

Dauerdefizitärer Betrieb einer Schwimmhalle

NV: Die steuerliche Begünstigung sog. dauerdefizitärer Tätigkeiten einer von der öffentlichen Hand beherrschten Kapitalgesellschaft gemäß § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG i.d.F. des JStG 2009 setzt voraus, dass die Kapitalgesellschaft das Dauerverlustgeschäft selbst ausübt. Dies ist nicht der Fall, wenn die Kapitalgesellschaft den verlustbringenden Betrieb einer Schwimmhalle an eine Tochtergesellschaft verpachtet (Bestätigung des Senatsurteils vom 09.11.2016 - I R 56/15, BFHE 256, 75, BStBl II 2017, 498).

KStG i.d.F. des JStG 2009 § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2

Urteil vom 13.03.2019 - I R 66/16

Vorinstanz: FG Mecklenburg-Vorpommern vom 22.06.2016 - 3 K 199/13

T e n o r

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 22.06.2016 - 3 K 199/13 wird als unbegründet zurückgewiesen, soweit die im Rubrum bezeichneten Bescheide betroffen sind.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

G r ü n d e

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, versorgt die Bevölkerung, den Handel, das Gewerbe, die Industrie, die Landwirtschaft und öffentliche Einrichtungen mit Energieträgern, Trink- und Brauchwasser sowie Telekommunikation. Zudem betreibt und bewirtschaftet sie u.a. auch Schwimmbäder. Die Anteile an der Klägerin werden zu 100 v.H. von der Stadt A gehalten.
- 2 Im Jahr 1998 übernahm die Klägerin eine Schwimmhalle von der Stadt A. Mit Wirkung zum 01.09.1999 übertrug sie die Bewirtschaftung der Schwimmhalle einem Tochterunternehmen (100 v.H.), der B GmbH (B). B pachtete das entsprechende Grundstück von der Klägerin einschließlich der Schwimmhalle (Gebäude, Außen- und technische Anlagen sowie Betriebs- und Geschäftsausstattung) und übernahm die Betriebsführung. Der an die Klägerin zu entrichtende Pachtzins betrug zunächst ... DM pro Jahr und wurde im Zusammenhang mit einem im Jahr 2001 neu geschlossenen Pachtvertrag auf ... DM herabgesetzt. B trat in alle laufenden sich auf den Schwimmhallenbetrieb beziehenden Verträge ein. Aufgrund diverser Leistungsverträge stellte sie verschiedenen Nutzern, wie Gemeinden, Schulen und Sportvereinen, die Schwimmhalle zu Übungs- und Ausbildungszwecken sowie für Wettkämpfe zur Verfügung. Zu Beginn des Jahres 2002 stellte die B die Betriebsführungstätigkeit für die Schwimmhalle ein.
- 3 Die mit der Verpachtung bzw. durch den Eigenbetrieb der Schwimmhalle erwirtschafteten Verluste beliefen sich --zwischen den Beteiligten unstreitig-- auf ... DM (1999), ... DM (2000), ... DM (2001), ... € (2002) und ... € (2003).
- 4 Im Rahmen einer bei der Klägerin durchgeführten Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die Verluste aus der Verpachtung bzw. dem Eigenbetrieb der Schwimmhalle als verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) anzusehen seien. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) schloss sich den Feststellungen des

Prüfers zwar grundsätzlich an, wertete die o.g. Verluste jedoch nicht als vGA, sondern als nicht abziehbare Betriebsausgaben und erließ entsprechend geänderte Steuerbescheide unter dem 15.12.2011.

- 5 Die hiergegen erhobenen Einsprüche blieben weitgehend erfolglos. Die Verluste aus der Verpachtung bzw. dem Eigenbetrieb der Schwimmhalle wurden in der Einspruchsentscheidung vom 30.04.2013 in Höhe von ... DM (1999), ... DM (2000), ... DM (2001), ... € (2002) und ... € (2003) als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben berücksichtigt. Die daraufhin erhobene Klage wurde vom Finanzgericht (FG) Mecklenburg-Vorpommern mit Urteil vom 22.06.2016 - 3 K 199/13 (juris) als unbegründet abgewiesen.
- 6 Hiergegen richtet sich die Revision der Klägerin, mit der sie eine Verletzung materiellen Rechts geltend macht.
- 7 Mit Beschluss vom 13.03.2019 - I R 66/16 hat der erkennende Senat das Verfahren wegen gesonderter Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2002 und 31.12.2003, gesonderter Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 Satz 3, § 37 Abs. 2 und § 38 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes zum 31.12.2002 und 31.12.2003 sowie gesonderter Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2002 und 31.12.2003 gemäß § 73 Abs. 1 Satz 2 i.V.m. § 121 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) abgetrennt. Dieses Verfahren wird unter dem (neuen) Az. I R 18/19 geführt. Unter dem (bisherigen) Az. I R 66/16 wird das Verfahren betreffend die Bescheide für die Streitjahre (1999 bis 2001) fortgeführt; die vorliegende Entscheidung betrifft jenes Verfahren.
- 8 Die Klägerin beantragt (sinngemäß), das Urteil der Vorinstanz aufzuheben und die angefochtenen Bescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30.04.2013 zu ändern, soweit Verluste aus dem Schwimmhallenbetrieb als nichtabziehbare Betriebsausgaben im Jahr 1999 in Höhe von ... DM, im Jahr 2000 in Höhe von ... DM sowie im Jahr 2001 in Höhe von ... DM berücksichtigt worden sind.
- 9 Das FA beantragt (sinngemäß), die Revision zurückzuweisen.

II.

- 10 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).

- 11 1. Entgegen der Auffassung des FA ist die Revision nicht teilweise unzulässig, weil die Klägerin bei der Revisionseinlegung (Schriftsatz vom 01.09.2016) den Sachgegenstand aus dem Urteil der Vorinstanz unverändert in ihre Revisionschrift übernommen hat und darin Bescheide genannt werden, die nicht mit Einspruch und Klage angefochten worden sind (Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags 2000 bis 2003) bzw. die Klage im finanzgerichtlichen Verfahren zurückgenommen worden ist (Körperschaftsteuer 2001, 2002 und 2003). Der Gegenstand des Revisionsverfahrens wird durch den Revisionsantrag im Zusammenhang mit dem Revisionsbegehren bestimmt (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 25.06.2002 - IX R 47/98, BFHE 199, 361, BStBl II 2002, 756; vom 16.10.2008 - IV R 82/06, BFH/NV 2009, 581). Die Klägerin hat mit Schriftsatz vom 28.09.2016 das verfolgte Begehren dahingehend bestimmt, dass Revision nur in Bezug auf die Körperschaftsteuerbescheide 1999 und 2000 eingelegt wird. Zudem hat sie die Bescheide über die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrags 2000 bis 2003 nicht in ihren Revisionsantrag aufgenommen. Hierin ist --entgegen der Auffassung des FA-- auch keine teilweise Rücknahme der Revision oder ein teilweiser Verzicht auf diese zu sehen (vgl. BFH-Urteile in BFHE 199, 361, BStBl II 2002, 756, und in BFH/NV 2009, 581), sondern wird damit vielmehr (erstmalig) der Gegenstand des Revisionsverfahrens bestimmt.
- 12 2. Ob die Revision im Hinblick auf sog. Nullfestsetzungen (Körperschaftsteuer 1999 und 2000) bereits aus formell-rechtlichen Gründen als unbegründet zurückzuweisen ist (vgl. hierzu Senatsurteil vom 27.06.2018 - I R 13/16, BFHE 262, 340), kann der Senat angesichts dessen, dass die Revision aus materiell-rechtlichen Gründen als unbegründet zurückzuweisen ist, dahinstehen lassen. Entsprechendes gilt für die angefochtenen Feststellungsbescheide mit Blick auf das Verhältnis zwischen Grundlagenbescheid und Folgebescheid.
- 13 3. Das FG ist zunächst zutreffend davon ausgegangen, dass es sich bei den durch die Klägerin in den Streitjahren erwirtschafteten Verlusten aus der Verpachtung der Schwimmhalle in den Streitjahren um eine vGA an die alleinige Gesellschafterin der Klägerin, die Stadt A, handelt.
- 14 a) Unter einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrags gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der Senat die Veran-

lassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (ständige Rechtsprechung des Senats, vgl. Urteile vom 16.03.1967 - I 261/63, BFHE 89, 208, BStBl III 1967, 626; vom 03.05.2006 - I R 124/04, BFHE 214, 80, BStBl II 2011, 547; vom 08.10.2008 - I R 61/07, BFHE 223, 131, BStBl II 2011, 62; vom 22.12.2010 - I R 47/10, BFH/NV 2011, 1019). Zudem muss der Vorgang geeignet sein, einen sonstigen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (vgl. z.B. Senatsurteile vom 07.08.2002 - I R 2/02, BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131, und vom 22.08.2007 - I R 32/06, BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961).

- 15 Nach der Senatsentscheidung vom 15.05.2002 - I R 92/00 (BFHE 199, 217, m.w.N. aus der Rechtsprechung des Senats) kann eine vGA auch vorliegen, wenn eine Kapitalgesellschaft ohne angemessenes Entgelt Geschäfte tätigt, die im privaten Interesse ihrer Gesellschafter liegen und bei der Gesellschaft selbst zu Verlusten führen. Bei Vorliegen dieser Voraussetzungen sind die von der Gesellschaft erzielten Verluste außerbilanziell um die angefallenen Verlustbeträge sowie einen angemessenen Gewinnaufschlag zu erhöhen. Ein gedachter ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter würde nicht bereit sein, eine fortdauernde Kostenunterdeckung aus Dienstleistungen hinzunehmen, die an sich ihrem Gesellschafter obliegen. Diese Grundsätze gelten auch für Eigengesellschaften einer öffentlich-rechtlichen Körperschaft (Senatsurteile vom 14.07.2004 - I R 9/03, BFHE 207, 142; in BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961). Ein gedachter ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter, an dessen Verhalten sich prinzipiell auch die Eigengesellschaft einer Gemeinde messen lassen muss, würde nicht bereit sein, eine fortdauernde Kostenunterdeckung aus Dienstleistungen hinzunehmen, die an sich ihrem Gesellschafter, der Gemeinde, obliegen. Im Ausgangspunkt dieser Überlegungen steht dabei die Erkenntnis, dass Kapitalgesellschaften über keine außerbetriebliche Sphäre verfügen und dass deswegen verlustbringende Aktivitäten, die die Kapitalgesellschaft in gesellschaftsrechtlicher (Mit-)Veranlassung unternimmt, unter den Voraussetzungen einer ertragsteuerrechtlichen sog. Liebhaberei eine vGA der Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter auslösen (ständige Senatsrechtsprechung, vgl. z.B. Urteile vom 04.12.1996 - I R 54/95, BFHE 182, 123; in BFHE 199, 217; BFH-Urteil vom 28.11.1991 - IV R 122/90, BFHE 166, 257, BStBl II 1992, 342; Gosch, KStG, 3. Aufl., § 8 Rz 955; Blümich/Rengers, § 8 KStG Rz 60 ff., 63 ff.; Oppenländer, Verdeckte Gewinnausschüttung, 2004, S. 97 ff.).

- 16 b) In Anwendung dieser Rechtsgrundsätze hat das FG zutreffend entschieden, dass es sich bei den von der Klägerin in den Streitjahren erwirtschafteten Verlusten im Grund-

satz in vollem Umfang um eine vGA an die Stadt A --als (alleinige) Gesellschafterin-- handelt, welche das Einkommen der Klägerin erhöht. Die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis folgt 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.

- 17 Für den Streitfall ergibt sich nichts anderes aus dem Umstand, dass die Klägerin das Schwimmbad in den Streitjahren nicht selbst betrieben, sondern an ihre Tochtergesellschaft --die B-- verpachtet und die Kosten für die Sanierung des Schwimmbades übernommen hat. Wie die Vorinstanz zutreffend entschieden hat, liegt auch in diesem Fall eine vGA vor, da der Betrieb eines Schwimmbades weiterhin eine freiwillige Aufgabe der kommunalen Daseinsvorsorge ist, die von der Gemeinde auf einen anderen Rechtsträger ausgelagert worden ist (ebenso bereits Senatsurteil in BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961, unter II.3.). Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter wäre unter den vereinbarten Vertragsbedingungen nicht bereit gewesen, die (ebenfalls defizitäre) Verpachtung der Schwimmhalle durchzuführen, ohne von der Gemeinde einen entsprechenden Ausgleich zu verlangen.
- 18 4. Die mit dem Jahressteuergesetz 2009 (JStG 2009) vom 19.12.2008 (BGBl I 2008, 2794, BStBl I 2009, 74) geschaffene Bestimmung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG steht dem Eintritt der Rechtsfolgen der vGA im Streitfall nicht entgegen.
- 19 Nach § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG i.d.F. des JStG 2009 sind bei Kapitalgesellschaften die Rechtsfolgen einer vGA nicht bereits deshalb zu ziehen, weil sie ein Dauerverlustgeschäft ausüben (Satz 1). Dies gilt nur bei Kapitalgesellschaften, bei denen --wie im Streitfall-- die Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar oder mittelbar auf juristische Personen des öffentlichen Rechts entfällt und nachweislich ausschließlich diese Gesellschafter die Verluste aus Dauerverlustgeschäften tragen (Satz 2). Ein Dauerverlustgeschäft liegt nach § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG i.d.F. des JStG 2009 u.a. vor, soweit aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird. Diese Regelungen sind gemäß § 34 Abs. 6 Satz 4 KStG i.d.F. des JStG 2009 auch für Veranlagungszeiträume vor 2009 anzuwenden.
- 20 Die Regelungen sind hier indessen nicht einschlägig, weil die Klägerin in den Streitjahren das Dauerverlustgeschäft verpachtet und folglich nicht selbst betrieben hat. Dies

hat der Senat bereits entschieden (Urteil vom 09.11.2016 - I R 56/15, BFHE 256, 75, BStBl II 2017, 498) und hieran hält er auch für den Streitfall fest. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird auf die Begründung jenes Senatsurteils Bezug genommen.

- 21 5. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.
- 22 Die Entscheidung ergeht mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2 i.V.m. § 121 Satz 1 FGO).