 20 EStG Rdnr. 112).

71

Unter einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung oder 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 und für die Gewerbesteuer mit § 7 des Gewerbesteuergesetzes auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 27. Juli 2016 I R 8/15, BFH/NV 2017, 134 m.w.N.).

72

Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der BFH die für eine vGA im Sinne sowohl des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG als auch des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG erforderliche (Mit-)Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (vgl. BFH-Urteile vom 16. März 1967 I 261/63, BStBl III 1967, 626; vom 8. September 2010 I R 6/09, BStBl II 2013, 186; vom 27. Juli 2016 I R 12/15, BStBl II 2017, 217 m.w.N. und vom 13. Dezember 2006 VIII R 31/05, BStBl II 2007, 393; Weber-Grellet a.a.O. § 20 Rdnr. 42 m.w.N.). 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 (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 20. August 2008 I R 19/07, BFHE 222, 494; vom 9. Dezember 2010 I R 28/09, BFH/NV 2011, 850).

73

Ist der begünstigte Gesellschafter – wie im Streitfall – ein beherrschender, so kann 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. BFH-Urteile vom 17. Dezember 1997 I R 70/97, BStBl II 1998, 545; vom 17. Januar 2018 I R 74/15, juris und vom 5. Oktober 2004 VIII R 9/03, BFH/NV 2005, 526 m.w.N.). Wie der BFH unter Berufung auf den Beschluss des BVerfG vom 7. November 1995 (2 BvR 802/90, BStBl II 1996, 34) ausgeführt hat, ist das Fehlen klarer, eindeutiger, wirksamer und im Voraus geschlossener Vereinbarungen nicht unwiderlegbares Merkmal einer vGA, sondern nur ein für eine vGA sprechendes Beweisanzeichen (vgl. BFH, BStBl II 1998, 545 m.w.N.).

74

Zu berücksichtigen ist dabei, dass das Fehlen von Nebenabreden nicht zwangsläufig mit der Annahme einer vGA und damit einer durch das Gesellschaftsverhältnis veranlassten Zuwendung einhergeht. Vielmehr bedarf es in einem solchen Fall der Gesamtwürdigung der Abrede und ihrer tatsächlichen Handhabung; auch können die Vorschriften des Bürgerlichen Gesetzbuchs – BGB – ergänzend heranzuziehen sein (BFH-Urteile vom 28. Oktober 1987 I R 110/83, BStBl II 1988, 301; vom 29. April 1992 I R 21/90, BStBl II 1992, 851 und vom 17. Januar 2018 I R 74/15, juris).

75

Diese Grundsätze gelten auch für Zahlungen einer Konzessionsabgabe (vgl. § 14 Abs. 1 EnWG vom 24. April 1998, BGBl. I 1998, 730; § 48 Abs. 1 des EnWG vom 7. Juli 2005, BGBl. I 2005, 1970), wenn deren Empfänger (Gemeinde) an dem leistenden Versorgungsbetrieb unmittelbar beteiligt ist. 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 (vgl. BFH-Urteile vom 6. April 2005 I R 15/04, BStBl II 2006, 196; vom 9. Dezember 2010 I R 28/09, BFH/NV 2011, 850 und vom 31. Januar 2012 I R 1/11, BStBl II 2012, 694).

76

Dabei können bei der Bestimmung eines Preises, den das Versorgungsunternehmen an einen unbeteiligten Dritten zu zahlen hätte, preisrechtliche Regelungen zur Höhe der Konzessionsabgaben zu berücksichtigen sein (BFH a.a.O.).

77

Gleichermaßen ist im Rahmen des so genannten doppelten Fremdvergleichs, wonach nicht nur auf den die Interessen der Gesellschaft im Auge behaltenden ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter, sondern ebenso auf die Interessenlage des objektiven und

gedachten Vertragspartners abzustellen ist (vgl. dazu z.B. BFH-Urteile vom 11. September 2013 I R 28/13, BStBl II 2014, 726 und vom 28. Januar 2004 I R 87/02, BFH/NV 2004, 736 m.w.N.; vgl. dazu auch Rengers in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 8 KStG Rdnr. 385, 386 m.w.N.; Gosch a.a.O. § 8 Rdnr. 360 ff. m.w.N.), zu berücksichtigen, welche Konzessionsabgaben die Gesellschafterin, hier also die Stadt K, von anderen, ihr nicht gesellschaftsrechtlich verbundenen, Leistungserbringern verlangt und erhalten hätte.

78

Auch wenn man im Rahmen des so genannten doppelten Fremdvergleichs nur darauf abstellt, dass der ordentliche Geschäftsleiter die Position seines Geschäftspartners in seine Kalkulation einbeziehen muss, weil von ihm nicht mehr verlangt werden kann, als das, was ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter in einer Vertragsbeziehung zu einem Dritten hätte durchsetzen können (vgl. dazu Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG, Anhang zu § 8: vGA Rdnr. 189, 190 m.w.N.; weitere Nachweise bei Rengers a.a.O. § 8 KStG Rdnr. 386), führt dies in Konstellationen wie der vorliegenden (vgl. dazu z.B. die Argumentation im BFH-Urteil vom 28. Januar 2004 I R 87/02, BFH/NV 2004, 736) zum gleichen Ergebnis, nämlich der Prüfung, welche Konzessionsabgaben die Stadt K von anderen Leistungserbringern verlangt und erhalten hätte.

79

Bei der Prüfung, ob die Körperschaft durch das Handeln des Geschäftsführers einen gesellschaftsrechtlich veranlassten Vermögensnachteil erleidet, und damit die Frage, ob die Gesellschaft eine angemessene Gegenleistung erhält, ist auf der Grundlage der Umstände und der Kenntnisse abzustellen, die ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter in dem für die Vornahme der Maßnahme maßgebenden Zeitpunkt gehabt hätte (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 28. Juni 1989 I R 89/85, BStBl II 1989, 854; Frotscher in Frotscher/Drüen, KStG, Anhang zu § 8: vGA Rdnr. 93; Gosch a.a.O. § 8 Rdnrn. 370, 700 jeweils m.w.N.; Rengers a.a.O. § 8 KStG Rdnr. 395, 396).

80

Bei Dauerschuldverhältnissen – wie im Streitfall – kann allerdings sowohl die unterlassene Aufnahme einer Anpassungsklausel wie auch eine rechtlich mögliche, aber unterlassene Anpassung des Vertrages an geänderte Bedingungen zur vGA führen (vgl. Rengers a.a.O. § 8 KStG Rdnr. 396 mit Nachweisen zur Rechtsprechung des BFH bei möglicher Kündigung, Wegfall der Geschäftsgrundlage etc.; Gosch a.a.O. § 8 Rdnr. 370, 700 „Dauerschuldverhältnisse“).

81

Ausgehend von diesen Grundsätzen kann im Streitfall keine vGA und damit keine kapitalertragsteuerpflichtige Ausschüttung der Klägerin an die Stadt K festgestellt werden.

82

Der unter dem 22. März 2002 geschlossene Vertrag zwischen der Klägerin und der Stadt K stellt aus der Perspektive der hier betroffenen Jahre 2007 bis 2009 unstrittig eine im Voraus getroffene, aber auch eine klare und eindeutige Vereinbarung dar.

83

Nach § 6 Abs. 1 des Vertrages musste die Klägerin an die Stadt für die Einräumung der Vertragsrechte (vgl. § 2 des Vertrages) die nach Preis- und Steuerrecht für die Elektrizitäts- und Gasversorgung jeweils höchstzulässige Konzessionsabgabe zahlen. Damit haben die Vertragsparteien nach eigenem Verständnis die Höchstbeträge der KAV in Bezug genommen. Dies wird durch die eidesstattliche Versicherung des Bürgermeisters der Stadt K ausdrücklich bestätigt.

84

Bei der nach §§ 133, 157 BGB gebotenen Auslegung des Vertrages nach dem Willen der Vertragsparteien und mit Rücksicht auf die Verkehrssitte (vgl. dazu BFH-Beschluss vom 25. Januar 2012 I B 17/11, BFH/NV 2012, 1003 m.w.N. zur Inbezugnahme der KAV) war damit der nach § 2 Abs. 2 KAV höchste zulässige Preis von 1,59 Cent/kWh vereinbart. Dies ergibt sich auch aus der gleichförmigen Umsetzung des Vertrages in den Jahren 2002 bis 2012 (hinsichtlich der Folgejahre liegen dem Senat keine Unterlagen vor).

85

Der in § 6 des Vertrages ebenfalls enthaltene Verweis auf das Steuerrecht ist nach Überzeugung des Senats dahingehend zu verstehen, dass die Beteiligten keine steuerrechtlich unzulässigen oder durch vGA zu korrigierenden, fremdunüblichen Entgelte vereinbaren wollten. Ein anderes Verständnis vermag nicht zu überzeugen, da das Steuerrecht insoweit keine eigenen Preisvorgaben enthält.

86

Daher ist unter Berücksichtigung des den Vertragsbeteiligten bekannten BMF-Schreibens vom 9. Februar 1998 davon auszugehen, dass sie im zunächst allein maßgeblichen Zeitpunkt des Vertragsschlusses sowie der in diesem Zeitpunkt prognostizierten Entwicklung davon ausgegangen sind, dass die vereinbarte Höhe der Konzessionsabgaben nicht zur Unterschreitung der nach dem BMF-Schreiben notwendigen Mindestgewinne führen werde. Dass die Prognose realistisch war, ergibt sich aus den tatsächlich erzielten Handelsbilanzgewinnen sowohl für den Verbundbetrieb als auch im Rahmen der Spartenrechnung (vgl. BMF-Schreiben unter Tz. A. IV. 2.) für den Strombereich in den Jahren 2002 bis 2006.

87

Der Beklagte hat keine Anhaltspunkte dafür vorgetragen, dass ein mit der Stadt K gesellschaftsrechtlich nicht verbundener Anbieter im Jahr 2002 einen Vertrag mit anderen Konditionen abgeschlossen hätte. Auch der Senat sieht keine Anhaltspunkte für eine denkbare Vereinbarung abweichender Konditionen mit einem Versorgungsunternehmen, an dem die Stadt K nicht beteiligt gewesen wäre.

88

Dagegen spricht erneut die eidesstattliche Versicherung des Bürgermeisters, der bestätigt hat, in allen Verträgen der Stadt K, auch mit Unternehmen, an denen keine Beteiligung bestand,

Konzessionsabgaben in Höhe des zulässigen Höchstbetrages nach § 2 Abs. 2 KAV vereinbart zu haben.

89

Außerdem zeigen die von der Klägerin vorgelegten Unterlagen die allgemeine Üblichkeit der Vereinbarung von Höchstbeträgen gemäß § 2 Abs. 2 KAV. Alle von der Klägerin vorgelegten Unterlagen, die aus den verschiedensten Jahren, teilweise noch aus dem Zeitraum vor Einführung des Euro, stammen, weisen insoweit die gleiche Grundstruktur auf. In allen Verträgen ist übereinstimmend der jeweils zulässige Höchstbetrag von Konzessionsabgaben nach der KAV vereinbart.

90

Dabei bieten die Anbieter je nach Größe der betroffenen Gemeinde unterschiedliche Höchstbeträge für die im Kern gleichen Gegenleistungen (vgl. dazu § 48 Abs. 1 EnWG 2005) an. Exemplarisch wird insoweit auf die Verträge der Stadtwerke O GmbH mit der Stadt O und der Ortsgemeinde N verwiesen, bei denen je nach Größe der Gemeinde gestaffelt entweder 1,59 Cent oder 1,32 Cent/kWh als Konzessionsabgabe Strom vereinbart worden sind. Auch die von der X GmbH angebotenen Konzessionsabgaben differieren je nach Größe der ca. 1.400 angesprochenen Gemeinden. Es ist kein Fall ersichtlich, in dem eine geringere als die Höchstkonzession angeboten oder vereinbart worden wäre. Hinsichtlich der Stadt K weisen sowohl die S GmbH als auch die X GmbH den gleichen Betrag für Konzessionsabgaben im Bereich Strom aus, wie ihn die Klägerin geleistet hat (1,59 Cent/kWh).

91

Zudem bleibt zu bedenken, dass § 4 Abs. 2 KAV bei Versorgungsgebieten, die mehrere Gemeinden umfassen, bei Unterschreitung der nach § 2 KAV zulässigen Höchstbeträge der Konzessionsabgaben für einzelne Gemeinden vorschreibt, dass dann die Entgelte für die Kunden entsprechend herabzusetzen seien. Geringere Konzessionsabgaben wirken sich daher – vorbehaltlich einer dadurch bewirkten Umsatzsteigerung – nicht auf den Gewinn aus, weil die Vorteile an die Kunden weitergegeben werden müssen.

92

Auch die weiteren Konditionen des Konzessionsvertrages sind nach den Feststellungen des Gerichts fremdüblich. Dies gilt zunächst für die Vertragslaufzeit, aber auch für die Fortführung des Vertrages ohne Anpassung in Verlustphasen.

93

Der Beklagte hat keine Anhaltspunkte dafür vorgetragen, dass der Abschluss eines Vertrages für einen Zeitraum von 20 Jahren fremdunüblich ist oder der gedachte ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter eine Anpassung des Vertrages wegen der zwischenzeitlich eingetretenen Verluste der Klägerin im Geschäftsbereich Strom erreicht hätte.

94

Auch der Senat kann keine Indizien für eine insoweit fremdunübliche Gestaltung feststellen. Der unstreitig dem Zivilrecht zuzuordnende, rechtswirksam im Jahr 2002 geschlossene

Konzessionsvertrag zwischen der Klägerin und der Stadt K (vgl. zur Rechtsnatur von Konzessionsverträgen: Bundesverwaltungsgericht – BVerwG – Beschluss vom 24. April 2012 8 B 25/12, juris; vgl. auch Krämer in Dötsch/Pung/ Möhlenbrock, KStG, § 4 Rdnr. 238) bindet die Klägerin bis zum Jahr 2022. Eine Anpassungsklausel für vorübergehende Verlustphasen enthält er nicht.

95

Die vergleichbare Vertragsdauer entsprechender Konzessionsverträge ergibt sich aus Hinweisen in der einschlägigen Rechtsprechung, aus der Gesetzgebung und den vorgelegten Verträgen und Musterverträgen.

96

So lag z.B. der Entscheidung des BVerwG aus dem Jahr 2012 eine im Jahr 1943 getroffene Absprache zu Grunde, deren Fortführung erst nach dem Jahr 2000 streitig geworden war. Auch das Urteil des Bundesgerichtshofs vom 14. April 2015 (EnZR 11/14, EnWZ 2015, 328) betraf einen zunächst auf 20 Jahre abgeschlossenen Vertrag. Das gleiche gilt für den Sachverhalt, der der Entscheidung des Oberlandesgerichts – OLG – Karlsruhe vom 14. Februar 1996 (6 U 242/94 (Kart), RdE 1996, 150) zu Grunde lag.

97

Die Üblichkeit derartig langfristig abgeschlossener Verträge ergibt sich auch aus der gesetzlichen Entwicklung. Mit der vierten Kartellgesetznovelle vom 26. April 1980 (BGBl. I 1980, 458) wurden bestimmte wettbewerbliche Vorteile an die Begrenzung der Vertragslaufzeiten auf 20 Jahre gebunden (vgl. § 103a Abs. 1 des Gesetzes gegen Wettbewerbsbeschränkungen). Spätestens § 13 Abs. 2 EnWG 1998 begrenzte dann die Laufzeit derartiger Verträge auf 20 Jahre. Beide gesetzlichen Regelungen indizieren, dass zuvor noch langfristige Verträge abgeschlossen worden sind.

98

Auch die vorgelegten vergleichbaren Verträge anderer Stadtwerke, aber auch der Mustervertrag der V Gruppe (vgl. dort § 9), sehen jeweils eine 20-jährige Vertragsbindung vor.

99

Es bestehen auch weder Anhaltspunkte dafür, dass ein der Stadt nicht gesellschaftsrechtlich verbundenes Versorgungsunternehmen im Jahr 2002 eine Anpassungsklausel in dem Vertrag hätte durchsetzen können, noch dafür, dass im Jahr 2007 eine nicht verbundene Unternehmen eine Vertragsanpassung erreicht hätte.

100

Der Senat hat keine Hinweise darauf feststellen können, dass in vergleichbaren Verträgen Anpassungsklauseln aufgenommen worden wären. Weder die vorgelegten rechtswirksamen Verträge noch der Mustervertrag enthalten Anpassungsklauseln für den Fall der Veränderung der wirtschaftlichen Rahmenbedingungen. Indizien dafür, dass in vergleichbaren Verträgen Anpassungsklauseln für den Fall kurzfristiger – im Streitfall augenscheinlich

investitionsbedingter – Verluste aufgenommen worden wären oder von Seiten der Klägerin durchsetzbar gewesen wären, hat der Beklagte nicht vorgetragen. Sie sind für das Gericht auch nicht ersichtlich.

101

Eine Änderungsmöglichkeit nach allgemeinen zivilrechtlichen Regeln ist ebenfalls nicht erkennbar. Bezogen auf das Verbundunternehmen der Klägerin liegt eine kurzfristige Verlustphase vor. Diese fällt grundsätzlich in den Risikobereich der Vertragspartner und kann weder außerordentliche Kündigungsrechte noch Anpassungen nach Treu und Glauben (§ 242 BGB) oder wegen Wegfalls der Geschäftsgrundlage begründen. Exemplarisch wird insoweit auf die oben zitierte Entscheidung des OLG Karlsruhe verwiesen. In dem dortigen Verfahren ist eine Anpassung wegen Wegfalls der Geschäftsgrundlage trotz der während der Vertragslaufzeit erfolgten Kassation der dem Vertrag zu Grunde liegenden KAE als verfassungswidrig (vgl. BVerwG a.a.O.) und dem Erlass der KAV als neuer Rechtsgrundlage abgelehnt worden.

102

Die durch das Prüfungsfinanzamt festgestellten Fakten indizieren auch, dass die Klägerin bei Vertragsabschluss im Jahr 2002 dafür Sorge getragen hat, dass ihr ein angemessener Gewinn verbleibt (Hinweis auf Abschnitt 31 Abs. 3 Satz 14 Körperschaftsteuerrichtlinien – KStR – 1995 und BStBl I 1998, 209 unter Tz. A. III. 2.2). Die vom Prüfungsfinanzamt festgestellten durchgängig positiven „Handelsbilanzergebnisse“ des Verbundbetriebes weisen vom Jahr 2002 bis zum Jahr 2007 einen Gesamtbetrag von ca. ... € aus. Auf Verluste von ca. ... € in 2008 und ca. ... € in 2009 folgen erneut positive Ergebnisse von jeweils ca. ... € in den Jahren 2010 und 2011 sowie ca. ... € im Jahr 2012. Bei einer Durchschnittsbetrachtung für den gesamten Zeitraum von 2002 bis 2012, ist nicht nur der vom Beklagten eingeforderte Mindestgewinn von 1,5 % des Sachanlagevermögens erreicht worden, sondern mehr als 3 %.

103

Ob die Berechnung eines geforderten Mindestgewinns anhand des Sachanlagevermögens überhaupt vernünftig ist, kann offenbleiben, erscheint aber bereits im Ansatz zweifelhaft. Gerade Investitionsphasen können zu Gewinnminderungen oder Verlusten führen, während sie aber gleichzeitig bei Zugrundelegung der Anforderungen des BMF-Schreibens – wegen des dann höheren Sachanlagevermögens – höhere Mindestgewinne erfordern. Dass eine solche Situation dem Streitfall zu Grunde liegt, ergibt sich aus den vom Prüfungsfinanzamt ermittelten Zahlen.

104

Insbesondere dem Verlust des Verbundbetriebs im Jahre 2008 liegen – soweit ersichtlich – erhebliche Investitionen zu Grunde. Dies ergibt sich aus dem um ca. ... € gestiegenen Sachanlagevermögen zum 1. Januar 2009. Auch bei der Spartenrechnung ergeben sich keine wesentlichen Abweichungen für den Strombereich in den Jahren bis 2009. Dies ist nachvollziehbar, weil das Anwachsen des Sachanlagevermögens ganz wesentlich auf die Stromsparte entfällt (Steigerung um ca. ... € im Jahr 2007 und um weitere ca. ... € im Jahr 2008). Die Besonderheit der Stromsparte liegt in dem erheblichen Verlust von ca. ... € des Jahres 2010, der mit einem Absinken des Sachanlagevermögens um über ... € zusammenfällt. Allein dieser Verlust führt zur Unterschreitung des durchschnittlichen Mindestgewinns über

den Zeitraum von sechs Jahren (2007 bis 2012). Warum ein im Zeitpunkt des Vertragsschlusses im Jahr 2002 nicht vorhersehbares Ereignis im Jahr 2010 indiziell für eine fremdunübliche Vertragsgestaltung im Jahr 2002 gewesen sein soll, hat der Beklagte nicht zu begründen vermocht.

105

Die abweichende Entscheidung des Beklagten kann auch nicht auf das ihn bindende BMF-Schreiben vom 9. Februar 1998 in Gestalt des Änderungsschreibens vom 27. September 2002 gestützt werden.

106

Verwaltungsanweisungen, die in der Regel nur die Auffassung der Finanzverwaltung vom Inhalt eines Gesetzes wiedergeben und ggf. Hinweise für eine streitfreie Gestaltung steuerlicher Verhältnisse enthalten, sind nach Überzeugung des Senats nur dann und insoweit zu berücksichtigen, wie und soweit das ihnen zu Grunde liegende Verständnis vom Inhalt des Gesetzes zu überzeugen vermag oder – wenn sie wie im Streitfall präjudizielle Sachverhaltsbewertungen enthalten – sich in ihnen Erfahrungen niederschlagen, deren Berücksichtigung unter dem Gesichtspunkt des Betriebsvergleichs geboten erscheint. Unabhängig davon können begünstigende Regelungen ggf. im Rahmen der Selbstbindung der Verwaltung zu berücksichtigen sein.

107

Der Senat kann hier dahingestellt sein lassen, ob und inwieweit die für Steuerpflichtige begünstigenden Wirkungen der BMF-Schreiben im Einzelfall zu berücksichtigen wären. Eine solche Konstellation liegt im Streitfall nicht vor.

108

Eine danach für den Steuerpflichtigen – hier die Klägerin – nachteilige Qualifizierung von Stromkonzessionszahlungen, die in Erfüllung dem Fremdvergleich entsprechender zivilrechtlicher Verträge erfolgen, als vGA basiert jedenfalls nicht auf unter dem Gesichtspunkt des Betriebsvergleichs zu berücksichtigenden Erfahrungen, sondern auf der Inbezugnahme insoweit überholten Rechts in dem den Beklagten bindenden BMF-Schreiben.

109

Während das BMF-Schreiben in Tz. A. III. 1. bis 2.1 noch weitgehend zwischen den unterschiedlichen Regelungen für Konzessionszahlungen im Bereich Wasser (KAE) und dem Bereich Strom und Gas (KAV) differenziert, stellt es faktisch ab Tz. 2.2 auf die Regelungen der KAE ab. Dies ergibt sich nicht nur aus den in Bezug genommenen Entscheidungen des BFH (Urteile vom 1. September 1982 I R 44/78, BStBl II 1982, 783 und vom 31. Juli 1990 I R 171/87, BStBl II 1991, 315), die beide Lebenssachverhalte betreffen, in denen die KAE die maßgeblichen preisrechtlichen Vorschriften enthielt, sondern insbesondere aus der Inbezugnahme des jeweils betroffenen Veranlagungszeitraums, in dem der Mindestgewinn unterschritten wird.

110

Da die KAV, anders als die (nur) für die Wassersparte weiterhin anwendbare KAE (vgl. dazu z.B. BFH-Urteile vom 9. Dezember 2010 I R 28/09, BFH/NV 2011, 850 und vom 31. Januar 2012 I R 1/11, BStBl II 2012, 694; Belcke/Westermann, BB 2018, 1431 m.w.N.) keine auf das einzelne Zahlungsjahr bezogene Mindestgewinnregelung wie in § 5 Abs. 1 KAE vorsieht, ist grundsätzlich im Wege des Fremdvergleichs unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalles zu prüfen, ob eine vGA vorliegt (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 6. April 2005 I R 15/04, BStBl II 2006, 196; Gosch, KStG, § 8 Rdnr. 940; vgl. auch Märtens in Gosch, KStG, § 4 Rdnr. 133; Klingebiel in Dötsch/Pung/ Möhlenbrock, KStG, Anhang zu § 8 Abs. 3 KStG Rdnr. 5; Kohlhepp in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2012, § 8 Rdnr. 545, Stichwort: Konzessionsabgaben). Dabei ist, wie oben bereits ausgeführt, entsprechend den allgemeinen Regelungen auf den Zeitpunkt des Vertragsabschlusses abzustellen und nicht auf das jeweilige Jahr, in dem der Geschäftsleiter in Erfüllung zivilrechtlicher Verpflichtungen die Konzessionszahlungen erbringt.

111

Der Beklagte hat keine unter dem Gesichtspunkt des Betriebsvergleichs zu berücksichtigenden Erfahrungen vorbringen können, die entgegen der ganz herrschenden Meinung zur vGA (vgl. Zitate im vorangegangenen Absatz) ein Abstellen auf einen anderen Zeitpunkt als den des Vertragsabschlusses oder, für den Fall der Anpassungsfähigkeit der zivilrechtlichen Grundlagen, späteren Zeitpunkt einer rechtlich möglichen Vertragsanpassung, rechtfertigen könnten.

112

Für den Senat sind im Streitfall derartige Aspekte auch nicht ersichtlich. Insoweit wird auf die oben bereits dargestellte Üblichkeit des den Konzessionszahlungen zu Grunde liegenden Vertragswerkes verwiesen.

113

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

114

Die Revision war im Streitfall nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zuzulassen, da die Entscheidung über den Einzelfall hinausgehende Bedeutung haben kann und daher eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs zur Wahrung der Einheitlichkeit der Rechtsprechung wünschenswert erscheint.

115

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. § 709 der Zivilprozessordnung.