Urteil vom 13. April 2021, I R 2/19

Anzahl der Verpachtungs-BgA bei Verpachtung mehrerer gleichartiger Objekte

ECLI:DE:BFH:2021:U.130421.IR2.19.0

BFH I. Senat

KStG § 4 Abs 1 S 1, KStG § 4 Abs 4, KStG § 1 Abs 1 Nr 6, KStG § 4 Abs 6 S 1 Nr 1, EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008 , EStG VZ 2009

vorgehend FG Nürnberg, 23. Juli 2018, Az: 1 K 241/17

Leitsätze

Die Verpachtung mehrerer gleichartiger gewerblicher Objekte (hier: Campingplätze) durch die Trägerkörperschaft kann nur dann zur Annahme eines einzigen Verpachtungs-BgA führen, wenn die Objekte eine "Einrichtung" (funktionelle Einheit) i.S. des § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG bilden. Ist das nicht der Fall, handelt es sich auch dann um mehrere selbständige Verpachtungs-BgA, wenn die Pachtverträge bei der Trägerkörperschaft von derselben organisatorischen Untergliederung oder nach einheitlichen Maßgaben und Grundsätzen verwaltet und betreut werden.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 24.07.2018 - 1 K 241/17 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine rechtsfähige Anstalt des öffentlichen Rechts, die auf landesgesetzlicher Grundlage mit der Aufgabe betraut ist, den ... Staatswald zu bewirtschaften. Das der Klägerin danach eingeräumte unentgeltliche Nutzungsrecht umfasst auch die Vermietung oder Verpachtung des zu bewirtschaftenden Staatswalds. In diesem erweiterten Aufgabenbereich verpachtete die Klägerin in den Streitjahren (2006 bis 2009) insgesamt ... Grundstücke für Freizeit- und Erholungszwecke, die überwiegend als Campingplätze genutzt wurden.

2 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) beurteilte nach einer Außenprüfung die Verpachtungen in neun dieser Fälle als Verpachtung von gewerblichen Betrieben, die gemäß § 4 Abs. 4 des Körperschaftsteuergesetzes in der für die Streitjahre geltenden Fassung (KStG) als Betrieb gewerblicher Art (BgA) gelte. Dabei ging das FA von einem (einzigen) "BgA Verpachtung Campingplätze" aus und ermittelte aus den Pachteinkünften ein Gesamteinkommen dieses BgA von ... € (2006), ... € (2007), ... € (2008) und ... € (2009). Von diesen Gesamteinkommen zog das FA jeweils einmalig die Freibeträge nach § 24 Satz 1 KStG (2006 bis 2008: ... €, 2009: ... €) ab und setzte auf die Differenzbeträge (als zu versteuerndes Einkommen) Körperschaftsteuer fest.

3 Die Klägerin ist demgegenüber der Auffassung, die Voraussetzungen für Verpachtungs-BgA i.S. von § 4 Abs. 4 KStG lägen nur bei zwei der verpachteten Objekte vor (Campingplatz A --im Bereich des Forstbezirks B-- und Campingplatz C --im Bereich des Forstbezirks D--). Mangels organisatorischer Zusammenfassung handele es sich bei den Verpachtungen außerdem um jeweils eigenständige, nicht zusammengefasste BgA i.S. von § 4 Abs. 4 KStG, für die getrennte Körperschaftsteuerbescheide unter jeweils eigenständiger Einkommensermittlung zu erlassen wären.

4 Die Klage hatte überwiegend Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Nürnberg hat die angefochtenen Bescheide mit Urteil

vom 24.07.2018 - 1 K 241/17 --dem Klagebegehren entsprechend-- dahin abgeändert, dass Körperschaftsteuer nur in Bezug auf die Verpachtung des Campingplatzes A festgesetzt wird, ist dabei aber von höheren als den von der Klägerin bezifferten Gewinnen ausgegangen (festgesetzte Körperschaftsteuer für 2006: ... €, 2007: ... €, 2008: ... € und 2009: ... €).

5 Gegen das FG-Urteil richtet sich die auf die Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision des FA.

6 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Sache an das FG zurückzuverweisen.

7 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision ist unbegründet und daher gemäß § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Die Vorinstanz hat zu Recht angenommen, dass der das Besteuerungsobjekt der angefochtenen Bescheide darstellende BgA "Verpachtung Campingplätze" nicht existiert.

9 1. Gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG sind BgA von inländischen juristischen Personen des öffentlichen Rechts unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig.

10 a) § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG beschreibt als BgA 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 KStG).

11 b) Als BgA gilt gemäß § 4 Abs. 4 KStG (auch) die Verpachtung eines solchen Betriebs. Die an sich dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnende Verpachtungstätigkeit wird dadurch als gewerbliche Betätigung fingiert. Die Annahme eines Verpachtungs-BgA erfordert, dass der Gegenstand des Pachtvertrags in der Hand der verpachtenden Körperschaft ein BgA wäre (ständige Rechtsprechung, vgl. Senatsurteil vom 10.12.2019 - I R 58/17, BFH/NV 2021, 420, m.w.N.). Anlass des Besteuerungszugriffs auf die Pachteinkünfte ist das Eindringen der öffentlich-rechtlichen Körperschaft in das gewerbliche Leben und damit ihre Mitwirkung bei der Betriebsgestaltung des Pächters (vgl. Senatsurteile vom 02.03.1983 - I R 100/79, BFHE 138, 66, BStBl II 1983, 386; vom 06.10.1976 - I R 115/75, BFHE 120, 355, BStBl II 1977, 94, jeweils m.w.N.; Bott in Bott/Walter, KStG, § 4 Rz 97).

12 c) Nach dem Wortsinn des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG ist die Körperschaft des öffentlichen Rechts, soweit sie BgA unterhält, selbst Subjekt der Körperschaftsteuer im Hinblick auf jeden einzelnen Betrieb (s. z.B. Senatsurteil vom 10.12.2019 - I R 24/17, BFHE 267, 354, m.w.N.). Steuerliches Gewinnermittlungssubjekt ist nicht die juristische Person des öffentlichen Rechts mit ihren BgA, sondern jeweils der einzelne BgA (Senatsurteile vom 13.03.1974 - I R 7/71, BFHE 112, 61, BStBl II 1974, 391; vom 12.01.2011 - I R 112/09, BFH/NV 2011, 1194). Abweichend hiervon hat die Rechtsprechung nach Maßgabe der sog. Zusammenfassungsgrundsätze unter bestimmten Voraussetzungen eine organisatorische Zusammenfassung mehrerer BgA zu einem einzigen Gewinnermittlungssubjekt anerkannt. Diese "Zusammenfassungsgrundsätze" sind durch das Jahressteuergesetz 2009 (JStG 2009) vom 19.12.2008 (BGBl I 2008, 2794, BStBl I 2009, 74) in § 4 Abs. 6 KStG gesetzlich verankert worden.

13 2. Nach diesen Maßgaben hält das vom FG gefundene Ergebnis, die Klägerin habe mit dem Abschluss der Pachtverträge über die Campingplätze --soweit diese die Voraussetzungen des § 4 Abs. 4 KStG erfüllen-- einzelne Verpachtungs-BgA und nicht einen einzigen, mehrere Pachtverhältnisse umfassenden BgA "Verpachtung Campingplätze" unterhalten, der rechtlichen Prüfung stand.

14 a) Zur Bestimmung des Umfangs eines von der Trägerkörperschaft unterhaltenen BgA ist auf das in § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG enthaltene Merkmal der "Einrichtung" abzustellen. Eine Einrichtung ist jede funktionelle Einheit, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen dient. Eine funktionelle Einheit kann sich insbesondere aus einer besonderen Leitung, einem geschlossenen Geschäftskreis, der Buchhaltung oder aus einem ähnlichen, auf eine Einheit hindeutenden Merkmal ergeben (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 26.05.1977 - V R 15/74, BFHE 123, 70, BStBl II 1977, 813; H 4.1 "Einrichtung" der Körperschaftsteuer-Hinweise 2015).

15 b) Zur Bestimmung des Umfangs eines Verpachtungs-BgA i.S. von § 4 Abs. 4 KStG ist in gleicher Weise darauf abzustellen, ob es sich bei den verpachteten Betriebsgrundlagen um eine oder um mehrere "Einrichtungen" i.S. von § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG handelt. So hat der Senat in der Verpachtung gleichartiger Betriebe (Gaststätten) durch eine Stadtgemeinde an unterschiedliche Pächter (nur dann) einen einheitlichen BgA gesehen, wenn die Bewirtschaftung durch den Verpächter selbst zu einer Einheit der Betriebe führen würde (Urteil vom 24.06.1959 - I 213/58 U, BFHE 69, 205, BStBl III 1959, 339). Werden mehrere verschiedene funktionelle Einheiten verpachtet, liegen dementsprechend mehrere Verpachtungs-BgA vor. Entgegen der Sichtweise der Revision kommt es für den Umfang des Verpachtungs-BgA nicht maßgeblich darauf an, inwiefern mehrere Pachtverhältnisse bei der Trägerkörperschaft von derselben organisatorischen Untergliederung oder nach einheitlichen Maßgaben und Grundsätzen verwaltet und betreut werden. Denn wie oben ausgeführt, liegt der Anlass für den Besteuerungszugriff beim Verpachtungs-BgA in der Mitwirkung der juristischen Person des öffentlichen Rechts an der Betriebsgestaltung des Pächters. Obwohl das Besteuerungsobjekt beim Verpachtungs-BgA der Gewinn aus dem Pachtverhältnis --und nicht der Gewinn des verpachteten Betriebs-- ist, geht es dabei mithin letztlich doch um eine Form der Teilhabe an der gewerblichen Betätigung des Pächters, d.h. am Betrieb selbst. Die Verpachtungstätigkeit als solche ist demgegenüber zur Bestimmung der Anzahl der jeweiligen Verpachtungs-BgA nicht geeignet, weil es sich dabei der Sache nach um eine vermögensverwaltende Tätigkeit handelt, die mit den für die Bestimmung der "Einrichtung" i.S. von § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG maßgeblichen Kriterien nicht zu erfassen ist.

16 c) Auf der Grundlage der tatrichterlichen Feststellungen der Vorinstanz --gegen die das FA keine zulässigen und begründeten Revisionsgründe vorgebracht hat und die für den Senat verbindlich sind (§ 118 Abs. 2 FGO)-- ist davon auszugehen, dass es sich bei den verpachteten Campingplätzen um jeweils eigenständige funktionelle Einheiten gehandelt hat. Irgendwelche Anhaltspunkte, die auf eine einheitliche Leitung, einheitliche Rechnungslegung oder sonstige zusammenfassende Organisationsmaßnahmen in Bezug auf die einzelnen Campingplatzbetriebe hindeuten könnten, sind danach nicht erkennbar. Allein die Gleichartigkeit der Betriebe führt nicht zu einer funktionellen Einheit, wie sich auch aus § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG i.d.F. des JStG 2009 ergibt, der der Trägerkörperschaft die Möglichkeit eröffnet, mehrere (einzelne) gleichartige BgA zu einem Gewinnermittlungssubjekt zusammenzufassen.

17 Offen bleiben kann, ob im Falle des Verpachtungs-BgA zusätzlich zu prüfen ist, ob die Betriebe im gedachten Fall, dass die Trägerkörperschaft diese selbst betreiben würde, als funktionelle Einheit geführt werden würden. Denn auch das ist nach den bindenden Feststellungen der Vorinstanz --jedenfalls im Hinblick auf die in unterschiedlichen Forstbezirken liegenden Campingplätze A und C-- nicht der Fall.

18 d) Eine Zusammenfassung der einzelnen Verpachtungs-BgA zu einem einheitlichen Gewinnermittlungssubjekt nach den oben erwähnten "Zusammenfassungsgrundsätzen" (betreffend die Streitjahre 2006 bis 2008) bzw. nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG i.d.F. des JStG 2009 (in Bezug auf das Streitjahr 2009) scheidet im Streitfall aus, weil die Klägerin --was nicht im Streit steht-- von der Möglichkeit einer solchen Zusammenfassung keinen Gebrauch gemacht hat.

19 3. Keiner Entscheidung bedarf die Frage, ob das FG befugt gewesen ist, die auf die Besteuerung eines einheitlichen, tatsächlich aber nicht existierenden BgA "Verpachtung Campingplätze" gerichteten Körperschaftsteuerbescheide --entsprechend dem erstinstanzlichen Klageantrag-- dahin abzuändern, dass die Bescheide sich stattdessen auf die Festsetzung der auf den BgA "Campingplatz A" entfallenden Körperschaftsteuern beziehen. Da die Klägerin keine Revision gegen das FG-Urteil eingelegt hat, wäre der Senat aufgrund des vom Revisionsgericht zu beachtenden sog. Verböserungsverbots (z.B. BFH-Urteil vom 07.03.2006 - VII R 12/05, BFHE 212, 388, BStBl II 2006, 584) gehindert, den angefochtenen Bescheid über die vom FG vorgenommenen Änderungen hinaus zu Lasten des FA abzuändern oder aufzuheben.

20 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

21 5. Das Urteil ergeht mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de