

Niedersächsisches FG, Urteil vom 23.06.2015 – 6 K 253/14

Tatbestand:

Streitig ist, ob die Zuschusszahlungen der Organgesellschaft der Klägerin an einen Verein (Trägerverein B e.V.) als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG einkommenserhöhend anzusetzen sind.

Die Klägerin ist im Rahmen einer ertragsteuerlichen (und umsatzsteuerlichen) Organschaft Organträger; Organgesellschaften sind die Stadtwerke A GmbH und die A-Bädergesellschaft mbH (Bädergesellschaft). Die Klägerin ist Alleingesellschafterin der Bädergesellschaft, während die Stadt A Alleingesellschafterin der Klägerin ist.

Die Organgesellschaft der Klägerin, die Bädergesellschaft, betrieb ursprünglich die Bäder in A (Freibad sowie Hallenbad) und B. Die Bäder in A werden auch zum jetzigen Zeitpunkt noch von der Bädergesellschaft betrieben. Hinsichtlich des Freibades B beschloss jedoch der Aufsichtsrat der Bädergesellschaft am ... aufgrund der niedrigen Besucherzahlen den Betrieb des Freibades B mit Ablauf der Saison 2003 einzustellen. Dieser Beschluss zog eine große Protestwelle aus der Ortschaft B nach sich. Daraufhin fasste der Stadtrat der Stadt A am ...2004 einen Beschluss, in dem u.a. folgendes ausgeführt wird:

„Der Geschäftsführer der ...Bädergesellschaft wird angewiesen, das Freibad B für die Saison 2004 fristgemäß zu öffnen und unter Inanspruchnahme des zu gründenden Fördervereins nicht länger als bis zum Saisonende 2005 zu betreiben....

Für den Fall, dass bis zum 31.12.2005 kein Trägerverein gegründet und in das Vereinsregister eingetragen ist...so ist die sich aus § ... des Gebietsänderungsvertrages zwischen der Stadt A und der Gemeinde B ergebende Verpflichtung zum Bau und damit auch zum Betrieb eines Freibades zum 31.12.2005 beendet...

Einem zu gründenden Trägerverein wird – vorbehaltlich notwendiger Vereinbarungen im Einzelfall – ein jährlicher Betriebskostenzuschuss in Höhe von bis zu 100.000,00 Euro in Aussicht gestellt...“

Ausweislich der Ratsvorlage .../04 (zur Vorbereitung der Ratssitzung am ...2004) ergab sich bis einschließlich 2005 ein Zuschussbedarf des Freibades B in Höhe von 280.000 bis 300.000 Euro.

Im Dezember 2005 erfolgte sodann die Gründung des Trägervereins Freibad B e.V. Mit Vertrag vom2005 verpachtete die Bädergesellschaft das Freibad B an den Trägerverein (Vertragsbeginn 01.06.2006). In § 1 des Vertrages vereinbarten die Parteien einen Pachtzins, der sich nach den bei der Bädergesellschaft anfallenden Abschreibungen für das Pachtobjekt bemessen sollte. Ferner wird in § 7 ausgeführt, die Bädergesellschaft gewähre dem Trägerverein einen jährlichen Zuschuss zu den Bewirtschaftungs- und Unterhaltskosten. Über die Höhe des Zuschusses werde eine gesonderte Vereinbarung geschlossen. Dementsprechend schloss die Bädergesellschaft mit dem Trägerverein die gesonderte *„Vereinbarung über die Gewährung eines Zuschusses zu den Bewirtschaftungs- und Unterhaltungskosten“*. Die Vereinbarung hat den nachfolgenden Wortlaut:

„Präambel

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

(1) Die SBG gewährt dem TBF einen jährlichen, in Raten abrufbaren Zuschuss.

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

(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 entsprechend erhöhen.

(4) Übersteigen die Verluste trotz Beachtung des Wirtschaftlichkeitsgebotes den für das jeweilige Wirtschaftsjahr erwarteten Zuschussbedarf, so wird der TBF von einer Verlustübernahme freigestellt.“

Entsprechend der vertraglichen Vereinbarungen zahlte der Trägerverein in den Jahren 2006 – 2010 folgende Pachten (netto):

2006: 22.504 Euro

2007: 18.827 Euro

2008: 18.740 Euro

2009: 12.559 Euro

2010: 6.069,84 Euro.

Zum Ausgleich der Verluste zahlte die Bädergesellschaft folgende Betriebskostenzuschüsse an den Trägerverein:

2006: 90.950 Euro

2007: 100.000 Euro

2008: 100.000 Euro

2009: 100.000 Euro

2010: 60.000 Euro

2011: 100.000 Euro

Diese Zahlungen erfasste die Bädergesellschaft buchmäßig als gewinnmindernde Betriebsausgaben.

Der Beklagte veranlagte die Klägerin zunächst erklärungskonform mit den unter Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Bescheiden über Körperschaftsteuer für 2006 bis 2010 und rechnete die für die Bädergesellschaft (unter Berücksichtigung der Zuschüsse als Betriebsausgaben) ermittelten Verluste der Klägerin als Organträgerin zu.

Das Finanzamt ... führte sodann ... bei der Klägerin sowie bei den Organgesellschaften steuerliche Außenprüfungen durch. Der Prüfer vertrat dabei die Auffassung, die Zuschusszahlungen der Bädergesellschaft an den Trägerverein B Freibad e.V. seien als vGA zu würdigen. Der Ausnahmefall des § 8 Abs. 7 KStG liege nicht vor...

Auf der Grundlage der Feststellungen der Außenprüfung erließ der Beklagte am ... geänderte Körperschaftsteuerbescheide 2006 bis 2010. Ferner änderte der Beklagte den Körperschaftsteuerbescheid 2011 auf Antrag der Klägerin mit Bescheid vom ... Auch der geänderte Körperschaftsteuerbescheid für 2011 vom ... sieht i.H. der Zuschusszahlungen an den Trägerverein eine vGA i.H.v. 100.000 EUR vor.

Den gegen die geänderten Bescheide eingelegten Einspruch wies der Beklagte mit (Teil-)Einspruchsbescheid vom ... zurück. Er hielt daran fest, dass die Zuschusszahlungen als vGA zu berücksichtigen seien. Zur Begründung führte er aus, die Bädergesellschaft erfülle mit den Zahlungen

an den Trägerverein eine Verbindlichkeit ihrer Alleingeschafterin, der Stadt A. Die Verpflichtung der Stadt A ergebe sich aus dem Ratsbeschluss vom ...2004, denn der Beschluss enthalte eine auf die Herbeiführung von Rechtsfolgen gerichtete Erklärung und besitze den für die Eingehung einer Verbindlichkeit notwendigen Rechtsbindungswillen. Dem stehe die gewählte Formulierung, der Zuschuss werde „in Aussicht gestellt“, nicht entgegen, denn im Zeitpunkt des Ratsbeschlusses sei der Trägerverein noch nicht gegründet gewesen, so dass der Zuschuss nur in Aussicht gestellt werden konnte und dem Vorbehalt einer noch abzuschließenden Vereinbarung zu unterworfen war. Die Klägerin habe damit eine Verbindlichkeit ohne entsprechenden Gewinnbeschluss erfüllt, so dass die Zahlung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst sei.

Unabhängig davon folge auch aus der Tatsache der defizitären Verpachtung des Freibades an den Trägerverein das Vorliegen einer vGA. Die Pachtzahlungen hätten zu keinem Zeitpunkt die Zuschusszahlungen überstiegen. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter wäre nicht bereit gewesen, eine fortdauernde Zuschussgewährung an einen Verein vorzunehmen, von dem nur eine Pacht vereinnahmt werde, die nur die jährlichen Abschreibungen des verpachteten Anlagevermögens decke.

Die Voraussetzungen der Sonderregelung des § 8 Abs. 7 KStG lägen nicht vor. Zwar habe die Bädergesellschaft als Kapitalgesellschaft im Sinne des § 8 Abs. 7 Nr. 2 KStG nachweisen können, dass bezüglich des Freibades B ein Dauerverlustbetrieb betrieben werde. Weitere Voraussetzung sei jedoch, dass die Kapitalgesellschaft die Geschäfte selber tätigen müsse. Überlasse sie hingegen Wirtschaftsgüter nur an Dritte, liege nach Auffassung der Finanzverwaltung kein begünstigtes Geschäft vor. Die Bädergesellschaft, die das Freibad (bzw. die entsprechenden Wirtschaftsgüter) nur dem Trägerverein überlasse, könne sich daher nicht auf die Begünstigung des § 8 Abs. 7 KStG berufen.

Hiergegen richtet sich die vorliegende Klage.

Die Klägerin vertritt die Auffassung, die Voraussetzungen für eine vGA seien nicht gegeben. Soweit das FA die Annahme einer vGA darauf stütze, dass die Bädergesellschaft mit der Zahlung der Zuschüsse Verbindlichkeiten ihrer mittelbaren Geschafterin, der Stadt A, erfüllt habe, treffe diese Annahme nicht zu. Die Bädergesellschaft habe mit den Zuschusszahlungen vielmehr eigene Verbindlichkeiten erfüllt, die sie gegenüber dem Trägerverein übernommen habe. Aus dem Ratsbeschluss vom ...2004 ergebe sich keine verbindliche Verpflichtung der Stadt A zu einer Zuschusszahlung. Ein Ratsbeschluss bedürfe grundsätzlich der Umsetzung durch den Bürgermeister der Stadt, um eine Außenwirkung zu erlangen. Zudem sei in dem Beschluss ein Vereinbarungsvorbehalt aufgenommen worden.

Im Übrigen sei in der defizitären Verpachtung des Freibades B durch die Bädergesellschaften keine vGA zu sehen. Das FA habe lediglich behauptet, nicht jedoch dargelegt, dass diese Verpachtung lediglich im Interesse der Geschafter gelegen habe. Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis sei auch deshalb ausgeschlossen, weil eine klare und eindeutige, im Voraus getroffene Regelung in Form des Pachtvertrages gegeben sei.

Selbst wenn jedoch die Zahlungen der Bädergesellschaft an den Trägerverein eine vGA i.S.d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG darstellen sollten, seien die Rechtsfolgen nicht zu ziehen. Die Verpachtung des Freibades an den Trägerverein erfülle die Voraussetzungen eines begünstigten Dauerverlustgeschäftes i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG. Diese hinsichtlich der europarechtlichen Beihilfenvoraussetzungen unbedenkliche Vorschrift sei gem. § 34 Abs. 6 Satz 4 KStG auch für Veranlagungszeiträume vor 2009 anwendbar und entfalte somit auch für die streitigen Veranlagungszeiträume Geltung. Neben dem Vorliegen einer vGA, für die das FA nachweispflichtig sei, sei weitere Voraussetzung, dass eine Kapitalgesellschaft ein Dauerverlustgeschäft i.S.d. § 8 Abs. 7

Satz 2 KStG ausübe und die Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar oder mittelbar auf juristische Personen des öffentlichen Rechts entfielen und nachweislich ausschließlich diese Gesellschafter die Verluste aus Dauerverlustgeschäften trügen. Der Bäderbetrieb der Klägerin sei als Dauerverlustgeschäft einzuordnen. Ein solches liege nach der gesetzlichen Definition des § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG vor, „soweit aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten werde oder in den Fällen des Satz 1 Nr. 2 das Geschäft Ausfluss einer Tätigkeit sei, die bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu seinem Hoheitsbetrieb gehöre. Eine wirtschaftliche Betätigung sei mehr als eine bloße Tätigkeit (so aber zunächst die Formulierung im Gesetzentwurf Bundestagsdrucksache 16/10189). Eine wirtschaftliche Betätigung sei durch die Erzielung von Einnahmen gekennzeichnet. Die Bädergesellschaft betreibe das Hallenbad ... und das Freibad ... ohne kostendeckendes Entgelt und erziele zusätzliche Pachteinahmen durch Verpachtung des Freibades in B, so dass eine wirtschaftliche Betätigung vorliege. Bei der Auslegung der in § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG genannten Gemeinwohlgründe sei großzügig zu verfahren, um den Bedürfnissen der öffentlichen Hand bei der Wahrnehmung der ihr übertragenen Aufgaben gerecht zu werden (FG Sachsen, Urteil vom 15.12.2010 4 K 635/08). Der Betrieb von Bädern diene nach allgemeinem Verständnis sowohl der Erholung und Freizeitgestaltung, als auch der körperlichen Aktivität. Der von der Klägerin mit Hilfe ihrer Organgesellschaft betriebene Bäderbetrieb sei somit grundsätzlich als Dauerverlustgeschäft einzuordnen.

Fraglich und streitentscheidend sei, ob die Kapitalgesellschaft, hier die Klägerin, mit Hilfe ihrer Organgesellschaft das Dauerverlustgeschäft auch hinsichtlich des Freibades B „ausübe“. Die Bädergesellschaft habe den Bäderbetrieb des Freibades B an den Trägerverein verpachtet. Entscheidend sei daher, ob die geforderte Ausübung i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG eine unmittelbare Ausübung voraussetze oder ob auch eine mittelbare Ausübung den Tatbestand erfülle. Insoweit ist die Klägerin der Rechtsauffassung, dass die mittelbare Ausübung ausreichend sei. Aus der grammatikalischen Auslegung lasse sich kein Unmittelbarkeitserfordernis für die Anwendung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG ableiten.

Der Wortlaut des § 8 Abs. 7 KStG sei negativ formuliert. Es werde statuiert, dass die Folgen einer vGA „bei Kapitalgesellschaften nicht bereits deshalb zu ziehen (seien), weil sie ein Dauerverlustgeschäft ausüben“. Der Gesetzgeber habe keine Formulierung gewählt, aus der sich ein Unmittelbarkeitserfordernis ausdrücklich ergebe. Die Unterscheidung zwischen „der Ausübung des Dauerverlustgeschäfts i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG“ sowie dem „Unterhalten einer wirtschaftlichen Betätigung i.S.d. § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG“ könne zwar einen Hinweis auf die Notwendigkeit eines Unmittelbarkeitserfordernisses geben, jedoch scheine der Wortlaut keine genaue Unterscheidung zwischen der Ausübung und dem Unterhalten einer wirtschaftlichen Betätigung vornehmen zu wollen. Offensichtlicher Schwerpunkt der Legaldefinition des Dauerverlustgeschäftes hätten die Gründe und gerade nicht die Art bzw. die organisatorische Umsetzung der Betätigung sein sollte. Die vom Beklagten zugrunde gelegte Auslegung sei steuerverschärfend und bedürfe im Steuerrecht als Eingriffsverwaltung besonderer Abwägung. Daran ändere auch der Umstand nichts, dass es sich bei § 8 Abs. 7 KStG um eine Ausnahmvorschrift handele, die jedenfalls restriktiv auszulegen sei.

Für ein Unmittelbarkeitserfordernis ergäben sich auch keine Anhaltspunkte aus einer systematischen Auslegung des § 8 Abs. 7 KStG. Maßgebend für die Auslegung einer Gesetzesbestimmung sei der in dieser zum Ausdruck kommende objektivierte Wille des Gesetzgebers, so wie er sich aus dem Wortlaut der Gesetzesbestimmung und dem Sinnzusammenhang ergebe, in den diese hineingestellt sei. Soweit der Beklagte in der Einspruchsentscheidung den Vergleich zur Regelung des § 57 AO herangezogen habe, stütze dies die Argumentation des Beklagten nicht. In § 57 AO habe die strengere Unmittelbarkeitsvoraussetzung im Gesetzeswortlaut explizit ihren Ausdruck gefunden, denn es heiße dort: „Eine Körperschaft verfolgt unmittelbar ihre steuerbegünstigten

satzungsmäßigen Zwecke, wenn sie selbst diese Zwecke verwirklicht.“ Aus dem Umstand, dass der Gesetzgeber in § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG gerade keine derart eindeutige Formulierung gewählt habe, lasse sich ableiten, dass ein Unmittelbarkeitserfordernis gerade nicht gefordert werde. Dass ein Unmittelbarkeitserfordernis keine zwingende Voraussetzung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG sein könne, ergebe sich auch aus der Vorschrift des § 15 Satz 1 Nr. 4 Satz 2 KStG, die anordne, dass § 8 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 7 bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers angewendet werden sollten. Diese Regelung stelle bereits einen gesetzlich normierten Fall dar, der einem Unmittelbarkeitserfordernis entgegenstehe. Es werde auf den Organträger geschaut, obwohl die Organgesellschaft eigentlich die Tätigkeit „ausübe“. Aus dem systematischen Vergleich des § 15 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 KStG und des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG lasse sich ebenfalls ableiten, dass das Unmittelbarkeitserfordernis keine zwingende Voraussetzung für den § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG sei.

Auch die teleologische Auslegung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG ergebe kein Unmittelbarkeitserfordernis. Der BFH habe mit Urteil vom 22.08.2007 (I R 32/06 BStBl II 2007, 961) entschieden, dass die Übernahme einer dauerdefizitären Tätigkeit durch eine Eigengesellschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ohne schuldrechtlichen Verlustausgleich zumindest i.H. der laufenden Betriebsverluste zu einer vGA an die juristische Person des öffentlichen Rechts führe. Diese Entscheidung habe der bisherigen steuerlichen Handhabung durch die betroffenen Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung widersprochen. Mit dem durch das Jahressteuergesetz 2009 eingeführten § 8 Abs. 7 KStG habe der Zustand wiederhergestellt werden sollen, der bis zur Entscheidung des BFH bestanden habe. Darüber hinaus hätten im Rahmen des persönlichen Anwendungsbereichs die Betriebe gewerblicher Art und die kommunale Eigengesellschaft gleichgestellt werden sollen, um der gemeindlichen Praxis gerecht zu werden, wonach öffentliche Daseinsvorsorge nicht nur durch Betriebe gewerblicher Art, sondern auch durch Eigengesellschaften in der Rechtsform der Kapitalgesellschaft ausgeübt werde. Der Gesetzgeber habe in § 8 Abs. 7 KStG die Betriebe gewerblicher Art und die Kapitalgesellschaften hinsichtlich der Dauerverlustgeschäfte ersichtlich gleichstellen wollen. Dies mache die Regelungstechnik des § 8 Abs. 7 KStG deutlich, die von einem Gleichlauf der Betriebe gewerblicher Art (Nr. 1) und der Eigengesellschaften (Nr. 2) ausgehe. Aus diesem Grunde dürfe es keinen Unterschied machen, ob die Daseinsvorsorge im Ergebnis durch einen Betrieb gewerblicher Art oder eine Eigengesellschaft ausgeführt werde. Eine solche Diskrepanz würde jedoch durch das Hineinlesen eines Unmittelbarkeitserfordernisses geschaffen werden. Würde das Freibad B von der Stadt A an den Trägerverein verpachtet, wären die Rechtsfolgen einer vGA nicht zu ziehen, da insoweit die Tätigkeit der Stadt A selbst einen Betrieb gewerblicher Art darstellen würde.

Ein Betriebe gewerblicher Art sei nach der gesetzlichen Definition des § 4 Abs. 1 KStG eine Einrichtung, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen – außerhalb der Land- und Forstwirtschaft – diene und sich wirtschaftlich heraushöbe. Ergänzend bestimme § 4 Abs. 4 KStG, dass auch die Verpachtung eines solchen Betriebes als Betrieb gewerblicher Art gelte. Voraussetzung sei jedoch, dass die überlassenen Wirtschaftsgüter alle wesentlichen Grundlagen des Betriebs ausmachten, mit denen der Pächter sogleich ohne größere Vorkehrungen einen Gewerbebetrieb ausüben könne. Die Voraussetzungen einer solchen Überlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen wären vorliegend erfüllt, so dass die direkte Verpachtung des Freibades B durch die Stadt A einen fingierten Betrieb gewerblicher Art begründen würde. § 4 Abs. 4 KStG würde dazu führen, dass es im Zusammenhang mit § 8 Abs. 7 Nr. 1 KStG nicht einer unmittelbaren „Ausübung“ des Dauerverlustgeschäftes bedurft hätte. Dies entspreche auch der in Tz. 47 des BMF-Schreibens vom 12.09.2009 niedergelegten Auffassung der Finanzverwaltung.

Vorliegend habe die Stadt A jedoch Eigengesellschaften gewählt, um die im Rahmen der Daseinsvorsorge gestellten Aufgaben zu bewältigen. Ausgehend von der grundsätzlichen Rechtsformwahlfreiheit und dem angestrebten Gleichlauf der Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art und der Eigengesellschaften in der Rechtsform von Kapitalgesellschaften seien aus

teleologischer Sicht auch für den vorliegend streitanhängigen Parallellfall des Betriebens mittels einer verpachtenden Eigengesellschaft die Rechtsfolgen der vGA nicht zu ziehen. Ansonsten ergäbe sich eine nicht zu rechtfertigende Privilegierung der Betriebe gewerblicher Art.

Auch das Erfordernis der Stimmrechtsmehrheit in den Händen einer juristischen Person des öffentlichen Rechts sei im Streitfall ebenso wie die wirtschaftliche Belastung dieser juristischen Person durch die Dauerverlustgeschäfte im Zusammenhang mit der dauerdefizitären Verpachtung des Freibades B erfüllt. Alleingesellschafterin der Kläger sei die Stadt A. Bei dieser handele es sich um eine Gebietskörperschaft, mithin um eine juristische Person des öffentlichen Rechts. Die Verluste der Bädergesellschaft, in denen auch die Zuschüsse an den Trägerverein enthalten seien, würden auf Ebene der Klägerin mit dem Gewinn der Stadtwerke verrechnet. An dem Stammkapital der Stadtwerke sei die Klägerin mit 80 % beteiligt. Aufgrund der Verrechnung mit dem Gewinn der Stadtwerke und der daraus resultierenden Schmälerung des Ausschüttungsvolumens der Klägerin an die Stadt A würden die Zuschüsse an den Trägerverein wirtschaftlich ausschließlich von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts getragen. Die Konsolidierung auf Ebene der Klägerin werde auch nicht durch § 15 Satz 1 Nr. 5 KStG eingeschränkt, der bestimme, dass § 8 Abs. 9 KStG auf Ebene der Organträgerin anzuwenden sei. Hinsichtlich des Bäderbetriebs und der Stadtwerke bestehe ein kommunaler Querverbund i.S.d. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG. Damit seien gem. § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 KStG beide Betriebe einer Sparte zuzuordnen und insoweit der steuerliche Gewinn aus der Versorgungssparte mit dem steuerlichen Verlust aus der Bädersparte innerhalb einer nach § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 KStG zu bildenden Sparte auf Ebene der Klägerin nach § 15 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 KStG zu konsolidieren bzw. zu verrechnen.

§ 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG liege eine wirtschaftliche Betrachtungsweise zugrunde. Die Regelung stelle darauf ab, dass die dahinterstehende juristische Person des öffentlichen Rechts die Verluste aus den Dauerverlustgeschäften trage und somit wirtschaftlich belastet sei. Diese wirtschaftliche Betrachtungsweise stütze das Auslegungsergebnis, dass es im Rahmen des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG nicht auf die Unmittelbarkeit ankomme. Aus wirtschaftlicher Sicht mache es keinen Unterschied, ob die juristische Person des öffentlichen Rechts durch eine Eigengesellschaft einen defizitären Betrieb betreibe oder aber der defizitäre Freibadbetrieb wiederum defizitär durch die Eigengesellschaft verpachtet werde, solange die juristische Person des öffentlichen Rechts für die Verluste wirtschaftliche aufkomme.

Die Klägerin beantragt,
die Körperschaftsteuerbescheide 2006 bis 2008 vom ... und für 2009 bis 2011 vom ...in Gestalt der Teileinspruchsentscheidung vom ... dahingehend zu ändern, dass die verdeckten Gewinnausschüttungen um 90.950 EUR für 2006, 100.000 EUR für 2007, 100.000 EUR für 2008, 100.000 EUR für 2009, 60.000 EUR für 2010 und 100.000 EUR für 2011 gemindert werden.

Der Beklagte beantragt,
die Klage abzuweisen.

Er hält daran fest, dass durch die Zuschusszahlungen vGA gegeben seien und wiederholt zur Begründung im Wesentlichen die Argumente aus dem Einspruchsverfahren.

Ergänzend führt er in Bezug auf die Ausnahmeregelung des § 8 Abs. 7 KStG aus, die Klägerin als Kapitalgesellschaft i.S.d. § 8 Abs. 7 Nr. 2 KStG könne zwar grundsätzlich nachweisen, dass bzgl. des Freibades B ein aus gesundheitspolitischen Gründen begünstigter Dauerverlustbetrieb betrieben werde. Die Anwendung des § 8 Abs. 7 KStG scheide im Streitfall jedoch aus, da die Organgesellschaft die Geschäfte nicht selbst getätigt habe. Zwar werde gegen die Auffassung der Finanzverwaltung vorgebracht, dass das Erfordernis eines zusätzlichen Tatbestandsmerkmals der unmittelbaren Tätigkeitsausübung im Gesetzeswortlaut keine Stütze finde, dieses zusätzliche Tatbestandsmerkmal

der Intension der Neuregelung des § 8 Abs. 7 KStG zuwider laufe und außerdem zu rechtlich unbilligen Ergebnissen führe. Der Wortlaut der Regelung des § 8 Abs. 7 KStG fordere zwar nicht explizit die Unmittelbarkeit der Tätigkeitsausübung, schließe ein solches Kriterium allerdings auch nicht aus. Richtig sei auch, dass der Gesetzgeber mit der Neueinführung von § 8 Abs. 7 KStG ausweislich der Gesetzesbegründung in der Bundestagsdrucksache 16/10189 Seite 69 die bisherigen - vor der Entscheidung des BFH vom 22.08.2007 BStBl II 2007, 951 bestehenden - Verwaltungsgrundsätze bei der steuerlichen Behandlung dauerdefizitärer Tätigkeiten habe gesetzlich normieren wollen, nach denen auch ein mittelbarer Betrieb einer Stadthalle oder eines Freibades nicht als vGA qualifiziert worden sei. Diese Argumentation lasse allerdings außer Betracht, dass die Verwaltungsauffassung in erster Linie mit einem Nichtanwendungserlass (BMF-Schreiben vom 07.12.2007 BStBl I 2007, 905) nur eine Reaktion auf das vorgenannte Urteil des BFH vom 22.08.2007 gewesen sei, nachdem dieser bezüglich kommunaler dauerdefizitärer Tätigkeit eine vGA angenommen hatte. Die Verwaltungsauffassung habe dabei nur bis zu einer abschließenden gesetzlichen Regelung gelten sollen. Soweit diese nicht zwingend auch die Einbeziehung von mittelbaren begünstigten defizitären Tätigkeiten vorsehe, sei allein eine Absichtserklärung bei der Gesetzgebung kein zwingender Nachweis dafür, dass der Gesetzgeber auf ein Unmittelbarkeitskriterium habe verzichten wollen.

Nur für bestimmte Dauerverlustgeschäfte habe der Gesetzgeber durch § 8 Abs. 7 KStG die Rechtsfolgen der vGA ausgeschlossen. Mit dem zusätzlichen Tatbestandsmerkmal ließen sich Umgehungen vermeiden, die ohne das Unmittelbarkeitserfordernis eintreten könnten. Um diese Umgehungen zu vermeiden und damit dem Sondercharakter von § 8 Abs. 7 KStG Rechnung zu tragen, sei deshalb der Auffassung der Finanzverwaltung der Vorzug zu geben. Mithin könne sich die Klägerin, die nur Wirtschaftsgüter an Dritte zur Verfolgung von Dauerverlusttätigkeiten nach § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG überlassen habe, hinsichtlich der defizitären Verpachtung des Freibades B nicht auf die genannte Vorschrift berufen. Auch der Einwand der Klägerin, dass hinsichtlich der Verpachtung ein Betrieb gewerblicher Art nach § 4 Abs. 4 KStG gegeben wäre, sofern die Stadt A selbst das Freibad B an den Trägerverein verpachten würde, gehe fehl. Um den von der Klägerin behaupteten Betrieb gewerblicher Art annehmen zu können, müsste die defizitäre Verpachtung als entgeltlich angesehen werden. So seien nach der Verfügung der OFD Niedersachsen vom 13.01.2011 Az. S 2706-290-St 241 Pachtentgelte und gewährte Zuschüsse zu saldieren, wenn sie rechtlich und tatsächlich verknüpft seien. Dies sei im Streitfall gegeben. Wirtschaftlich könne der Trägerverein die Pacht nur dadurch an die Klägerin leisten, dass er von dieser den die Pachtentgelte bei weitem übersteigenden Zuschuss erhalte. Saldiere man die Pachtentgelte und den von der Klägerin gezahlten Zuschuss, so könne die Überlassung des Freibades B an den Trägerverein nicht als entgeltlich i.S.d. § 4 Abs. 4 KStG angesehen werden. Die an diesem Saldierungsgebot in der Literatur geübte Kritik (vgl. insbesondere Baldauf, DStZ 2010, 523, 526) überzeuge nicht. Die Saldierung sei Ausfluss einer wirtschaftlichen Betrachtungsweise für den wirtschaftlich geprägten Begriff der Entgeltlichkeit. Selbst wenn man eine Entgeltlichkeit der Verpachtung annehmen würde, ergäbe sich nicht die von der Klägerin behauptete Ungleichbehandlung. Eine Kapitalgesellschaft und ein Betrieb gewerblicher Art stellen im Rahmen des Gleichbehandlungsgrundsatzes nach Art. 3 Abs. 1 Grundgesetz (GG) ebenso wenig eine zulässige Vergleichsgruppe dar, wie die Kapitalgesellschaft im Hinblick auf die Einzelunternehmer. Daher sei weder zwischen der Kapitalgesellschaft und dem Einzelunternehmer noch zwischen dem Betrieb gewerblicher Art und einer Kapitalgesellschaft eine materielle Gleichbehandlung geboten. Da der in § 8 Abs. 7 KStG normiert Sonderfall somit im Streitfall keine Anwendung finde, seien die allgemeinen Grundsätze über die vGA anzuwenden.

Entscheidungsgründe:

I. Die Klage ist begründet.

Die angefochtenen Bescheide über Körperschaftsteuer für 2006 bis 2008 vom ... und für 2009 bis 2011 vom ... in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom ... sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten.

Der Beklagte rechnet dem Steuerbilanzgewinn zu Unrecht verdeckte Gewinnausschüttungen in Höhe von 90.950 Euro in 2006, in Höhe von 100.000 Euro in 2007, 2008, 2009 und 2011 sowie in Höhe von 60.000 Euro in 2010 zu.

1. Die Bädergesellschaft als Organgesellschaft der Klägerin ermittelt ihr Einkommen gem. § 8 Abs. 1 KStG in Verbindung mit §§ 4 Abs. 1, 5 Abs. 1 EStG. Verdeckte Gewinnausschüttungen mindern grundsätzlich das Einkommen nicht (§ 8 Abs. 3 Satz 2 KStG). Nach § 15 Nr. 4 Sätze 1 und 2 KStG ist § 8 Abs. 3 Satz 2 bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers (und nicht bei der Organgesellschaft) anzuwenden, wenn im dem zugerechneten Einkommen Dauerverlustgeschäfte im Sinne des § 8 Abs. 7 Satz 2 enthalten sind.

Eine vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG setzt bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) voraus, die durch das Gesellschaftsverhältnis (mit-)veranlasst ist, nicht auf einer offenen Gewinnausschüttung beruht und sich auf den Unterschiedsbetrag i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG) auswirkt; dabei muss diese Unterschiedsbetragsminderung die objektive Eignung haben, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (z.B. Urteile des BFH vom 07.08.2002 I R 2/02, BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131; vom 06.04.2005 I R 15/04, BFHE 210, 14, BStBl II 2006, 196; vom 03.05.2006 I R 124/04, BFHE 214, 80). Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der BFH eine Veranlassung der Vermögensminderung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahe stehenden Person einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (Urteil vom 16.03.1967 I 261/63, BFHE 89, 208, BStBl III 1967, 626).

Die Vorteilsgewährung der Kapitalgesellschaft muss einem Gesellschafter zugute kommen; dabei kann auch die Leistung an einen Dritten, eine dem Gesellschafter nahestehende Person, einen Vermögensvorteil des Gesellschafters darstellen (BFH-Urteil vom 22.02.1989, I R 9/85, a.a.O.) Nicht erforderlich ist in diesem Fall, dass dem Gesellschafter ein unmittelbarer Vermögensvorteil zufließt. Auch eine nur mittelbare (materielle oder immaterielle) Vorteilsverschaffung und damit der unmittelbare Vorteil bei einer dem Gesellschafter nahe stehenden Person kann genügen (vgl. Gosch in Gosch, 2. Auflage, KStG. § 8 Rz 227.)

Der Begriff "nahestehende Person" ist gesetzlich nicht definiert. Es kann sich dabei um eine natürliche Person (z.B. Angehörige im Sinne des § 15 Abgabenordnung -AO-), eine Personengesellschaft (BFH-Urteile vom 01.10.1986, I R 54/83, BStBl II 1987, 459), eine Kapitalgesellschaft (BFH-Urteil vom 18.07.1985, IV R 135/82, BStBl II 1985, 635) oder einen Verein (BFH-Urteil vom 06.12.1967, I 98/65, BStBl II 1968, 322) handeln.

2. Unter Berücksichtigung dieser Maßgaben liegen im Streitfall die tatbestandlichen Voraussetzungen einer vGA vor.

a) Durch die Zahlungen der Zuschüsse an den Trägerverein ist bei der Bädergesellschaft eine Vermögensminderung eingetreten, die sich als Betriebsausgabe auf den Unterschiedsbetrag nach § 4 Abs. 1 EStG ausgewirkt hat. Ein Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung ist nicht gegeben.

b) Die Zahlungen sind zudem unter Berücksichtigung der Umstände des Einzelfalls durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst.

(1) Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ergibt sich zunächst nicht daraus, dass die Bädergesellschaft eine aus dem Ratsbeschluss vom ...2004 resultierende rechtliche Verpflichtung ihrer (mittelbaren) Alleingesellschafterin, der Stadt A, übernommen hätte. Nach der Niederschrift über die Sitzung des Rates ist der Zuschuss lediglich in Aussicht gestellt worden. Eine rechtsverbindliche Zusage war im Zeitpunkt der Ratssitzung nicht möglich, da die tatsächliche Gründung eines Trägervereins in keiner Weise sicher war. So wird in der Niederschrift noch ausgeführt, Bürgermeister ... habe an die Ratsmitglieder sowie die Besucher appelliert, einen Trägerverein zu gründen. Allein vor dem Hintergrund des „In-Aussicht-Stellens“ kann jedoch ein Anspruch des Trägervereins und damit korrespondierend eine Verpflichtung der Stadt nicht hergeleitet werden; entsprechend der noch unverbindlichen Aussage fehlen in dem Ratsbeschluss Einzelheiten zur Zahlung der Zuschüsse, wie sie später in den vertraglichen Vereinbarungen (Pachtvertrag und Vereinbarung über die Gewährung eines Zuschusses) mit der Bädergesellschaft getroffen wurden.

(2) Der Tatbestand einer vGA ergibt sich aber aus der Tatsache, dass mit dem Freibad B eine dauerdefizitäre Tätigkeit ausgeübt wird.

Nach der Rechtsprechung des BFH kann eine vGA auch dann vorliegen, wenn eine Eigengesellschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts dauerhaft strukturell verlustbringend einen Bäderbetrieb unterhält, bei dem Abhilfe nur ein monetärer Verlustausgleich durch die Gemeinde als Alleingesellschafter bringen würde (so grundlegend BFH vom 22.08.2007 I R 32/06, BStBl II 2007, 961). Die gesellschaftsrechtliche Veranlassung folgt nach der Rechtsprechung des BFH in diesem Fall daraus, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nicht darauf verzichten würde, von der Gemeinde einen derartigen Ausgleich zu verlangen. Der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter wäre nicht bereit, Leistungen zu erbringen, die an sich dem Alleingesellschafter obliegen, und dafür auf Dauer Verluste hinzunehmen. Dabei geht der BFH in dem von ihm entschiedenen Fall (I R 32/06) davon aus, dass die Gemeinde freiwillige Aufgaben der kommunalen Daseinsvorsorge (die Unterhaltung eines Bäderbetriebes) auf ihre Eigengesellschaft übertragen hat und deren Übernahme geeignet ist, einen Vorteil im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG beim Gesellschafter auszulösen (BFH vom 22.08.2007, a.a.O., Rz 21, 22).

So liegt der Fall auch hier. Zwar betreibt im Streitfall nicht unmittelbar die Eigengesellschaft der Kommune das Freibad, sondern der rechtlich selbstständige Trägerverein, dieses ändert jedoch nichts daran, dass der Betrieb eines Freibades weiterhin eine freiwillige Aufgabe der kommunalen Daseinsvorsorge darstellt, die von der Kommune auf einen anderen Rechtsträger ausgelagert worden ist. Auch wenn die Stadt A im Ratsbeschluss deutlich gemacht hat, dass ohne Gründung eines Trägervereins das Freibad B geschlossen worden wäre, ändert diese Erklärung nichts an dem Charakter der Tätigkeit (Betrieb eines Freibades) als kommunale Aufgabe. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter wäre daher auch im Streitfall nicht bereit gewesen, auf Dauer das Freibad defizitär zu betreiben, ohne von der Gemeinde einen entsprechenden Ausgleich zu verlangen. Der durch die Zuschusszahlungen dem Trägerverein unmittelbar gewährte Vorteil fließt mithin mittelbar der Alleingesellschafterin der Bädergesellschaft – der Stadt A – zu, da der Trägerverein deren Aufgaben übernimmt.

c) Nach § 15 Nr. 4 Sätze 1 und 2 KStG wäre die vGA bei der Ermittlung des Einkommens der Klägerin als Organträgerin hinzuzurechnen.

3. Eine Hinzurechnung muss jedoch trotz Vorliegens des Tatbestandes einer verdeckten Gewinnausschüttung unterbleiben, da die Rechtsfolgen der vGA nach der Ausnahmegvorschrift des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG nicht zu ziehen sind.

a) Nach § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG sind die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung bei kommunalen Eigenbetrieben in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft nicht zu ziehen, wenn ein Dauerverlustgeschäft aus den dort aufgeführten Gemeinwohlgründen unterhalten wird. Ein Dauerverlustgeschäft liegt dabei u.a. vor, wenn aus gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung unterhalten wird (§ 8 Abs. 7 Satz 2 KStG). Darunter fällt auch der Betrieb von Bädern (vgl. Rn. 46 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303, 1313).

Nach § 15 Nr. 4 KStG ist § 8 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 2 bei der Organgesellschaft auf Dauerverlustgeschäfte im Sinne des § 8 Abs. 2 Satz 2 nicht anzuwenden. Sind in dem dem Organträger zugerechneten Einkommen Verluste aus Dauerverlustgeschäften im Sinne des § 8 Abs. 7 Satz 2 enthalten, ist § 8 Abs. 3 Satz 2 und Abs. 7 bei der Ermittlung des Einkommens des Organträgers anzuwenden.

b) Im Streitfall sind in dem der Klägerin als Organträger von der Bädergesellschaft (als Organgesellschaft) zuzurechnendem Einkommen Verluste gem. § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 KStG enthalten, die den Tatbestand einer verdeckten Gewinnausschüttung erfüllen. Die Rechtsfolgen der verdeckten Gewinnausschüttung sind jedoch bei der Klägerin nicht zu ziehen.

(1) Die Bädergesellschaft ist eine Kapitalgesellschaft im Sinne des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG. Die Stimmrechte entfallen zu 100 % mittelbar auf eine juristische Person des öffentlichen Rechts (die Stadt A), da die Stadt A ihrerseits alleinige Gesellschafterin der Organträgerin (der Klägerin) ist. Aufgrund des ertragsteuerlichen Organschaftverhältnisses trägt zudem ausschließlich die Stadt A als Alleingesellschafterin der Organträgerin die Verluste.

(2) Die Bädergesellschaft übt ein Dauerverlustgeschäft im Sinne des § 8 Abs. 7 Nr. 2 Satz 2 KStG aus. Sie unterhält – mittelbar - aus gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckenden Entgelt, in dem sie das Freibad B an den Trägerverein verpachtet.

Zur Überzeugung des Senats setzt die Anwendung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG nicht voraus, dass die Kapitalgesellschaft den dauerdefizitären Betrieb selbst betreibt. Vielmehr ist ausreichend, wenn ein derartiger Betrieb – wie hier das Freibad B – (nur) verpachtet wird.

Die Frage, ob § 8 Abs. 7 KStG nur anwendbar ist, wenn der Betrieb gewerblicher Art (§ 8 Abs. 7 Nr. 1) oder die Kapitalgesellschaft (§ 8 Abs. 7 Nr. 2 KStG) die Geschäfte selber tätigen, ist umstritten. Während die Verwaltung dies jedenfalls im Anwendungsbereich des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG verlangt und die Vergünstigung für den Fall versagt, dass die Kapitalgesellschaft Wirtschaftsgüter an Dritte überlässt (siehe BMF vom 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1313, Tz. 47; so auch Haug/Huber in Mössner/Seeger, KStG, § 8 Rz. 2818), wird in der Literatur hieran mehrfach Kritik geäußert. So ist Krämer (in Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG § 8 Abs. 7 Rz. 47) der Auffassung, sofern § 8 Abs. 7 Nr. 1 KStG nach Auffassung der Finanzverwaltung auch anwendbar sei, wenn ein BgA einen (dauerdefizitären) Betrieb verpachte, so müsse dies entsprechend geltend, wenn die Eigengesellschaft der Kommune (und nicht der BgA) Verpächterin sei. Ferner folge die vom BMF vorgenommene Einschränkung nicht aus dem Wortlaut des Gesetzes (so Hüttemann in Der Betrieb 2009, 2629 ff; Thomas Maier in DStR 2010, 198 ff.) und sei nicht sachgerecht (Dr. Martin Strahl in DStR 2010, 193

ff.). Leippe (in DStZ 2010, 106, 112) ist ebenfalls der Auffassung, der BMF definiere einen Grundsatz der Unmittelbarkeit, der sich nicht aus dem Gesetz ergebe und nicht sachgerecht sei. Der Gesetzeswortlaut stelle explizit auf die Gründe für eine wirtschaftliche Betätigung nicht aber auf die Art der Betätigung an.

(a) Die in Tz 47 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009 niedergelegte Rechtsauffassung überzeugt nicht. Vielmehr ist zunächst nach dem Wortlaut des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 und 2 und Satz 2 KStG nicht zwingend erforderlich, dass die Tätigkeit unmittelbar ausgeübt wird. Anders als beispielsweise im Gemeinnützigkeitsrecht (vgl. § 57 AO, der verlangt, dass die Körperschaft die satzungsmäßigen Zwecke selbst verwirklicht) hat sich der Gesetzgeber bei § 8 Abs. 7 KStG nicht dafür entschieden, die Unmittelbarkeitsvoraussetzung direkt in den Wortlaut der Vorschrift aufzunehmen. Auch eine grammatikalische Auslegung des „Unterhaltens“ eines Dauerverlustgeschäftes lässt zu, dass dieses nur mittelbar vorgenommen wird. Schließlich lässt sich der Gesetzesbegründung (Drucksache 16/10189) nicht entnehmen, dass der Gesetzgeber die Fälle unterschiedlich behandeln wollte, in denen eine Kapitalgesellschaft einen dauerdefizitären Betrieb verpachtet und in denen die Verpachtung durch einen BgA vorgenommen wird (beim BgA lässt auch die Verwaltung die Verpachtung genügen). Insoweit wird in der Gesetzesbegründung nicht differenziert, ob das Dauerverlustgeschäft durch einen BgA oder eine Eigengesellschaft ausgeübt wird, sondern nur für beide Rechtsformen einheitlich argumentiert, warum die Rechtsfolgen einer vGA nicht gezogen werden sollen. Da für die Verpachtung mittels BgA über die Vorschrift des § 4 Abs. 4 KStG die Sonderregelung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 KStG auch nach Auffassung der Finanzverwaltung anwendbar ist, muss dies auch im Anwendungsbereich des § 8 Abs. 7 Nr. 2 KStG gelten, wenn die Verpachtung durch die Eigengesellschaft erfolgt. Nach Sinn und Zweck der Begünstigungsregelung, wonach bei Leistungen der öffentlichen Hand im Rahmen der Daseinsvorsorge die Finanzierung erleichtert werden soll, ist kein Grund ersichtlich, diese Erleichterung nur dann zu gewähren, wenn ein dauerdefizitärer Verpachtungs-BgA gegeben ist.

Schließlich besteht – entgegen der Befürchtung des Beklagten – dadurch keine besondere Gefahr der Steuerumgehung durch die Gebietskörperschaften, dass auch die Verpachtung durch eine Eigengesellschaft unter die Vergünstigung des § 8 Abs. 7 KStG zu subsumieren ist. Denn selbst wenn in diesen Fällen die Anwendbarkeit ausgeschlossen wäre, hätte die Gemeinde es dennoch in der Hand, den dauerdefizitären Betrieb in der Form eines BgA zu betreiben, um in den Anwendungsbereich des § 8 Abs. 7 KStG zu gelangen.

(b) Bei der Überlassung des Freibades (bzw. der entsprechenden Wirtschaftsgüter) von der Bädergesellschaft an den Trägerverein gem. Pachtvertrag vom ...2005 handelt es sich um eine Verpachtung durch eine Eigengesellschaft, die einer Verpachtung eines BgA im Sinne des § 4 Abs. 4 KStG entspricht. Die Verpachtung in diesem Sinn erfordert eine entgeltliche Gebrauchsüberlassung (vgl. Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 4 Anm. 56), die im Streitfall vorliegt, denn die Entgeltlichkeit folgt aus dem in § 1 Abs. 2 des Pachtvertrages vereinbartem Pachtzins. Dem steht nicht entgegen, dass die Bädergesellschaft als Verpächterin in den Streitjahren einen den Pachtzins deutlich übersteigenden Zuschuss an den Pächter gezahlt hat. Zwar sind sowohl Pachtzins als auch Zuschuss in dem einheitlichen Pachtvertrag geregelt, dies führt jedoch nicht dazu, dass die Zahlungen bei wirtschaftlicher Betrachtung als Einheit zu sehen wären und daher für die Frage der Entgeltlichkeit zu saldieren wären (so OFD Niedersachsen, Verfügung vom 13.01.2011, KSt-kartei ND, § 4 Karte D2). Die Zahlung des Pachtzinses sowie die Zahlung der Zuschüsse stehen vorliegend in keinem Abhängigkeitsverhältnis zueinander. Vielmehr ergibt sich immer eine Verpflichtung zur Zahlung des Pachtzinses, auch für den Fall, dass eine Zahlung des Zuschusses – z.B. aufgrund erheblicher Spenden an den Trägerverein – nicht oder nur in geringer Höhe zu zahlen wäre. Die Höhe des Pachtzinses und die Höhe des Zuschusses sind unabhängig voneinander geregelt und ergeben sich aus unterschiedlichen Faktoren (Abschreibung einerseits und wirtschaftliches Ergebnis andererseits). Die Aufnahme beider Regelungen in einer Vertragsurkunde stellt ist eine rein formale Verbindung, die

jeweiligen rechtlichen Verpflichtungen bestehen jedoch nebeneinander und voneinander unabhängig. Dementsprechend geht auch der BFH bei den Entscheidungen zur Umsatzsteuer davon aus, dass Pachtzahlungen und Zuschüsse nicht zu saldieren sind (vgl. z.B. BFH vom 19.03.2014 XI B 126/13, veröffentlicht bei juris).

II. Die Berechnung der Steuer war dem Beklagten gem. § 100 Abs. 2 FGO zu übertragen.

III. Die Revision war nach § 115 Abs. 1 i.V.m. Abs. 2 Nr. 2 zuzulassen. Nach Auffassung des erkennenden Senates ist die Rechtsfrage, ob für die Anwendung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG eine nur mittelbare Ausübung der begünstigten Betätigung ausreichend ist, bislang höchstrichterlich nicht geklärt.

IV. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus § 151 Abs. 1 und 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO.