

Urteil vom 10. Dezember 2019, I R 24/17

Keine Anerkennung interner Darlehen zwischen Trägerkörperschaft und BgA zur Refinanzierung wesentlicher Betriebsgrundlagen

ECLI:DE:BFH:2019:U.101219.IR24.17.0

BFH I. Senat

KStG § 1 Abs 1 Nr 6, KStG § 4 Abs 1 S 1, KStG § 8 Abs 3 S 2, KStG VZ 2006 , KStG VZ 2007

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 07. März 2017, Az: 1 K 61/15

Leitsätze

Die Rechtsprechung, wonach interne Miet- oder Pachtverträge zwischen einer Trägerkörperschaft und ihrem BgA über wesentliche Betriebsgrundlagen des BgA steuerrechtlich unbeachtlich sind (z.B. BFH-Urteil vom 24.04.2002 - I R 20/01, BFHE 199, 148, BStBl II 2003, 412), ist sinngemäß auch auf sog. interne Darlehen anzuwenden, die zur Finanzierung der aus Eigenmitteln der Trägerkörperschaft bestrittenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten wesentlicher Betriebsgrundlagen des BgA vereinbart wurden .

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 08.03.2017 - 1 K 61/15 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist ein kommunaler Zweckverband, dem der Kreis S mit Vertrag vom 13.08. bzw. 01.09.1999 die ihm nach dem Abfallwirtschaftsgesetz zugewiesenen hoheitlichen Aufgaben der Abfallentsorgung übertragen und mit weiterem Vertrag vom 04.09.1999 eine von S als öffentlich-rechtlicher Entsorgungsträger zur Sicherung einer geordneten und wirtschaftlichen Abfallentsorgung errichtete Deponie inklusive der wesentlichen Bestandteile/Einrichtungen entgeltlich zur Verfügung gestellt hatte. Der Kläger übernahm sämtliche Rechte und Pflichten (Verfüllung und Nachsorge), das Deponiegrundstück verblieb im Eigentum von S.
- 2** Bis 2000 nutzte der Kläger die Deponie ausschließlich zur Erfüllung hoheitlicher Aufgaben, danach auch für gewerbliche Einlagerungen. Soweit der Kläger im Rahmen der Abfallentsorgung bzw. -verwertung nicht hoheitlich tätig wurde, führte er die Tätigkeit im Rahmen eines Betriebes gewerblicher Art (BgA) "Gewerbesevice" durch. Die Kosten für den Betrieb der Deponie wurden ab 2001 über "Umlagen" anteilig dem BgA zugerechnet.
- 3** Zum 31.05.2005 entfiel aufgrund geänderter rechtlicher Rahmenbedingungen die Möglichkeit, die Deponie für die Einlagerung von Hausmüll zu verwenden. Der Kläger entschied daraufhin, die in seinem Eigentum stehenden und aus Eigenmitteln finanzierten Deponieanlagen (immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen) mit Wirkung vom 01.01.2006 im Wege einer Einlage auf den BgA zu übertragen. Der von dem Kläger angesetzte Einlagewert zum 31.12.2005 in Höhe von ... Mio. € entsprach dem Teilwert der eingelegten Wirtschaftsgüter. Die Einlage wurde zu 20 % als (unentgeltliche) Einlage von Eigenkapital (Einlage ... Mio. € gegen Kapitalrücklage) und

zu 80 % auf der Grundlage eines sog. internen und mit 4 % verzinslichen Darlehens in Höhe von ... Mio. € als entgeltliche Vermögensübertragung qualifiziert.

- 4 Mit seinen Steuererklärungen machte der Kläger für den BgA Zinsen als Betriebsausgaben nur insoweit geltend, als diese auf einen Fremdkapitalanteil von 70 % entfielen.
- 5 Im Rahmen einer Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die Deponie als wesentliche Betriebsgrundlage notwendiges Betriebsvermögen des BgA geworden und daher bei dem BgA zu aktivieren sei. Die Aufteilung in eine "Einlage mit Eigenkapitalcharakter" und eine "Einlage mit Darlehenscharakter" sei nicht möglich. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung sei im Fall einer Verpachtung wesentlicher Betriebsgrundlagen an den BgA das Pachtentgelt, soweit es die Kosten der Trägerkörperschaft übersteige, beim BgA dem Einkommen als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes in der in den Streitjahren (2006 und 2007) geltenden Fassung (KStG) hinzuzurechnen. Die für diese Rechtsprechung maßgeblichen Erwägungen seien auch in Fällen zu berücksichtigen, in denen die Überlassung des Wirtschaftsgutes an den BgA gegen Gewährung eines internen Darlehens erfolge. Dem folgte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) in geänderten Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbescheiden.
- 6 Der nach erfolglosem Einspruch gerichteten Klage gab das Schleswig-Holsteinische Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 08.03.2017 - 1 K 61/15 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 481) statt und hob die angefochtenen Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbescheide 2006 und 2007 auf, soweit hinsichtlich der als Betriebsausgaben berücksichtigten Darlehenszinsen eine vGA in Höhe von ... € (2006) bzw. ... € (2007) in Ansatz gebracht worden war.
- 7 Dagegen richtet sich die Revision des FA, welche auf die Verletzung materiellen Rechts gestützt wird. Es beantragt, das Urteil des Schleswig-Holsteinischen FG vom 08.03.2017 - 1 K 61/15 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist begründet, sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils sowie zur Klageabweisung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die vom Kläger beim BgA als Betriebsausgaben berücksichtigten Darlehenszinsen in Höhe von ... € (2006) und ... € (2007) steuerlich anzuerkennen sind.
- 10 1. Der Kläger ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Nach § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG sind BgA von juristischen Personen des öffentlichen Rechts unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Dies sind --wie der vom Kläger für gewerbliche Einlagerungen im Rahmen der Abfallentsorgung bzw. --verwertung unterhaltene Betrieb-- Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und sich aus der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben (§ 4 Abs. 1 Satz 1 KStG). Allerdings ist nach dem Wortsinn des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG die Körperschaft des öffentlichen Rechts, soweit sie BgA unterhält, selbst Subjekt der Körperschaftsteuer im Hinblick auf jeden einzelnen Betrieb (Senatsurteile vom 13.03.1974 - I R 7/71, BFHE 112, 61, BStBl II 1974, 391; vom 09.07.2003 - I R 48/02, BFHE 203, 71, BStBl II 2004, 425).
- 11 2. Nach ständiger Rechtsprechung des erkennenden Senats sind Minderungen des Betriebsvermögens eines BgA zugunsten des übrigen Vermögens seiner Trägerkörperschaft bei der Gewinnermittlung nach den Grundsätzen zu beurteilen, die für Leistungen einer Kapitalgesellschaft an ihren Alleingesellschafter gelten. Es wird somit bei der Gewinnermittlung fingiert, der BgA sei ein selbständiges Steuerrechtssubjekt in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft und die Trägerkörperschaft sei deren Alleingesellschafterin (Senatsurteile vom 17.05.2000 - I R 50/98, BFHE 192, 92, BStBl II 2001, 558; vom 24.04.2002 - I R 20/01, BFHE 199, 148, BStBl II 2003, 412, m.w.N.). Daher sind (interne) Vereinbarungen zwischen der Trägerkörperschaft und ihrem BgA bei der Gewinnermittlung grundsätzlich zu beachten, wenn die Vereinbarung --unterstellt, sie wäre zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschafter abgeschlossen worden-- auch bei der Besteuerung der Kapitalgesellschaft zu beachten wäre (Senatsurteile vom 01.09.1982 - I R 44/78, BFHE 136, 412, BStBl II 1982, 783; in BFHE 199, 148, BStBl II 2003, 412).

- 12** 3. Eine Ausnahme gilt indessen für Vereinbarungen, aufgrund derer eine Trägerkörperschaft ihren BgA mit Miet- oder Pachtzinsen für Wirtschaftsgüter belastet, die der Trägerkörperschaft gehören und wesentliche Betriebsgrundlagen des BgA sind. Derartige Vereinbarungen dürfen nach ständiger Rechtsprechung des erkennenden Senats (Urteile vom 14.03.1984 - I R 223/80, BFHE 140, 560, BStBl II 1984, 496; vom 06.11.1985 - I R 272/81, BFH/NV 1987, 123; in BFHE 192, 92, BStBl II 2001, 558; in BFHE 199, 148, BStBl II 2003, 412) nicht der Besteuerung zugrunde gelegt werden, da sonst der Zweck des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG, die Betriebe der öffentlichen Hand gegenüber den Gewerbebetrieben der Privatwirtschaft steuerlich nicht zu begünstigen, vereitelt würde. Die zu vermeidende Begünstigung besteht darin, dass die Trägerkörperschaft bei steuerrechtlicher Berücksichtigung der Vereinbarung den durch den BgA erzielten Gewinn um die Miet- oder Pachtzinsen mindern könnte und diese in der Regel nicht versteuern müsste, während der Alleingesellschafter einer Kapitalgesellschaft, der der Gesellschaft wesentliche Betriebsgrundlagen vermietet oder verpachtet, nach den Grundsätzen der Betriebsaufspaltung die durch die Vermietung oder Verpachtung erzielten Einkünfte als Einkünfte aus Gewerbebetrieb versteuern muss. Soweit die Minderung des dem BgA gewidmeten Vermögens auf Vereinbarungen beruht, die der Besteuerung nicht zugrunde gelegt werden dürfen, wird die Vermögensminderung bei der Gewinnermittlung wie eine vGA behandelt (Senatsurteile in BFHE 140, 560, BStBl II 1984, 496; in BFHE 192, 92, BStBl II 2001, 558; in BFHE 199, 148, BStBl II 2003, 412).
- 13** 4. Die vorgenannte Rechtsprechung, wonach interne Miet- oder Pachtverträge zwischen einer Trägerkörperschaft und ihrem BgA über wesentliche Betriebsgrundlagen des BgA steuerrechtlich unbeachtlich sind, ist --entgegen der Rechtsauffassung des FG-- sinngemäß auch auf interne Darlehen anzuwenden, die zur Finanzierung der aus Eigenmitteln der Trägerkörperschaft bestrittenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten wesentlicher Betriebsgrundlagen des BgA vereinbart wurden. Zwar hat der Senat dies bisher offen gelassen; er hat aber bereits ausgeführt, dass die der zitierten Rechtsprechung zugrunde liegenden Erwägungen "dafür sprechen könnten", auch sog. internen Darlehen die Anerkennung zu versagen (Urteil in BFHE 199, 148, BStBl II 2003, 412).
- 14** a) Nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) bestehen keine Zweifel daran, dass es sich bei den Deponieanlagen (immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen) um wesentliche Betriebsgrundlagen des BgA gehandelt hat, welche zu dessen notwendigem Betriebsvermögen gehörten.
- 15** aa) Dem BgA ist auf der Grundlage seiner rechtlichen Verselbständigung und nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen ein eigenes Betriebsvermögen zuzuordnen. Notwendiges Betriebsvermögen des BgA sind solche Wirtschaftsgüter, die ausschließlich und unmittelbar für eigenbetriebliche Zwecke des BgA genutzt werden oder dazu bestimmt sind. Wesentliche Betriebsgrundlagen sind auch ohne eine solche Widmung stets als notwendiges Betriebsvermögen des BgA zu behandeln (Senatsurteil in BFHE 140, 560, BStBl II 1984, 496). Was dabei als wesentliche Betriebsgrundlage eines BgA gilt, beurteilt sich nach den allgemeinen Kriterien. Die überlassenen Wirtschaftsgüter müssen für die Betriebsführung von besonderem Gewicht sein, wobei nicht allein maßgeblich ist, in welchem Umfang hierdurch Betriebseinnahmen erzielt werden können; vielmehr kann die Bedeutung für einen Betriebszweig oder die absolute Höhe der mit Hilfe der überlassenen Wirtschaftsgüter erzielten Umsätze ausreichend sein (Senatsurteil in BFHE 192, 92, BStBl II 2001, 558). Die Annahme von Betriebsvermögen des BgA ist allerdings ausgeschlossen, wenn das Wirtschaftsgut zum notwendigen Hoheitsbereich der Trägerkörperschaft gehört; das gilt auch dann, wenn das Wirtschaftsgut eine wesentliche Betriebsgrundlage des BgA darstellt (Senatsurteil in BFHE 192, 92, BStBl II 2001, 558).
- 16** bb) Nach den vorstehenden Grundsätzen gehören die vom Kläger auf den BgA übertragenen Deponieanlagen zu den wesentlichen Betriebsgrundlagen des BgA.
- 17** aaa) Bei den vom Kläger an den BgA überlassenen Deponieanlagen handelt es sich schon deshalb um wesentliche Betriebsgrundlagen des BgA, weil sie für die Führung des BgA von besonderem Gewicht waren. Das ergibt sich nach den nicht mit Revisionsrügen angegriffenen und deshalb für den Senat nach § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG schon daraus, dass der BgA in den Streitjahren seinen Betriebszweck der Einlagerung und Entsorgung gewerblicher Abfälle ohne Nutzung der Deponieanlagen (immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen) nicht hätte erfüllen können.
- 18** bbb) Die Deponieanlagen sind auch nicht dem notwendigen Hoheitsvermögen des Klägers zuzuordnen. Dies folgt schon daraus, dass die überlassenen Wirtschaftsgüter in den Streitjahren weder ausschließlich noch nahezu ausschließlich der hoheitlichen Tätigkeit der Trägerkörperschaft dienen (vgl. Senatsurteil vom 07.11.2007 - I R 52/06, BFHE 219, 563, BStBl II 2009, 248). Zwar nutzte der Kläger die Deponie samt den später übertragenen Wirtschaftsgütern noch bis zum Jahr 2000 ausschließlich zur Erfüllung seiner auf Hausmüll privater Haushalte

bezogenen Entsorgungsaufgaben und wird diese Tätigkeit traditionell als hoheitliche Aufgabe angesehen (vgl. Senatsurteil vom 23.10.1996 - I R 1-2/94, BFHE 181, 322, BStBl II 1997, 139; Gosch/Märtens, KStG, 3. Aufl., § 4 Rz 181 "Abfallentsorgung"; Döring in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., § 4 Rz 161; Musil in Mössner/Seeger, Körperschaftsteuergesetz, 4. Aufl., § 4 Rz 331 "Entsorgung"). Ab 2001 nutzte der Kläger die Deponie allerdings in zunehmendem Umfang auch für die im Rahmen des BgA abgebildeten gewerblichen Einlagerungen. Ab dem 31.05.2005 ist die Möglichkeit, Hausmüll privater Haushalte einzulagern, sogar vollständig entfallen. Dementsprechend wurde die Deponie in den Streitjahren jedenfalls ganz überwiegend nur noch zu gewerblichen Zwecken genutzt. Soweit aber keine Entsorgung von Hausmüll privater Haushalte, sondern von Gewerbemüll durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts erfolgt, liegt --jedenfalls nach der in den Streitjahren noch geltenden Rechtslage (vgl. Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 4 Rz 114)-- keine hoheitliche Aufgabe vor (Meier/Semelka in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 KStG Rz 76 "Abfallentsorgung"; Döring, a.a.O.; vgl. auch Senatsurteil vom 25.03.2015 - I R 52/13, BFHE 250, 46, BStBl II 2016, 172) und scheidet somit in den Streitjahren die Einordnung der übertragenen Wirtschaftsgüter als notwendiges Hoheitsvermögen des Klägers aus.

- 19** ccc) Selbst soweit die Deponieanlagen in den Streitjahren noch in geringem Umfang für die Einlagerung von Hausmüll genutzt worden sein sollten, ergäbe sich im Übrigen eine Pflicht des Klägers zur Zuordnung zum notwendigen Betriebsvermögen des BgA, weil --wie erläutert-- wesentliche Betriebsgrundlagen stets auch ohne entsprechende Widmung als notwendiges Betriebsvermögen des BgA zu behandeln sind (vgl. Senatsurteil in BFHE 140, 560, BStBl II 1984, 496).
- 20** b) Zwischen dem Kläger und dem BgA ist eine sog. interne Darlehensvereinbarung getroffen worden, die mit der Refinanzierung der aus Eigenmitteln der Trägerkörperschaft bestrittenen Anschaffungs- oder Herstellungskosten wesentlicher Betriebsgrundlagen des BgA, nämlich den Deponieanlagen, zusammenhängen. Das FG hat dazu festgestellt, dass der Hauptausschuss des Klägers entschieden habe, die aus Eigenmitteln finanzierten Deponieanlagen (immaterielle Vermögensgegenstände und Sachanlagen) mit Wirkung vom 01.01.2006 im Wege einer teilentgeltlichen Einlage auf den BgA zu übertragen. Die Einlage sollte zu 20 % (unentgeltlich) als Einlage von Eigenkapital (Einlage ... Mio. € gegen Kapitalrücklage) und zu 80 % entgeltlich (Gewährung eines internen und mit 4 % verzinslichen Darlehens in Höhe von ... Mio. €) erbracht werden. Dem Kläger ging es insoweit erkennbar darum, die Anschaffungs- und Herstellungskosten der Deponieanlagen als wesentliche Betriebsgrundlagen des BgA von diesem "refinanzieren" zu lassen.
- 21** c) Anders als der Kläger und das FG meinen, können indessen die für das interne Darlehen gezahlten Darlehenszinsen jedenfalls deshalb nicht zum Abzug zugelassen werden, weil es im Streitfall weder um die Aufnahme eines externen Kredits noch um die Belastung des BgA mit den Krediten geht, die der Trägerkörperschaft im Zusammenhang mit dem Erwerb oder der Herstellung der (später) dem BgA übertragenen Wirtschaftsgüter entstanden sind. Kennzeichen des Streitfalls ist vielmehr die "Refinanzierung" von zuvor mit Eigenmitteln von der Trägerkörperschaft erworbener und sodann auf den BgA übertragener wesentlicher Betriebsgrundlagen.
- 22** aa) Zwar ist es zutreffend, dass interne Darlehensvereinbarungen zwischen dem BgA und der Trägerkörperschaft grundsätzlich der Besteuerung zugrunde zu legen sind, soweit sie --unterstellt, sie wären zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihrem beherrschenden Gesellschafter abgeschlossen worden-- bei der Besteuerung der Kapitalgesellschaft zu beachten wären (Senatsurteile vom 01.09.1982 - I R 52/78, BFHE 137, 9, BStBl II 1983, 147; in BFHE 199, 148, BStBl II 2003, 412). Daher steht es der Trägerkörperschaft auch grundsätzlich frei, ob sie ihrem BgA Kapital als Fremdkapital überlässt oder durch Einlagen als Eigenkapital zuführt (Senatsurteile vom 01.07.1987 - I R 197/83, BFHE 150, 534, BStBl II 1987, 865; in BFHE 199, 148, BStBl II 2003, 412).
- 23** bb) Die vorgenannten Grundsätze gelten aber dann nicht, wenn interne Darlehen --wie im Streitfall-- der Refinanzierung von Anschaffungs- oder Herstellungskosten wesentlicher und zuvor mit Eigenmitteln erworbener Betriebsgrundlagen des BgA dienen. Würde man dies anerkennen, so würde der Zweck des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG, die Betriebe der öffentlichen Hand gegenüber den Gewerbebetrieben der Privatwirtschaft steuerlich nicht zu begünstigen, vereitelt. Überlässt die Trägerkörperschaft wesentliche Betriebsgrundlagen dem BgA im Wege eines Miet- oder Pachtverhältnisses, so sind beim BgA die Miet- und Pachtzinsen nach den unter II.3. dargestellten Grundsätzen steuerlich nicht zu berücksichtigen. Werden stattdessen wesentliche Betriebsgrundlagen (teil-)entgeltlich auf den BgA übertragen und sodann für den darlehensfinanzierten Teil Schuldzinsen geltend gemacht, so kann dies zu keinem anderen Ergebnis führen, da wirtschaftlich betrachtet die Schuldzinsen für das interne Darlehen an die Stelle der Miet- bzw. Pachtzinsen treten und durchgreifende Gründe, die eine unterschiedliche steuerrechtliche Behandlung beider Konstellationen rechtfertigen könnte, für den Senat nicht ersichtlich sind.

- 24** cc) Soweit die Minderung des dem BgA gewidmeten Vermögens auf der internen Darlehensvereinbarung beruht, ist die Vermögensminderung bei der Gewinnermittlung somit wie eine vGA zu behandeln (vgl. Senatsurteile in BFHE 140, 560, BStBl II 1984, 496; in BFHE 192, 92, BStBl II 2001, 558; in BFHE 199, 148, BStBl II 2003, 412).
- 25** 5. Das FG ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen, weshalb sein Urteil aufzuheben ist. Die Sache ist spruchreif, weil nach den vorstehenden Grundsätzen die vom Kläger für den BgA in den Streitjahren in Ansatz gebrachten Betriebsausgaben in Form von Darlehenszinsen in Höhe von ... € (2006) bzw. ... € (2007) steuerlich nicht anzuerkennen und deshalb --wie vom FA in den angefochtenen Bescheiden vorgenommen-- nach den Grundsätzen der vGA zu korrigieren sind. Die Klage ist demnach abzuweisen.
- 26** 6. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de