

Urteil vom 18. April 2024, V R 50/20

Betrieb gewerblicher Art (BgA) gemäß § 4 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) - Einnahmeerzielungsabsicht

ECLI:DE:BFH:2024:U.180424.VR50.20.0

BFH V. Senat

KStG § 1 Abs 1 Nr 6, KStG § 4 Abs 1, KStG § 4 Abs 5, KStG § 34 Abs 6 S 5, BNatSchG 2002 § 56 S 1, BNatSchG 2009 § 59 Abs 1, KStG VZ 2010

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 20. März 2020, Az: 6 K 18/17

Leitsätze

1. An der auch bei sogenannten Kurbetrieben zur Annahme eines BgA erforderlichen Einnahmeerzielungsabsicht im Sinne von § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG kann es bei Einrichtungen, die --wie beispielsweise einem Park-- der Öffentlichkeit zugänglich sind, ohne dass der Zugang mit dem Zweck der Erhebung eines Nutzungsentgelts kontrolliert wird, fehlen.

2. Die Übergangsregelung des § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2009 setzt das Vorliegen eines BgA im Sinne von § 4 KStG voraus.

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 20.03.2020 - 6 K 18/17 aufgehoben, soweit es die Körperschaftsteuer 2010 betrifft.

Insoweit wird die Sache an das Niedersächsische Finanzgericht zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Dem Niedersächsischen Finanzgericht wird die Entscheidung über die Kosten des gesamten Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine Stadt, die ein staatlich anerkannter Luftkurort ist, unterhielt im Jahr 2010 (Streitjahr) unter der Bezeichnung X-Touristik einen nach landesrechtlichen Bestimmungen geführten Eigenbetrieb, der auf die Förderung des Tourismus im Gebiet der Klägerin gerichtet war. Sie erhob von allen Übernachtungsgästen im Stadtgebiet einen Kurbeitrag, der der Erneuerung und Pflege der Fremdenverkehrseinrichtungen dienen sollte. Hierzu gehörten unter anderem im Eigentum der Klägerin stehende Flächen, die "allgemein zugänglich" waren und für deren Betreten kein gesondertes Entgelt erhoben wurde.
2. Im Einzelnen ordnete die Klägerin ihrem Eigenbetrieb die folgenden Tätigkeiten und Wirtschaftsgüter zu:
 - Tourismus-Information mit dem Verkauf von Werbeartikeln, Zimmervermittlung für den Fremdenverkehr sowie Einziehung und Verwaltung der Kurbeiträge,
 - Parkflächen,
 - touristisch erschlossene Flächen mit einem Garten und Wanderwegen,
 - [Stege],
 - Vermietung einer mobilen Bühne,
 - Vermietung einer Freilichtbühne,
 - Verpachtung eines Gastronomiebetriebs und eines Kiosks,
 - Verpachtung eines Grundstücks mit einer Festhalle,
 - Beweidungsvertrag,
 - Beteiligung an einem Energieversorgungsunternehmen.
3. Im Rahmen ihrer Körperschaftsteuererklärung für das Streitjahr ging die Klägerin davon aus, dass sämtliche

Tätigkeiten und Wirtschaftsgüter in einem einzigen Betrieb gewerblicher Art (BgA) "Kurbetrieb" gemäß § 4 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) zu erfassen seien, und erklärte demgemäß einen negativen Gesamtbetrag der Einkünfte. Auf dieser Grundlage setzte der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) mit dem unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Körperschaftsteuerbescheid 2010 erklärungsgemäß die Körperschaftsteuer auf 0 € fest und erließ einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2010.

4. Im Anschluss an eine Außenprüfung gelangte das FA jedoch zu der Auffassung, dass kein BgA "Kurbetrieb", sondern lediglich ein BgA "Touristik" bestanden habe. Die Aktivitäten, die die Klägerin ihrem BgA "Kurbetrieb" zugeordnet habe, seien in wirtschaftliche Tätigkeiten des BgA "Touristik", in hoheitliche und in wirtschaftlich unbedeutende Tätigkeiten aufzuteilen. Für die Annahme eines BgA "Kurbetrieb" reiche es nicht aus, dass Anlagen und Einrichtungen lediglich dem Tourismus dienten, da dem Allgemeingebrauch gewidmete Flächen nicht dem unternehmerischen Bereich zugeordnet werden könnten. Der im BgA "Touristik" zu erfassende Verlust sei als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) im Sinne von § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG anzusehen. Der mit der Körperschaftsteuererklärung geltend gemachte weitergehende Verlust in Höhe von ... €, der auf die anderen Tätigkeitsbereiche entfalle, sei ebenso wenig zu berücksichtigen. Auf Grundlage dieser rechtlichen Bewertung änderte das FA den ursprünglichen Körperschaftsteuerbescheid 2010 mit Bescheid vom XX.XX.XXXX dergestalt, dass nunmehr der --wegen eines Verlustabzugs gemäß § 10d Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) weiterhin unveränderten-- Steuerfestsetzung auf 0 € ein positiver Gesamtbetrag der Einkünfte zugrunde gelegt wurde.
5. Nach einem erfolglos durchgeführten Einspruchsverfahren änderte das Finanzgericht (FG) mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2020, 1870 veröffentlichten Urteil unter anderem den Körperschaftsteuerbescheid 2010 dahingehend, dass ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von ./... € zugrunde zu legen sei. Das FA sei zwar zu Recht davon ausgegangen, dass lediglich ein BgA "Touristik" --bestehend aus dem Betrieb der Tourismus-Information und der Beteiligung an dem Energieversorgungsunternehmen-- vorgelegen habe. Allerdings schließe die Anwendung der Übergangsregelung des § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des Art. 3 Nr. 11 Buchst. d Doppelbuchst. bb des Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009) vom 19.12.2008 (BGBl I 2008, 2794, BStBl I 2009, 74) aus, den vom FA insoweit der Höhe nach zutreffend ermittelten Verlust als vGA zu behandeln.
6. Einen weitere Tätigkeitsfelder umfassenden BgA "Kurbetrieb" habe das FA zu Recht verneint, so dass der hierauf entfallende Verlust unberücksichtigt zu bleiben habe. Mangels kurspezifischer Anlagen liege kein Kurbetrieb vor. Die hierfür erforderlichen medizinischen Behandlungsmöglichkeiten seien bei der Klägerin nicht vorhanden. Die Einrichtungen der Klägerin dienten lediglich allgemein der Förderung des Fremdenverkehrs, woran auch der Status als Luftkurort nichts ändere. Ohne Kurklinik oder Kurmittelhaus könnten sie auch nicht als Annex einem Kurbetrieb zugeordnet werden. Darüber hinaus könnten die in Rede stehenden Flächen und Wege schon deshalb keinem BgA zugeordnet werden, weil sie zumindest faktisch öffentlich gewidmet und somit auch für Besucher, die keinen Kurbeitrag leisten müssten, nutzbar gewesen seien.
7. Mit ihrer auf die Verletzung materiellen Rechts gestützten Revision macht die Klägerin geltend, das FG habe den Umfang des BgA rechtsfehlerhaft zu eng gezogen. Der BgA sei ein einheitlicher Gewerbebetrieb, da die Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG, jedenfalls aber die des § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG erfüllt seien. Kurorte gleich welcher Art --und damit auch Luftkurorte-- seien grundsätzlich BgA. Ein Luftkurort sei keine Fremdenverkehrseinrichtung, sondern nach den maßgeblichen landesrechtlichen Bestimmungen ein Kurort mit politisch gewünschter Gesundheitsfunktion. Begleitende touristische Aspekte seien unbeachtlich. Alle für die Anerkennung als Luftkurort nötigen Einrichtungen seien Teil des BgA "Kurbetrieb". Auch die öffentlich zugänglichen Bereiche seien dem BgA zuzuordnen; maßgeblich sei insoweit der Schwerpunkt der Nutzung.
8. Die Klägerin beantragt sinngemäß, das FG-Urteil aufzuheben sowie den Bescheid über Körperschaftsteuer vom XX.XX.XXXX in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom XX.XX.XXXX dahingehend zu ändern, dass ein Gesamtbetrag der Einkünfte in Höhe von ./... € zugrunde gelegt wird.
9. Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
10. Die Klägerin gehe zu Unrecht davon aus, dass der Begriff des Kurbetriebs auf Luftkurorte auszudehnen sei. Bei den von der Klägerin angebotenen Freizeit- und Erholungsmöglichkeiten stehe nicht die Gesundheitspflege im Vordergrund. Einrichtungen für eine Kur im Sinne eines unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführten Heilverfahrens fehlten. Die Erhebung von Kurbeiträgen reiche zur Begründung eines Kurbetriebs nicht aus. Die der Allgemeinheit gewidmeten Straßen, Wege und Plätze betreibe die Klägerin rein hoheitlich. Dies gelte insbesondere für die [Stege], da diese ebenso wie die darunter verlaufenden Wege, die unpassierbar geworden seien, wenigstens faktisch als für den Gemeingebrauch gewidmet anzusehen seien. Entgegen der Auffassung der Klägerin seien der BgA "Touristik", der BgA "Verpachtung" und der BgA "Vermietung mobile Bühne" mangels hinreichender Verflechtung nicht zusammenfassbar.

Entscheidungsgründe

II.

1. Die Revision der Klägerin ist begründet. Das Urteil des FG ist hinsichtlich der Körperschaftsteuer 2010 aufzuheben und die Sache insoweit an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Regelung des § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG rechtsfehlerhaft ausgelegt. Die Sache ist jedoch nicht spruchreif, da der Senat aufgrund fehlender Feststellungen des FG nicht beurteilen kann, ob und in welchem Umfang die Klägerin einen BgA unterhielt.
2. 1. BgA von juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind nach den Maßgaben der §§ 1 Abs. 1 Nr. 6, 4 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig.
3. a) BgA sind nach der Legaldefinition des § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG --mit Ausnahme der Hoheitsbetriebe (§ 4 Abs. 5 KStG)-- alle Einrichtungen, 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, § 8 Abs. 1 Satz 2 KStG). Beim Zuschnitt eines BgA hat es eine juristische Person des öffentlichen Rechts in der Hand, im Rahmen der gesetzlichen Vorschriften die organisatorischen Maßnahmen so zu treffen, wie sie es für zweckmäßig hält (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14.07.2004 - I R 9/03, BFHE 207, 142, unter II.1.b; BFH-Beschluss vom 13.03.2019 - I R 18/19, BFHE 265, 23, Rz 43).
4. Der Begriff der Einrichtung im Sinne von § 4 Abs. 1 KStG ist als jegliche Betätigung zur Erzielung von Einnahmen zu verstehen, die sich von der sonstigen Tätigkeit funktionell abgrenzen lässt (BFH-Urteile vom 15.03.2023 - I R 49/20, BFH/NV 2023, 962, Rz 10; vom 18.01.2023 - I R 9/19, BFH/NV 2023, 828, Rz 16; vom 18.01.2023 - I R 16/19, BFHE 279, 426, BStBl II 2023, 1096, Rz 12; vom 22.09.1976 - I R 102/74, BFHE 120, 53, BStBl II 1976, 793; vom 13.03.1974 - I R 7/71, BFHE 112, 61, BStBl II 1974, 391, unter III.1.c; vom 12.07.1967 - I 267/63, BFHE 89, 416, BStBl III 1967, 679, unter 1.; BFH-Beschluss vom 03.02.2010 - I R 8/09, BFHE 228, 273, BStBl II 2010, 502, Rz 11). Dies erfolgt nach einer ausschließlich tätigkeitsbezogenen Betrachtungsweise (BFH-Urteile vom 16.12.2020 - I R 50/17, BFHE 271, 528, BStBl II 2021, 443, Rz 26; vom 29.11.2017 - I R 83/15, BFHE 260, 327, BStBl II 2018, 495, Rz 24) und ungeachtet der Bezeichnung der Tätigkeit durch die Beteiligten.
5. Eine funktionelle Einheit kann sich insbesondere aus einer besonderen Leistung, einem geschlossenen Geschäftskreis, der Buchhaltung oder aus einem ähnlichen, auf eine Einheit hindeutenden Merkmal ergeben (BFH-Urteile vom 13.04.2021 - I R 2/19, BFHE 273, 29, BStBl II 2021, 777, Rz 14; vom 26.05.1977 - V R 15/74, BFHE 123, 70, BStBl II 1977, 813, unter 1.). Eine Einrichtung liegt schon dann vor, wenn nur eines dieser Merkmale erfüllt ist (BFH-Urteil vom 26.05.1977 - V R 15/74, BFHE 123, 70, BStBl II 1977, 813, unter 1.).
6. b) Dabei sind Tätigkeiten von juristischen Personen des öffentlichen Rechts jedenfalls dann steuerpflichtig, soweit diese wettbewerbsrelevant sind (vgl. BFH-Urteile vom 23.10.1996 - I R 1-2/94, BFHE 181, 322, BStBl II 1997, 139, unter II.A.2.d; vom 29.10.2008 - I R 51/07, BFHE 223, 232, BStBl II 2009, 1022, Rz 13 ff. und vom 12.07.2012 - I R 106/10, BFHE 238, 98, BStBl II 2012, 837, Rz 12). Dies ist der Fall, wenn die Körperschaft Aufgaben übernimmt, mit denen sie --und sei es auch ungewollt-- in tatsächlichen oder potentiellen Wettbewerb zu privatwirtschaftlichen Unternehmen tritt (BFH-Urteile vom 14.03.1990 - I R 156/87, BFHE 161, 46, BStBl II 1990, 866, unter II.4.a; vom 23.10.1996 - I R 1-2/94, BFHE 181, 322, BStBl II 1997, 139, unter II.A.1.; vom 08.01.1998 - V R 32/97, BFHE 185, 283, BStBl II 1998, 410, unter II.2.a). Davon ist auszugehen, wenn dieselbe Tätigkeit auch von privaten Unternehmen wahrgenommen werden kann (BFH-Beschluss vom 03.02.2010 - I R 8/09, BFHE 228, 273, BStBl II 2010, 502, Rz 17), wobei Kapitalgesellschaften, bei denen die Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar oder mittelbar auf juristische Personen des öffentlichen Rechts entfällt (vgl. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG), nicht als privatwirtschaftliche Unternehmen anzusehen sind.
7. Damit nicht vereinbar ist es, Tätigkeiten einer Kurgemeinde deshalb vom Anwendungsbereich des § 4 Abs. 1 KStG auszunehmen, weil ausschließlich Gebietskörperschaften die Anerkennung als Kurort erhalten können und daher private Anbieter keine vergleichbaren Leistungen erbringen (so aber FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 10.01.2019 - 6 K 2360/17, juris, Rz 36 zu § 2 des Umsatzsteuergesetzes). Denn entscheidend ist nicht der rechtliche Status des Anbieters einer Leistung, sondern ob er nach dem konkreten Inhalt seines Angebots auf dem jeweils nach diesem Angebot zu bestimmenden relevanten Markt (vgl. BFH-Urteil vom 29.10.2008 - I R 51/07, BFHE 223, 232, BStBl II 2009, 1022, unter II.2.b bb) in einen potentiellen Wettbewerb mit Privaten tritt. Dies ist nur dann zu verneinen, wenn sich die Angebote --ohne Einnahmezielungsabsicht-- in der Bereitstellung von Infrastruktur erschöpfen, so dass es an einer eigenen wirtschaftlichen Tätigkeit der Körperschaft fehlt und es sich lediglich um eine Leistung in Form der kommunalen Wirtschaftsförderung handelt, um die wirtschaftliche Tätigkeit anderer --beispielsweise der örtlichen Hoteliers und Gastronomen-- zu unterstützen.
8. 2. Diese Maßstäbe zur Auslegung von § 4 Abs. 1 KStG hat das FG trotz Wiedergabe des Wortlauts dieser Vorschrift und trotz Bezugnahme auf ein BFH-Urteil seiner Entscheidung nicht zugrunde gelegt. Denn das FG verengt den allgemeinen Begriff des BgA und stellt für einen "BgA Kurbetrieb" auf das Vorhandensein "kurspezifischer" Anlagen im Sinne gesundheitsbezogener Einrichtungen ab, die --wie sich auch aus dem Umkehrschluss aus § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG ergibt-- von § 4 Abs. 1 KStG bereits seinem Wortlaut nach nicht verlangt werden. Damit nicht vereinbar ist die weitere Annahme des FG, für einen derartigen BgA "ein breites Spektrum von Therapieverfahren, die je nach Schwere des Krankheitszustandes differenziert zur Vorsorge, Rehabilitation bzw. Linderung bei chronischen Erkrankungen eingesetzt werden", zu verlangen und "dieses Begriffsverständnis (...) auf die hier zu beurteilende körperschaftsteuerliche Fragestellung übertragbar" zu halten.

9. Abweichendes folgt nicht aus der bisherigen höchstrichterlichen Rechtsprechung (vgl. Urteil des Reichsfinanzhofs vom 02.07.1940 - I 298/39, RStBl 1940, 797; BFH-Urteile vom 15.10.1962 - I 53/61 U, BFHE 75, 757, BStBl III 1962, 542; vom 12.07.1967 - I 267/63, BFHE 89, 416, BStBl III 1967, 679; vom 01.10.1981 - V R 34/76, juris und vom 15.03.2023 - I R 49/20, BFH/NV 2023, 962), bei der nach Maßgabe der jeweiligen Fallkonstellation die erforderliche Einnahmeerzielungsabsicht bei Kurbetrieben ohne weitergehende Prüfung unterstellt werden konnte.
10. 3. Die Sache ist nicht spruchreif.
11. a) Zwar hat das FG --wenn auch ohne Begründung-- zu Recht angenommen, dass der Klägerin trotz der auf 0 € festgesetzten Körperschaftsteuer nicht die Klagebefugnis fehlt.
12. Gemäß § 40 Abs. 2 FGO muss ein Kläger geltend machen, durch den Verwaltungsakt in seinen Rechten verletzt zu sein. Bei der Anfechtung eines sogenannten Nullbescheids ist dies nur ausnahmsweise möglich, wenn dieser für den Kläger nachteilig wirkt, weil in ihm angesetzte Besteuerungsgrundlagen für andere Verfahren verbindliche Entscheidungsvorgaben liefern (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 15.03.2023 - I R 41/19, BFHE 280, 131, Rz 16; vom 04.05.2022 - I R 25/19, BFH/NV 2022, 1313, Rz 25 und vom 28.11.2018 - I R 41/18, BFH/NV 2019, 1109, Rz 17).
13. Diese Voraussetzung ist im Streitfall in Bezug auf den Ansatz des im Rahmen der Körperschaftsteuerfestsetzung ermittelten Gesamtbetrags der Einkünfte im Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2010 erfüllt. Nach der Regelung des § 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 EStG i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010) vom 08.12.2010 (BGBl I 2010, 1768, BStBl I 2010, 1394), die im Streitfall angesichts der Abgabe der Erklärung zur Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags durch die Klägerin am 17.11.2011 gemäß § 52 Abs. 25 Satz 5 EStG i.d.F. des JStG 2010 Anwendung findet, sind für das Verhältnis von Körperschaftsteuerbescheid und Bescheid über die gesonderte Feststellung von verbleibenden Verlustvorträgen zur Körperschaftsteuer die für das Verhältnis von Grundlagen- zu Folgebescheiden geltenden Vorschriften (§ 171 Abs. 10, § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 351 Abs. 2 der Abgabenordnung sowie § 42 FGO) entsprechend anwendbar (vgl. BFH-Urteil vom 15.03.2023 - I R 41/19, BFHE 280, 131, Rz 17).
14. b) In der Sache kann der Senat aber auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen nicht entscheiden, ob und in welchem Umfang die Klägerin mit einem BgA eine auf Einnahmeerzielung gerichtete Tätigkeit ausgeübt hat. Hierfür wären Feststellungen zu der die Kurabgabepflicht begründenden Satzung und insbesondere dazu erforderlich gewesen, welche konkreten Leistungen die kurabgabepflichtigen Personen aufgrund der Abgabepflicht von der Klägerin erlangen können. Denn Tätigkeiten dienen nur dann "zur" Erzielung von Einnahmen, wenn die Einnahmen als Gegenleistung gerade für eine oder mehrere Tätigkeit(en) der juristischen Person des öffentlichen Rechts anzusehen sind, wobei es aber nicht erforderlich ist, dass die Einnahmeerzielung das Hauptziel der Tätigkeit darstellt (BFH-Beschluss vom 03.02.2010 - I R 8/09, BFHE 228, 273, BStBl II 2010, 502, Rz 13). Die Einnahmeerzielungsabsicht folgt allerdings nicht bereits daraus, dass Einnahmen in der abgabenrechtlichen Form eines Beitrags erzielt werden, der für die potentielle Inanspruchnahme einer öffentlichen Einrichtung oder Leistung erhoben wird und dazu bestimmt ist, die Kosten der Leistung ganz oder teilweise zu decken (vgl. zu Beiträgen Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 25.06.2014 - 1 BvR 668/10, 1 BvR 2104/10, BVerfGE 137, 1, Rz 43; BVerfG-Urteil vom 06.07.2005 - 2 BvR 2335/95, 2 BvR 2391/95, BVerfGE 113, 128, Rz 110; vgl. auch BFH-Urteil vom 12.07.2012 - I R 106/10, BFHE 238, 98, BStBl II 2012, 837, Rz 13).
15. c) Dementsprechend kann der Senat auch nicht über die Anwendung von § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des JStG 2009 entscheiden. Nach dieser Vorschrift sind, sofern im Einzelfall vor dem 18.06.2008 bei der Einkommensermittlung nach anderen Grundsätzen als nach § 8 Abs. 7 KStG i.d.F. des JStG 2009 verfahren worden ist, diese Grundsätze insoweit letztmals für den Veranlagungszeitraum 2011 --und damit auch für das Streitjahr-- maßgebend.
16. Aus der für den Streitfall maßgeblichen Inbezugnahme von § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 KStG folgt dabei, dass § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG einen tatsächlich bestehenden BgA im Sinne von § 4 Abs. 1 KStG in dem sich aus dieser Vorschrift ergebenden Umfang voraussetzt. Dabei kommt es entgegen der Rechtsauffassung der Klägerin nicht in Betracht, unabhängig hiervon eine Anwendung von § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG in dem Umfang zu bejahen, in dem die Klägerin oder die Finanzverwaltung Tätigkeiten der Klägerin bislang --faktisch-- als BgA behandelt hatten.
17. 4. Seiner Entscheidung im zweiten Rechtsgang hat das FG Folgendes zugrunde zu legen:
18. a) Das FG hat zu prüfen, ob und inwieweit die Klägerin die Einrichtungen, die sie als zu einem BgA zugehörig ansieht, mit der Zielsetzung einer Einnahmeerzielung unterhalten hat, wobei es im Hinblick auf die Eigenständigkeit des § 4 Abs. 1 KStG unerheblich ist, ob Einrichtungen vorliegen, um den Status als Kurort nach den entsprechenden landesrechtlichen Vorschriften zu erlangen.
19. Ohne dass dabei eine Bindung an die umsatzsteuerrechtliche Beurteilung zur Entgeltlichkeit der Leistungserbringung in Bezug auf Kureinrichtungen und damit im Zusammenhang stehende Kurbeiträge besteht (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union Gemeinde A vom 13.07.2023 - C-344/22, EU:C:2023:580, Rz 40; dem folgend BFH-Urteil vom 18.10.2023 - XI R 21/23 (XI R 30/19), zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BFH/NV 2024, 609, Rz 22; vgl. auch BFH-Urteil vom 06.12.2023 - XI R 33/21, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BFH/NV 2024, 615, Rz 37; zur Eigenständigkeit der körperschaftsteuerrechtlichen Beurteilung BFH-Urteil vom 10.12.2019 - I R 58/17, BFHE 271, 514, BStBl II 2021, 945, Rz 17), liegt es bei Einrichtungen, die --wie beispielsweise einem Park-- der Öffentlichkeit zugänglich sind, ohne dass der Zugang mit dem Zweck der Erhebung eines Nutzungsentgelts kontrolliert wird, und

daher auch von der Allgemeinheit zum Verkehr oder zur Erholung genutzt werden können, nahe, dass es an einer wirtschaftlichen Tätigkeit zur Einnahmeerzielung fehlt. Allerdings kann die erforderliche Einnahmeerzielungsabsicht bei Einrichtungen, die frei zugänglich sind und deren Herstellung und Erhaltung durch die Kurabgabe finanziert werden, ausnahmsweise auch dann gegeben sein, wenn diese, wie es etwa bei einem Gradierwerk in Abgrenzung zu einem Kurpark der Fall sein könnte, Merkmale aufweisen, die auf eine ganz überwiegende Nutzung gerade durch kurabgabepflichtige Personen hinweisen. Die Nutzung derartiger, speziell auf die Bedürfnisse der Personengruppe, von der der Kurbeitrag erhoben wird, zugeschnittenen Einrichtungen durch die Allgemeinheit ist dann eine lediglich unbeachtliche Begleiterscheinung.

20. Ob der Senat dabei an seinem zur Umsatzsteuer ergangenen BFH-Urteil vom 18.08.1988 - V R 18/83 (BFHE 154, 269, BStBl II 1988, 971, unter II.1.), in dem er auch die Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 KStG bejaht, festhalten könnte (zur Aufgabe dieses Urteils im Bereich der Umsatzsteuer BFH-Urteile vom 18.10.2023 - XI R 21/23 (XI R 30/19), zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BFH/NV 2024, 609 und vom 06.12.2023 - XI R 33/21, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BFH/NV 2024, 615), ist nach dem bisherigen Verfahrensstand, in dem es an noch zu treffenden Feststellungen fehlt, nicht zu entscheiden.
21. b) Für Straßen, Wege und Plätze, die dem öffentlichen Verkehr gewidmet und daher dem Hoheitsbereich zuzuordnen sind (BFH-Urteile vom 17.05.2000 - I R 50/98, BFHE 192, 92, BStBl II 2001, 558, unter II.1.a; vom 10.12.2019 - I R 24/17, BFHE 267, 354, BStBl II 2022, 815, Rz 15; vgl. zur Umsatzsteuer BFH-Urteile vom 26.04.1990 - V R 166/84, BFHE 161, 182, BStBl II 1990, 799, unter II.; vom 11.06.1997 - XI R 65/95, BFHE 183, 283, BStBl II 1999, 420, unter B.2.), hat das FG weiter Feststellungen zu den landesrechtlichen Vorschriften wie etwa § 6 des Niedersächsischen Straßengesetzes vom 24.09.1980 (Niedersächsisches Gesetz- und Verordnungsblatt --GVBI ND-- 1980, 359) nachzuholen. Soweit es von "(wenn auch nur faktisch) öffentlich gewidmete[n] Wege[n] und Flächen" ausgegangen ist, wird es auch der Frage nachzugehen haben, ob es sich um Grünflächen handelt, die durch Satzung (§ 6 der Niedersächsischen Gemeindeordnung i.d.F. vom 28.10.2006 [GVBI ND 2006, 473]) oder Allgemeinverfügung (§ 35 Satz 2 des Verwaltungsverfahrensgesetzes i.V.m. § 1 Abs. 1 des Niedersächsischen Verwaltungsverfahrensgesetzes) zur Benutzung durch die Allgemeinheit bestimmt sind und daher gleichfalls dem Hoheitsbereich zuzuordnen sind. Ebenso sind § 56 Satz 1 des Bundesnaturschutzgesetzes (BNatSchG) in der bis zum 28.02.2010 geltenden Fassung --BNatSchG 2002-- (BGBl I 2002, 1193) und seit dem 01.03.2010 auch § 59 Abs. 1 BNatSchG i.d.F. vom 29.07.2009 --BNatSchG 2010-- (BGBl I 2009, 2542) zu beachten, wonach das Betreten der freien Landschaft auf Straßen und Wegen sowie auf ungenutzten Grundflächen zum Zweck der Erholung gestattet ist.
22. c) Im Hinblick auf die Vermietungs- und Verpachtungstätigkeiten der Klägerin (mobile Bühne, Freilichtbühne, Gastronomiebetrieb, Kiosk sowie Grundstück mit Festhalle) wird außerdem zu prüfen sein, ob es sich dabei um einen oder mehrere eigenständige BgA handelt (vgl. z.B. zu einem Verpachtungs-BgA BFH-Urteil vom 13.04.2021 - I R 2/19, BFHE 273, 29, BStBl II 2021, 777, Rz 11) oder ob sie --gegebenenfalls als Hilfstätigkeit-- einem (hinsichtlich seines Umfangs im Übrigen vom FG noch zu bestimmenden) BgA zuzuordnen sind. Zu berücksichtigen ist dann, dass zwar nach § 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 ist, dass aber steuerliches Gewinnermittlungssubjekt nicht die juristische Person des öffentlichen Rechts mit ihren BgA, sondern jeweils der einzelne BgA ist (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 15.03.2023 - I R 49/20, BFH/NV 2023, 962, Rz 10; vom 13.04.2021 - I R 2/19, BFHE 273, 29, BStBl II 2021, 777, Rz 12). Sofern das FG zu dem Ergebnis kommt, dass die streitgegenständlichen Tätigkeiten mehreren BgA der Klägerin zugehörig sind, ist weiter zu prüfen, ob die Klägerin diese nach § 4 Abs. 6 KStG zusammenfassen kann (vgl. hierzu BFH-Beschluss vom 31.01.2024 - V R 43/21, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BFH/NV 2024, 599, Rz 13 sowie BFH-Urteile vom 15.03.2023 - I R 49/20, BFH/NV 2023, 962, Rz 10 und vom 12.07.1967 - I 267/63, BFHE 89, 416, BStBl III 1967, 679, unter 1.).
23. d) Sollte das FG zu dem Ergebnis kommen, dass die Klage auf der Grundlage der nachgeholten Feststellungen ganz oder teilweise begründet ist, und sich hierbei auf § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des JStG 2009 stützen, wird es sich mit der Frage zu befassen haben, ob diese Regelung eine staatliche Beihilfe im Sinne 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) darstellt 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 (vgl. BFH-Beschluss vom 13.03.2019 - I R 18/19, BFHE 265, 23, Rz 47). Dabei wird das FG auch zu berücksichtigen haben, dass bei einer Aufhebung der Vorentscheidung und Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung das dort ursprüngliche Verfahren fortgesetzt wird und daher das Verbot der Verböserung anders als im Revisionsverfahren nur noch gegenüber dem angefochtenen Verwaltungsakt, nicht aber gegenüber dem aufgehobenen Urteil im ersten Rechtsgang besteht (BFH-Urteile vom 14.12.2023 - V R 28/21, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BFH/NV 2024, 702, Rz 50; vom 16.05.2007 - II R 36/05, BFH/NV 2007, 1827, unter II.5.; vom 26.09.1975 - III R 15/74, BFHE 117, 257, BStBl II 1976, 110, unter 4.).
24. 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG ergibt sich aus § 143 Abs. 2 FGO.