

BFH I. Senat, Urteil vom 15. Juli 2020 - I R 55/17

Anwendbarkeit der sog. Spartenrechnung nach § 8 Abs. 9 KStG i.d.F. des JStG 2009

ECLI:DE: BFH:2020:U.150720.IR55.17.0

KStG § 8 Abs 7, KStG § 8 Abs 9, KStG § 34 Abs 6 S 4, KStG § 34 Abs 6 S 5, KStG § 8 Abs 7 S 1 Nr 2, KStG § 8b, KStG VZ 2009, AEUV Art 107 Abs 1, AEUV Art 108 Abs 3

vorgehend FG Düsseldorf, 30. Juni 2017, Az: 6 K 1900/15 K

Leitsätze

NV: Die sog. Spartenrechnung nach § 8 Abs. 9 KStG i.d.F. des JStG 2009 setzt voraus, dass die Vorschrift des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG i.d.F. des JStG 2009 zur Anwendung kommt. Dies ist nicht der Fall, wenn gemäß § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des JStG 2009 "vor dem 18.06.2008 nach anderen Grundsätzen" als nach § 8 Abs. 7 KStG i.d.F. des JStG 2009 verfahren worden ist.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 30.06.2017 - 6 K 1900/15 K aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Düsseldorf zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

I. Tatbestand

1. Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine GmbH, war im Streitjahr (2009) als Gesellschafterin und Organträgerin in körperschaftsteuerrechtlichen Organschaften mit der A-AG, der B-AG, der C-GmbH, der D-GmbH sowie der E-GmbH

verbunden. Alleinige Anteilseignerin der Klägerin ist die Stadt X. Es handelt sich um eine sog. Eigengesellschaft der Stadt.

2. Der Klägerin wurden, wie schon in den Vorjahren, auch im Streitjahr Gewinne der B-AG, der D-GmbH, der E-GmbH sowie der F-GmbH, einer 100 %-igen Tochtergesellschaft der B-AG, zugerechnet. Von der A-AG sowie der C-GmbH wurden hingegen jeweils Verluste erwirtschaftet und entsprechend zugerechnet.
3. Im Rahmen einer steuerlichen Außenprüfung bei der Klägerin wurde festgestellt, dass in den Prüfungsjahren 2006 bis 2009 die Gewinne der F-GmbH, der D-GmbH und der E-GmbH, darunter auch Erträge u.a. aus der Beteiligung an der G-AG, mit den Dauerverlusten aus dem Bereich Verkehr (A-AG, C-GmbH) verrechnet worden waren. In Höhe der nach Ansicht der Prüfer unzulässigen Verrechnung (F-GmbH) wurden für 2006 und 2008 verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) angenommen.
4. Für das Streitjahr nahm die Außenprüfung wegen § 8 Abs. 7 des Körperschaftsteuergesetzes i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009) vom 19.12.2008 (BGBl I 2008, 2794, BStBl I 2009, 74) --KStG n.F.-- keine vGA an, sondern forderte von der Klägerin unter Hinweis auf § 8 Abs. 9 KStG n.F. eine sog. Spartenrechnung an. Die Klägerin erstellte diese Spartenrechnung und nahm eine Zuordnung der Einnahmen und Ausgaben zu den jeweiligen Tätigkeiten vor. Danach waren die Ergebnisse der A-AG, der B-AG und der C-GmbH der Sparte "Verkehr und Versorgung" (Sparte 1), die Ergebnisse der F-GmbH, der D-GmbH sowie der E-GmbH der Sparte "übrige Tätigkeiten" (Sparte 2) zuzurechnen. Auf dieser Grundlage ermittelte die Außenprüfung den Gesamtbetrag der Einkünfte für die Sparte 1 auf ... € und für die Sparte 2 auf ... €. Eine Verlustverrechnung zwischen den Sparten wurde unter Hinweis auf § 8 Abs. 9 KStG n.F. abgelehnt. Der Gesamtbetrag der Einkünfte der Sparte 2 wurde der Körperschaftsteuer unterworfen.

5. Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte der Auffassung der Außenprüfung und erließ den entsprechend geänderten Körperschaftsteuerbescheid für das Streitjahr. Der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage hat das Finanzgericht (FG) Düsseldorf mit Urteil vom 30.06.2017 - 6 K 1900/15 K (Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 1370) stattgegeben und die Körperschaftsteuer für das Streitjahr auf 0 € herabgesetzt. Es ist dabei davon ausgegangen, dass eine Spartenrechnung nach § 8 Abs. 9 KStG n.F. nicht durchzuführen sei, weil im Streitfall die Übergangsbestimmung in § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG n.F. zur Anwendung komme. Dies führe dazu, dass die Einkünfte der Sparte 2 mit den Verlusten der Sparte 1 verrechnet werden könnten.
6. Hiergegen richtet sich die Revision des FA, mit der es eine Verletzung materiellen Rechts geltend macht.
7. Das FA beantragt, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage abzuweisen.
8. Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

II. Entscheidungsgründe

1. Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Dessen bisherige Feststellungen zur Anwendbarkeit der Regelung des § 8 Abs. 9 KStG n.F. auf den Streitfall aufgrund der Übergangsbestimmung des § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG n.F. reichen für eine abschließende Entscheidung durch den Senat nicht aus.
- 2.

1. Nach § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG n.F. sind die Rechtsfolgen einer vGA bei Kapitalgesellschaften nicht bereits deshalb zu ziehen, weil sie ein Dauerverlustgeschäft ausüben. Ein Dauerverlustgeschäft liegt nach Satz 2 der Vorschrift vor, soweit aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird oder in den Fällen von Satz 1 Nr. 2 das Geschäft Ausfluss einer Tätigkeit ist, die bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu einem Hoheitsbetrieb gehört. § 34 Abs. 6 Satz 4 KStG n.F. bestimmt zwar, dass § 8 Abs. 7 KStG n.F. im Grundsatz für das Streitjahr anzuwenden ist, § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG n.F. sieht hiervon jedoch eine Ausnahme vor, wenn im Einzelfall vor dem 18.06.2008 bei der Einkommensermittlung nach anderen Grundsätzen als nach § 8 Abs. 7 KStG n.F. verfahren worden ist. Diese Grundsätze sollen dann letztmals für den Veranlagungszeitraum 2011 maßgebend sein.

3.

2. Nach § 8 Abs. 9 KStG n.F. sind bei Kapitalgesellschaften, bei denen § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG n.F. zur Anwendung kommt, einzelne Tätigkeiten der Gesellschaft nach bestimmten Maßgaben jeweils gesonderten Sparten zuzuordnen; eine Verrechnung von positiven und negativen Betriebsergebnissen zwischen den jeweiligen Sparten wird damit verhindert. U.a. sollen die nach den für Betriebe gewerblicher Art (BgA) gemäß § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG n.F. geltenden Grundsätzen zusammenfassbaren Tätigkeiten oder nicht nach diesen Grundsätzen zusammenfassbaren Tätigkeiten jeweils einer gesonderten Sparte zugeordnet werden (§ 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 KStG n.F.). Bei Eigengesellschaften mit strukturell dauerdefizitären Tätigkeiten ist damit eine Ergebnisverrechnung an die für BgA geltenden Grundsätze gebunden (vgl. hierzu BT-Drucks 16/10189, S. 70). § 34 Abs. 6 Satz 9 KStG n.F. ordnet die erstmalige Anwendung dieser Regelung für den Veranlagungszeitraum 2009 und damit für das Streitjahr an. Soweit § 8 Abs. 9 KStG n.F. darauf abstellt, dass "für Kapitalgesellschaften [§ 8] Abs. 7

Satz 1 Nr. 2 [KStG n.F.] zur Anwendung kommt", bestimmt § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG n.F. für den Fall, dass "im Einzelfall vor dem 18.06.2008 bei der Einkommensermittlung nach anderen Grundsätzen als nach § 8 Abs. 7 [KStG n.F.] ... verfahren worden" ist, dass diese anderen Grundsätze weiter maßgebend sein sollen und eben nicht § 8 Abs. 7 KStG n.F.

4.

3. Das FG hat zu Recht angenommen, dass die Klägerin für das Streitjahr nur dann zur Spartenrechnung verpflichtet wäre, wenn für dieses Jahr die Bestimmung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG n.F. zur Anwendung kommen würde. Denn § 8 Abs. 9 KStG n.F. setzt seinem ausdrücklichen Wortlaut nach die Anwendung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG n.F. voraus. Wäre mithin in der durch § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG n.F. festgelegten Übergangsfrist bis zum Veranlagungszeitraum 2011 nicht § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG n.F. anzuwenden, sondern wären stattdessen die vor dem Stichtag 18.06.2008 zur Anwendung gekommenen "anderen Grundsätze" maßgebend, würde dies auch die Anwendung des § 8 Abs. 9 KStG n.F. ausschließen. Dies würde im Übrigen nach dem keine Einschränkung erkennen lassenden Wortlaut des § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG n.F. selbst dann gelten, wenn die früher tatsächlich zur Anwendung gekommenen "anderen Grundsätze" nicht mit der seinerzeitigen Auffassung der Finanzverwaltung (R 7 Abs. 2 der Körperschaftsteuer-Richtlinien 2004; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 07.12.2007, BStBl I 2007, 905) in Einklang gestanden haben sollten, der zufolge eine Verlustverrechnung nur zulässig sein sollte, soweit die jeweiligen Verlust- und die Gewinntätigkeiten in einem BgA hätten zusammengefasst werden dürfen. Soweit die Vorinstanz die Anwendung von § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG n.F. auf den Streitfall abgelehnt hat, da "vor dem 18.06.2008 bei der Einkommensermittlung nach anderen Grundsätzen als nach § 8 Abs. 7 ... verfahren worden" ist und für diesen Fall § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG n.F. bestimmt, dass diese anderen Grundsätze weiter maßgebend sein sollen und eben nicht § 8 Abs. 7 KStG n.F., tragen die

Feststellungen der Vorinstanz diese rechtliche Würdigung nicht.

5. Die Annahme des FG, vor dem 18.06.2008 seien vGA insoweit angesetzt worden, als die Klägerin Verluste aus dem Dauerverlustgeschäft "Verkehr" (A-AG und C-GmbH) mit Gewinnen aus dem Geschäftsbetrieb "Entwässerung" (F-GmbH) verrechnet (vgl. Entscheidungsgründe S. 12 vorletzter Absatz) und aus dieser Feststellung abgeleitet hat, und insoweit sei abweichend von den Grundsätzen des § 8 Abs. 7 KStG n.F. verfahren worden, lässt unberücksichtigt, dass die diesbezüglichen Feststellungen auf den Betriebsprüfungsbericht für die Veranlagungszeiträume 2006 bis 2009 beruhen, diese Betriebsprüfung erst im Dezember 2011 begonnen wurde und der Bericht vom August 2014 datiert.

6. Darüber, nach welchen Grundsätzen Klägerin und FA die Dauerverluste der Klägerin im relevanten Zeitraum vor dem 18.06.2008 behandelt haben und ob die Anwendung dieser Grundsätze für das Streitjahr im Vergleich zur Anwendung der Spartenrechnung zu einem für die Klägerin insgesamt günstigeren Ergebnis führen würde, hat das FG keine Feststellungen getroffen.

7.

4. Das angefochtene Urteil ist mithin aufzuheben und zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen, damit dieses die fehlenden Feststellungen nachholen kann. Der Senat weist diesbezüglich darauf hin, dass nach den Angaben im Prüfungsbericht für die Jahre 2006 bis 2009 (dort Tz. 1.1.2) die Außenprüfung für die Veranlagungszeiträume 2003 bis 2005 ebenfalls erst nach dem Stichtag 18.06.2008, nämlich im November 2008, begonnen worden ist. Es dürfte daher voraussichtlich auf die Handhabung hinsichtlich der zeitlich noch weiter zurückliegenden Veranlagungszeiträume abzustellen sein.

8. Der Senat weist diesbezüglich darauf hin, dass jedenfalls für die Veranlagungszeiträume 2006 bis 2008 ausweislich der Anlage 12 zum Betriebsprüfungsbericht bei der Klägerin eine Verrechnung von Erträgen aus Kapitalbeteiligungen vorgenommen worden und erst nach dieser Verrechnung eine vGA in Höhe des Überschusses der Verkehrsverluste (A-AG und C-GmbH) über die Versorgungsgewinne (B-AG und Beteiligungserträge) angesetzt worden ist. Damit wurden bei der Klägerin zunächst die Beteiligungserträge zu 100 % bei der Berechnung der vGA berücksichtigt, sodann aber in einem weiteren Schritt als nach § 8b KStG zu 95 % steuerfreie Bezüge von den Einkünften der Klägerin wiederum abgezogen. Sollte vor dem gesetzlichen Stichtag ebenfalls nach diesen Grundsätzen verfahren worden sein, würde dies nach Auffassung des Senats eine Abweichung von den Grundsätzen des § 8 Abs. 7 KStG n.F. i.S. der Bestimmung in § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG n.F. darstellen.
9. Sollte das FG zu dem Ergebnis kommen, dass die Klage auf der Grundlage der nachgeholten Feststellungen ganz oder teilweise begründet ist, wird es sich des Weiteren mit der Frage zu befassen haben, ob die Regelung des § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG n.F. eine staatliche Beihilfe i.S. von Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union i.d.F. des Vertrags von Lissabon zur Änderung des Vertrags über die Europäische Union und des Vertrags zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft --AEUV-- (Amtsblatt der Europäischen Union 2008, Nr. C 115, 47) ist und damit dem Durchführungsverbot nach Art. 108 Abs. 3 AEUV unterliegt, weil sie ohne Beachtung des in Art. 108 Abs. 3 AEUV vorgesehenen Vorprüfungsverfahrens eingeführt worden ist. Auf die Ausführungen in dem Vorabentscheidungsersuchen des Senats an den Gerichtshof der Europäischen Union (Beschluss vom 13.03.2019 - I R 18/19, BFHE 265, 23) wird Bezug genommen. Das Vorabentscheidungsersuchen hat der Senat zurückgenommen, nachdem die Klägerin jenes Verfahrens ihre Revision zurückgenommen hatte.

10.

5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.