

Dauerdefizitärer Betrieb eines Freibades

1. Die steuerliche Begünstigung sog. dauerdefizitärer Tätigkeiten einer von der öffentlichen Hand beherrschten Kapitalgesellschaft gemäß § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG setzt voraus, dass die Kapitalgesellschaft das Dauerverlustgeschäft selbst ausübt.

2. Übt die Kapitalgesellschaft das Dauerverlustgeschäft nicht selbst aus, weil sie den verlustbringenden Freibadbetrieb an einen eingetragenen Verein verpachtet hat, ist die Verpachtungstätigkeit nicht begünstigt.

KStG 2002 i.d.F. des JStG 2009 § 8 Abs. 7

Urteil vom 9. November 2016 I R 56/15

Vorinstanz: Niedersächsisches FG vom 23. Juni 2015 6 K 253/14  
(EFG 2016, 224)

## T e n o r

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 23. Juni 2015 6 K 253/14 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## G r ü n d e

### I.

- 1 Alleingesellschafterin der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin), einer GmbH, ist die Stadt A. Die Klägerin ist Organträgerin zweier Organgesellschaften, der Stadtwerke A-GmbH und der A-Bädergesellschaft mbH (im Folgenden: Bädergesellschaft).
- 2 Die Bädergesellschaft, deren Anteile sämtlich von der Klägerin gehalten werden, betrieb ursprünglich die Bäder in A und das Freibad in B. Dieses war aufgrund niedriger Besucherzahlen von der Schließung bedroht. In Folge von Bürgerprotesten beschloss der Stadtrat von A, die Bädergesellschaft anzuweisen, das Freibad B bis zum Saisonende 2005 weiter zu betreiben. Einem bis dahin zu gründenden Trägerverein wurde für den Fall des Weiterbetriebs ein jährlicher Betriebskostenzuschuss von bis zu 100.000 € in Aussicht gestellt.
- 3 Im Dezember 2005 wurde der Trägerverein Freibad B e.V. gegründet und die Bädergesellschaft verpachtete an diesen den Betrieb. Der schriftliche Pachtvertrag sah u.a. die Zahlung einer Pacht vor, die sich nach der Höhe der Abschreibungen bei der Bädergesellschaft bemessen sollte. Des Weiteren sollte die Bädergesellschaft einen Zuschuss gewähren, dessen Höhe Gegen-

stand einer gesonderten Vereinbarung sei.

4 Diese gesonderte Vereinbarung hat im Einzelnen folgenden Wort-  
laut:

5 "Präambel

6 Die A-Bädergesellschaft mbH (ABG) hat dem Trägerverein Freibad  
B (TBF) den Betrieb des Freibades B (FBB) zur Nutzung durch  
die Öffentlichkeit, Schulen und Vereine in eigener  
Verantwortung und auf eigene Rechnung übertragen, damit das  
FBB kostengünstig betrieben und sein Bestand weiterhin  
gesichert werden kann.

7 (1) Die ABG gewährt dem TBF einen jährlichen, in Raten abruf-  
baren Zuschuss.

8 (2) Die Zuschusshöhe bemisst sich nach der trotz Einhaltung  
des Wirtschaftlichkeitsgebotes nicht durch Eintrittsentgelte,  
Mitgliederbeiträge oder sonstiger Einnahmen (z.B. Spenden, Zu-  
wendungen) gedeckten Aufwendungen für den Badebetrieb.

9 (3) Die Höhe des Zuschusses wird zunächst mit ca. 100 T€  
p.a... erwartet. Die Parteien sind sich darüber einig, dass  
die Abschreibungen, die über diejenigen zum Zeitpunkt des  
Ratsbeschlusses hinausgehen, den erwarteten Zuschuss entspre-  
chend erhöhen.

10 (4) Übersteigen die Verluste trotz Beachtung des Wirtschaft-  
lichkeitsgebotes den für das jeweilige Wirtschaftsjahr erwar-  
teten Zuschussbedarf, so wird der TBF von einer Verlustüber-  
nahme freigestellt."

11 In den Streitjahren 2006 bis 2011 leistete der Trägerverein  
die vereinbarten Pachten --es handelte sich um Jahresbeträge

zwischen rund 6.000 € und 22.500 €-- und die Bädergesellschaft die Betriebskostenzuschüsse, zumeist in Höhe von 100.000 € jährlich. Sie behandelte die Zuschusszahlungen in ihrer Gewinnermittlung als Betriebsausgaben.

12 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte dem nicht. Er ging davon aus, dass es sich bei den Zahlungen an den Trägerverein um verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) handele und die entsprechenden Rechtsfolgen hieraus zu ziehen seien. Die Ausnahmeregelung in § 8 Abs. 7 i.V.m. § 34 Abs. 6 Satz 4 des Körperschaftsteuergesetzes 2002 i.d.F. des Jahressteuergesetzes (JStG) 2009 vom 19. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 2794, BStBl I 2009, 74) --KStG-- sei tatbestandlich nicht erfüllt, weil das dauerdefizitäre Freibad nicht unmittelbar von der Klägerin selbst, sondern vom Trägerverein betrieben worden sei.

13 Das Niedersächsische Finanzgericht (FG) war anderer Auffassung. Seines Erachtens setzt die genannte Vorschrift nicht voraus, dass die Klägerin als Eigengesellschaft der Stadt A das Dauerverlustgeschäft selbst ausübt (Urteil vom 23. Juni 2015 6 K 253/14, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 224).

14 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG. Zwar sei dem FG zu konzедieren, dass es ausreiche, wenn eine Eigengesellschaft das begünstigte Dauerverlustgeschäft mittelbar ausübe, indem es den Betrieb unter den Voraussetzungen des § 4 Abs. 4 KStG verpachte. Allerdings liege eine solche Verpachtung im Streitfall wegen der Unentgeltlichkeit der Nutzungsüberlassung nicht vor. (Geringer) Pachtzins und (hoher) Zuschuss seien rechtlich und tatsächlich miteinander verknüpft und deshalb zu saldieren.

15 Das FA beantragt, das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die  
Klage abzuweisen.

16 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzu-  
weisen.

## II.

17 Die Revision ist begründet, das FG-Urteil ist aufzuheben und  
die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzge-  
richtsordnung --FGO--). Das FG hat § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2  
KStG rechtsfehlerhaft angewendet.

18 1. Nach § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 KStG sind bei Kapi-  
talgesellschaften die Rechtsfolgen einer vGA i.S. des Abs. 3  
Satz 2 nicht bereits deshalb zu ziehen, weil sie ein Dauerver-  
lustgeschäft ausüben. Ein Dauerverlustgeschäft liegt u.a. vor,  
soweit aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs-  
oder gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betä-  
tigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird.

19 Gemäß § 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 (i.V.m. § 34 Abs. 10 Satz 4)  
KStG ist § 8 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 7 bei der Organgesell-  
schaft auf Dauerverlustgeschäfte i.S. des § 8 Abs. 7 Satz 2  
nicht anzuwenden. Sind in dem dem Organträger zugerechneten  
Einkommen Verluste aus Dauerverlustgeschäften i.S. des § 8  
Abs. 7 Satz 2 enthalten, ist § 8 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 7 bei  
der Ermittlung des Einkommens des Organträgers anzuwenden  
(§ 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 KStG).

20 Diese Regelungen bedeuten, dass zunächst auf der Ebene der Or-  
gangesellschaft zu prüfen ist, ob einzelne dauerdefizitäre Tä-  
tigkeiten vorliegen, die aus einem "begünstigten" Grund unter-

halten werden. Ist dies der Fall, erfolgt im zweiten Schritt eine Ermittlung des zuzurechnenden Einkommens, ohne dass die Rechtsfolgen einer vGA gezogen werden. Den Wortlaut des § 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 1 KStG, wonach auch Abs. 7 nicht anzuwenden sei, erachtet der Senat insoweit als missverständlich, weil bereits mit dem angeordneten Ausschluss der Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG --zugleich auch-- die Rechtsfolgen der vGA auf Ebene der Organgesellschaft ausgeschlossen werden (vgl. Rödder/Liekenbrock in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 15 Rz 141). Im letzten Schritt ist auf der Ebene des Organträgers zu prüfen, ob in dem zugerechneten Einkommen der Organgesellschaft Verluste aus begünstigten Dauerverlustgeschäften enthalten sind. Für diesen Teil des Einkommens sind auf Ebene des Organträgers die Rechtsfolgen der vGA nicht zu ziehen. Soweit § 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 KStG davon spricht, dass § 8 Abs. 3 Satz 2 auf der Ebene des Organträgers anzuwenden ist, sieht der Senat auch darin --lediglich-- eine sprachliche Ungenauigkeit (vgl. Ballwieser in Prinz/Witt, Steuerliche Organschaft, 2015, Rz 21.20). Die gleichfalls angeordnete Anwendung des § 8 Abs. 7 KStG zeigt, dass es allein darum gehen kann, die Folgen einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG auch auf der Ebene des Organträgers auszuschließen und damit die steuerliche Privilegierung bestimmter Tätigkeiten auf beiden Ebenen sicherzustellen.

21 2. Nach diesen Maßgaben kommt die gesetzliche Begünstigung bestimmter dauerdefizitärer Tätigkeiten im Streitfall nicht zum Tragen, weil die Bädergesellschaft das Dauerverlustgeschäft nicht selbst betrieben hat.

22 a) Zwischen den Beteiligten besteht zu Recht kein Streit darüber, dass das FG die Zuschusszahlungen der Bädergesellschaft an den Trägerverein als tatbestandliche vGA i.S. des § 8

Abs. 3 Satz 2 KStG gewertet hat. Das FG hat seiner Entscheidung in diesem Punkt die einschlägige Senatsrechtsprechung zugrunde gelegt, auf die zur Vermeidung von Wiederholungen verwiesen wird (Senatsurteil vom 22. August 2007 I R 32/06, BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961).

- 23 b) Die Rechtsfolgen des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG, also die außerbilanzielle Hinzurechnung der Zuschusszahlungen, sind im Streitfall zu ziehen, weil die Bädergesellschaft die in § 8 Abs. 7 KStG genannten Voraussetzungen nicht erfüllt hat.
- 24 aa) Die Bädergesellschaft gehört zwar grundsätzlich zum Kreis der Begünstigten, da die Mehrheit der Stimmrechte mittelbar auf die Stadt A als juristische Person des öffentlichen Rechts entfallen und die Kommune als Alleingesellschafterin des Organträgers auch sämtliche Verluste aus dem Dauerverlustgeschäft trägt (§ 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG). Es genügt hierfür, wenn der öffentlich-rechtliche Anteilseigner die Verluste mittelbar trägt (vgl. Meier/Semelka in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rz 517).
- 25 bb) Auch lag ein Dauerverlustgeschäft im Sinne des Gesetzes im Streitfall vor. Denn der Betrieb des Freibades B stellt eine wirtschaftliche Betätigung dar, die aus gesundheitspolitischen Gründen ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wurde. Schwimmbäder werden nach allgemeiner Meinung von den "gesundheitspolitischen Gründen" erfasst (vgl. z.B. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 12. November 2009, BStBl I 2009, 1303, Rz 46; Meier/Semelka in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rz 527; Gosch, KStG, 3. Aufl., § 8 Rz 1043j; Kohlhepp in Schnitger/Fehrenbacher, KStG, § 8 Rz 874). Dass gerade solche Einrichtungen vom Gesetzgeber begünstigt werden sollten, geht auch unmittelbar aus

der Gesetzesbegründung hervor, in der die Regelungsabsichten ausdrücklich am Beispiel der Schwimmbäder erläutert wurden (vgl. BTDrucks 16/10189, S. 69 f.).

26 cc) Es ist für die Anwendung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG allerdings schädlich, dass die Bädergesellschaft das Freibad nicht selbst betrieben hat, sondern die begünstigte Tätigkeit aufgrund des Pachtvertrages unmittelbar vom Trägerverein ausgeübt wurde (gleicher Auffassung Gosch, a.a.O., Rz 1043k; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, a.a.O., § 8 Rz 1845 und 1852; Blümich/Rengers, § 8 KStG Rz 1124; Bracksiek, Finanz-Rundschau --FR-- 2009, 15; Klein/Müller/Döpfer in Mössner/Seeger, Körperschaftsteuergesetz, 2. Aufl., § 8 Rz 2818; BMF-Schreiben in BStBl I 2009, 1303, Rz 47; a.A. z.B. Kohlhepp in Schnitger/Fehrenbacher, a.a.O., § 8 Rz 876; Meier, FR 2010, 168; Belcke/Westermann, Betriebs-Berater 2016, 87; Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8 Abs. 7 KStG Rz 47; Tiedchen, EFG 2016, 227; inzident auch Urteil des FG Münster vom 18. August 2015 10 K 1712/11 Kap, EFG 2015, 2076; ähnlich Hüttemann, Der Betrieb 2009, 2629).

27 Der Senat erachtet den Gesetzeswortlaut als eindeutig. Die in § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 KStG verwendeten Verben "ausüben" und "unterhalten" zeigen, dass die Norm nur solche Dauerverlustgeschäfte tatbestandlich erfasst, die von der Kapitalgesellschaft in eigener Person unternommen werden. Auch der Begriff des "Unterhaltens", der etwas weiter reicht als der des "Ausübens", setzt voraus, dass die Gesellschaft den Betrieb auf eigene Rechnung führt. Die Leistung eines Verlustausgleichs (verlorener Zuschuss) an einen Dritten (hier: den Trägerverein), der seinerseits das Dauerverlustgeschäft auf eigene Rechnung betreibt, lässt sich unter den Gesetzeswortlaut nicht mehr subsumieren. Ebenso klar und eindeutig ist der



Wortlaut der Parallelregelung in § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 KStG ("weil sie ein Dauerverlustgeschäft ausüben") gefasst. Deshalb ist entgegen dem Vorbringen der Klägerin auch im Rahmen dieser Vorschrift ein Verpachtungsbetrieb nicht begünstigt. Die Fiktionswirkung des § 4 Abs. 4 KStG kommt insoweit nicht zum Tragen.

28 Der Senat sieht keinen Anlass für eine wortlautüberschreitende Interpretation des Gesetzes, insbesondere die Voraussetzungen für eine Analogie (planwidrige Regelungslücke) liegen nicht vor. Bei § 8 Abs. 7 KStG handelt es sich der Sache nach um eine Subventionsvorschrift (vgl. z.B. Märtens in Lüdicke/Mellinghoff/Rödter [Hrsg.], Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, Festschrift für Dietmar Gosch, 2016, S. 279). Die Begünstigungsvoraussetzungen hat der Gesetzgeber tatbestandlich klar umschrieben. Eine Erweiterung des Anwendungsbereichs der Norm auf andere, unter Umständen ebenfalls subventionswürdige Konstellationen muss gesetzgeberischer Entscheidung vorbehalten bleiben.

29 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.