

Urteil vom 10. December 2019, I R 9/17

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 10.12.2019 - I R 58/17 - Verpachtungsbetrieb gewerblicher Art: wirtschaftliche Betrachtungsweise

[ECLI:DE:BFH:2019:U.101219.IR9.17.0](#)

BFH I. Senat

KStG § 4 Abs 1 S 1, KStG § 4 Abs 1 S 2, KStG § 4 Abs 4, KStG § 8 Abs 7, FGO § 118 Abs 2, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 1, UStG § 2 Abs 3, KStG § 1 Abs 1 Nr 6, KStG § 8 Abs 3 S 2

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 09. January 2017, Az: 3 K 1652/15

Leitsätze

1. NV: Der Begriff der "Verpachtung" in § 4 Abs. 4 KStG setzt eine entgeltliche Überlassung von Einrichtungen, Anlagen oder Rechten voraus.
2. NV: Entgeltlichkeit in diesem Sinne liegt nicht vor, wenn bei wirtschaftlicher Betrachtung nicht der Pächter, sondern der Verpächter die wirtschaftliche Last des vereinbarten Pachtzinses zu tragen hat.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 10.01.2017 - 3 K 1652/15 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Stadt. Sie übertrug im Jahr 1999 mit Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsvertrag (Vertrag) den defizitären Betrieb "Badesee und Freibad" an die B-GmbH. Die Klägerin ist über die Beteiligungs- und Verwaltungsgesellschaft C zu 100 v.H. an der B-GmbH beteiligt.
- 2 Der Besitz an dem Grundstück wurde der B-GmbH für 25 Jahre unentgeltlich überlassen. Die B-GmbH verpflichtete sich u.a. zu bestimmten baulichen Maßnahmen sowie zur Durchführung eines Badebetriebs. Die B-GmbH hatte zum Jahresende eine Abrechnung für den Badebetrieb sowie einen Wirtschaftsplan für das neue Geschäftsjahr zu erstellen. Auf dieser Basis verpflichtete sich die Klägerin zur Zahlung eines jährlichen Zuschusses für die Durchführung des Badebetriebs, dessen Höhe durch den Stadtrat der Klägerin für das Folgejahr zu beschließen war.
- 3 Im Jahr 2005 wurde die unentgeltliche Überlassung des Besitzes an dem Grundstück durch Nachtragsvertrag in eine entgeltliche Überlassung umgewandelt. Die Pachtzahlung orientierte sich dabei an den Bodenwerten der zum Badebetrieb überlassenen Flächen und sollte jährlich ... € betragen.
- 4 Im Jahr 2010 (Streitjahr) erhielt die B-GmbH von der Klägerin einen Betriebskostenzuschuss zum Verlustausgleich in Höhe von ... €. Wie in den Vorjahren überstieg der Betriebskostenzuschuss die Pachteinnahmen um ein Vielfaches.
- 5 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) setzte die Körperschaftsteuer für das Streitjahr zunächst auf Null € fest, nachdem die Klägerin für den Betrieb gewerblicher Art (BgA) "Freibäder" einen Verlust in Höhe von

... € erklärt hatte. Ferner wurde der verbleibende Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2010 auf ... € festgestellt. Im Anschluss an eine Außenprüfung kam das FA allerdings zu dem Ergebnis, dass die Zuschusszahlungen durch die Klägerin und die Zahlung der Pacht an die Klägerin derart miteinander verknüpft seien, dass von einer unentgeltlichen Überlassung auszugehen sei und damit ein BgA i.S. des § 4 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (KStG) nicht vorliege. Dementsprechend hob es den auf Null € lautenden Körperschaftsteuerbescheid für das Streitjahr ersatzlos auf.

- 6 Der nach erfolglosem Einspruch erhobenen Klage hat das Sächsische Finanzgericht (FG) mit Urteil vom 10.01.2017 - 3 K 1652/15 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 1368) stattgegeben und den Bescheid, mit dem der auf Null € lautende Körperschaftsteuerbescheid für das Streitjahr aufgehoben wurde, seinerseits aufgehoben.
- 7 Mit seiner Revision macht das FA eine Verletzung materiellen Rechts geltend. Es beantragt sinngemäß, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die Klage als unbegründet zurückzuweisen.
- 8 Die Klägerin beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Abweisung der Klage als unbegründet (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Vorinstanz ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass es sich bei der Verpachtung des Badesees mit Freibad um einen BgA der Klägerin handelt, mit dem diese der Körperschaftsteuer unterliegt. Dementsprechend hat das FA den auf Null € lautenden Körperschaftsteuerbescheid für das Streitjahr zu Recht aufgehoben.
- 10 1. Die Klägerin ist eine Körperschaft des öffentlichen Rechts i.S. des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG. Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG sind BgA von Körperschaften des öffentlichen Rechts unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist damit nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) im Hinblick auf den einzelnen oder einzelne BgA Zuordnungssubjekt des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG (ständige Rechtsprechung seit Senatsurteil vom 13.03.1974 - I R 7/71, BFHE 112, 61, BStBl II 1974, 391).
- 11 2. Bei der Verpachtung des Badesees mit Freibad handelt es sich jedoch nicht um einen BgA der Klägerin, mit dem diese der Körperschaftsteuer unterliegt.
- 12 a) Unter einem BgA sind gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG alle Einrichtungen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts --mit Ausnahme von Hoheitsbetrieben (§ 4 Abs. 5 KStG)-- zu verstehen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich (§ 4 Abs. 1 Satz 2 KStG). Die Verpachtung eines BgA gilt gemäß § 4 Abs. 4 KStG selbst als BgA der verpachtenden Körperschaft. Ein BgA kann danach Gegenstand eines Pachtvertrages sein. Dies allerdings nur dann, wenn er in der Hand der verpachtenden Körperschaft ein BgA wäre (Senatsurteil in BFHE 112, 61, BStBl II 1974, 391, unter Hinweis auf Urteile des Reichsfinanzhofs vom 24.01.1939 - I 390/38, RFHE 46, 88, RStBl 1939, 560; vom 23.08.1939 - I 143/36, RFHE 47, 220, RStBl 1939, 1039).
- 13 b) Hiernach ist die Vorinstanz zunächst zutreffend davon ausgegangen, dass es sich bei dem Betrieb "Badesee und Freibad" --würde er von der Klägerin selbst unmittelbar betrieben-- um einen BgA i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG handeln würde. Insbesondere ist dem FG darin zuzustimmen, dass der Betrieb des Schwimmbades nachhaltig ist und sich von der übrigen Tätigkeit der Klägerin in ausreichendem Maße abhebt.
- 14 Das Schwimmbad ist ferner mit Einnahmeerzielungsabsicht i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG betrieben. Nach dieser Vorschrift ist die Absicht, Gewinn zu erzielen, nicht erforderlich. Soweit in der Literatur hierzu die Auffassung vertreten wird, dass über den Verweis in § 8 Abs. 1 KStG auf die allgemeine Einkommensermittlung nach § 2 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes abzustellen sei und damit die betreffende wirtschaftliche Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübt werden müsse, was zur Folge hätte, dass Tätigkeiten, die auf Dauer gesehen nur Verluste erwirtschaften können, von der Besteuerung auszunehmen sind (vgl. Hüttemann, Der Betrieb 2007, 1603; Gosch/Märtens, KStG, 3. Aufl., § 4 Rz 55; Döring in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, 2. Aufl., § 4 Rz 85; vgl. auch

Senatsurteil vom 22.08.2007 - I R 32/06, BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961), ist dem durch das Jahressteuergesetz 2009 (JStG 2009) vom 19.12.2008 (BGBl I 2008, 2794, BStBl I 2009, 74) vorgenommene gesetzliche Änderungen die Grundlage entzogen worden. Denn mit dem Jahressteuergesetz 2009 wurde nicht nur die Regelung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 KStG geschaffen, nach der bei BgA die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) nicht bereits deshalb zu ziehen sind, weil sie ein Dauerverlustgeschäft ausüben, was wiederum voraussetzt, dass auch das Betreiben eines Dauerverlustgeschäfts --unter den sonstigen Voraussetzungen-- einen BgA begründet, sondern auch in § 8 Abs. 1 KStG ein Satz 2 angefügt, der inhaltsgleich mit § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG bestimmt, dass bei den BgA die "Absicht, Gewinn zu erzielen ... nicht erforderlich" ist. Damit hat der Gesetzgeber die Unbeachtlichkeit des Fehlens einer Gewinnerzielungsabsicht ausdrücklich auch für die Ebene der Einkommensermittlung angeordnet.

- 15** Dem steht auch nicht die Rechtsprechung des BFH entgegen, wonach es an der für die Unternehmereigenschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts erforderlichen Grundvoraussetzung der wirtschaftlichen (unternehmerischen) Tätigkeit fehlt, wenn eine Gemeinde über die von ihr vereinnahmten Beiträge nur einen kleinen Teil ihrer Kosten deckt (BFH-Urteil vom 15.12.2016 - V R 44/15, BFHE 256, 557). Die Vorinstanz verweist zutreffend darauf, dass diese Rechtsprechung die umsatzsteuerliche Unternehmereigenschaft eines BgA betrifft, bei deren Beurteilung nicht entscheidend auf § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG, § 8 Abs. 1 Satz 2 KStG oder § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 KStG, sondern vielmehr auf eine richtlinienkonforme Auslegung des § 2 Abs. 3 Satz 1 des Umsatzsteuergesetzes i.V.m. § 4 KStG abzustellen ist (so ausdrücklich BFH-Urteil in BFHE 256, 557, unter II.3. der Gründe).
- 16** c) Die Verpachtung des Badesees mit Freibad führt im Streitfall jedoch --entgegen der Auffassung der Vorinstanz-- nicht dazu, dass ein sog. Verpachtungs-BgA anzunehmen wäre.
- 17** aa) Die Verpachtung eines BgA gilt gemäß § 4 Abs. 4 KStG selbst als BgA der verpachtenden Körperschaft. Sinn und Zweck dieser gesetzlichen Fiktion ist es zu verhindern, dass juristische Personen des öffentlichen Rechts sich der Körperschaftsteuer dadurch entziehen, dass sie Einrichtungen nicht selbst betreiben, sondern verpachten (vgl. Senatsurteil in BFHE 112, 61, BStBl II 1974, 391). Die Fiktion eines BgA hat letztlich auch zur Folge, dass die Voraussetzungen eines BgA in der Person der Klägerin und insbesondere das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht nicht mehr zu prüfen sind (vgl. etwa BFH-Urteil vom 11.07.1990 - II R 33/86, BFHE 162, 94, BStBl II 1990, 1100, betreffend Vermögensteuer). Voraussetzung der gesetzlichen Fiktion ist jedoch, dass der Verpächter die Einrichtungen, Anlagen oder Rechte entgeltlich überlässt. Dies ist im Streitfall nicht gegeben.
- 18** bb) Die Vorinstanz ist zunächst zutreffend davon ausgegangen, dass als Verpachtung i.S. von § 4 Abs. 4 KStG jede entgeltliche Überlassung von Einrichtungen, Anlagen oder Rechten anzusehen ist. Diese Formulierung geht zwar auf eine ausdrückliche gesetzliche Definition in § 1 Abs. 3 der Körperschaftsteuer-Durchführungsverordnung (KStDV 1955/KStDV 1961) zurück, die wiederum inhaltlich § 1 Abs. 3 Satz 2 der Ersten Verordnung zur Durchführung des Körperschaftsteuergesetzes vom 06.02.1935 (RGBl I 1935, 163) entspricht (vgl. Senatsurteil in BFHE 112, 61, BStBl II 1974, 391), sie hat aber gleichbleibende Bedeutung für den Begriff der "Verpachtung" in § 4 Abs. 4 KStG. Dies ergibt sich zunächst aus der Wortbedeutung des Begriffs "Verpachtung". Ausgehend von einem zivilrechtlichen Begriffsverständnis ist der Rechtsprechung des Bundesgerichtshofs (BGH) zu entnehmen, dass der Begriff des Mietvertrages voraussetzt, dass ein vereinbartes Entgelt entrichtet wird, während bei (nahezu) unentgeltlicher Überlassung von Wohnraum von anderen Gebrauchsüberlassungsverhältnissen auszugehen ist (vgl. z.B. BGH-Urteil vom 20.09.2017 - VIII ZR 279/16, Neue Juristische Wochenschrift-Rechtsprechungs-Report Zivilrecht 2017, 1479). Entsprechendes muss für den streitgegenständlichen Pachtvertrag gelten. Und diese Auslegung entspricht nicht nur dem Sinn und Zweck der ursprünglichen Regelung, die sicherstellen soll, dass die aus der Verpachtung solcher Betriebe erzielten Einnahmen der Körperschaftsteuer unterworfen werden (Senatsurteil in BFHE 112, 61, BStBl II 1974, 391), sondern auch der streitgegenständlichen Regelung in § 4 Abs. 4 KStG.
- 19** cc) Zu Unrecht ist die Vorinstanz allerdings im Weiteren davon ausgegangen, dass im Streitfall eine entgeltliche Überlassung des Schwimmbadbetriebs vorliege und die Gewährung des jährlichen Zuschusses für die zu erwartenden Verluste nach § 6 Abs. 3 Vertrag nicht mit dem von der B-GmbH zu zahlenden Pachtentgelt saldiert werden könne. Soweit die Vorinstanz zu der rechtlichen Würdigung gelangt, dass ein "rechtlicher und tatsächlicher Zusammenhang" zwischen Pachtzahlung und Zuschussgewährung nicht bestehe, weil die Gewährung des Zuschusses auf der Grundlage des jeweiligen Stadtratsbeschlusses und nicht aufgrund des Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsvertrages erfolge, hält diese Auslegung einer revisionsrechtlichen Überprüfung nicht stand.
- 20** Die Auslegung einzelner Abreden und die sich daraus ergebende Gesamtwürdigung der jeweils zu beurteilenden Vereinbarungen obliegt zwar grundsätzlich dem Tatrichter. Dessen Einschätzung kann das Revisionsgericht nur daraufhin überprüfen, ob sie in verfahrensfehlerhafter Weise zustande gekommen ist oder ob sie gegen

Denkgesetze oder gegen allgemeine Erfahrungssätze verstößt; ist dies nicht der Fall, so ist die tatrichterliche Würdigung auch dann revisionsrechtlich bindend (§ 118 Abs. 2 FGO), wenn ein abweichendes Verständnis gleichermaßen möglich oder sogar naheliegend ist (vgl. z.B. Senatsurteil vom 31.05.2017 - I R 91/15, BFH/NV 2018, 16, m.w.N.). Das vom FG vertretene rein zivilrechtliche Begriffsverständnis lässt außer Acht, dass sich die steuerrechtliche Beurteilung an den wirtschaftlichen Gegebenheiten zu orientieren hat. Hierzu gehört, dass die formal vereinbarten Pachtzahlungen zwangsläufig bei der Bemessung des Betriebskostenzuschusses berücksichtigt werden müssen, weil es sich um Aufwand in Zusammenhang mit dem übernommenen Bäderbetrieb handelt (im Ergebnis ebenso R 4.3 der Körperschaftsteuer-Richtlinien 2015). Bei der danach gebotenen wirtschaftlichen Betrachtung der Gegebenheiten kann es weder eine Rolle spielen, dass die Pachtzahlungen sich an den Bodenwerten der überlassenen Flächen orientieren noch die Gewährung des Zuschusses auf der Grundlage eines jeweils (separat) einzuholenden Stadtratsbeschlusses und nicht unmittelbar aufgrund des Betriebsüberlassungs- und Betriebsführungsvertrages erfolgt. Entscheidend ist bei einer an den wirtschaftlichen Gegebenheiten orientierten Betrachtung, dass sich die Höhe des jährlichen Zuschusses für die Durchführung des Badebetriebs an einer am Jahresende vorzunehmenden Abrechnung richtet, in die u.a. auch die Pachtzahlungen als durch den Bäderbetrieb verursachter Aufwand einfließen. Damit trägt im Ergebnis die wirtschaftliche Last der Pachtzahlungen nicht die Pächterin, sondern die Klägerin selbst.

- 21** Entgegen der Auffassung der Vorinstanz vermag der Senat darin auch keine mit dem Sinn und Zweck des § 4 Abs. 4 KStG nicht zu vereinbarende Ungleichbehandlung von Verpachtungs-BgA auf der einen Seite und solchen BgA auf der anderen Seite zu sehen, die von der juristischen Person des öffentlichen Rechts selbst betrieben werden. Der Fiktion des § 4 Abs. 4 KStG kann nicht die Intention des Gesetzgebers entnommen werden, im Falle der Überlassung des BgA an einen Dritten solle die Trägerkörperschaft steuerlich so behandelt werden, als würde sie den BgA weiterhin selbst betreiben. Steuerobjekt des BgA "Verpachtung" i.S. des § 4 Abs. 4 KStG ist der Ertrag aus dem Pachtverhältnis, nicht aber der Ertrag des verpachteten Betriebs.
- 22** Im Übrigen sei darauf hingewiesen, dass die Hinnahme strukturell bedingter Verluste durch einen BgA "Verpachtung" als vGA an die Trägerkörperschaft i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG zu werten wäre, wenn nicht die Voraussetzungen eines Dauerverlustgeschäfts i.S. von § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Abs. 7 Satz 2 KStG vorlägen, d.h. das Geschäft aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen ohne kostendeckendes Entgelt betrieben wird. Ein defizitäres Verpachtungsgeschäft als solches wird diese Voraussetzungen jedoch nicht erfüllen können (vgl. zur Verpachtung eines Freibads durch eine kommunale Eigengesellschaft Senatsurteil vom 09.11.2016 - I R 56/15, BFHE 256, 75, BStBl II 2017, 498).
- 23** 3. Die Vorinstanz hat eine abweichende Rechtsauffassung vertreten. Ihr Urteil ist deswegen aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Die Aufhebung des auf Null € lautenden Körperschaftsteuerbescheids für das Streitjahr ist zu Recht erfolgt und die Klage abzuweisen.
- 24** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de