

Urteil vom 26. Februar 2026, IV R 26/23

Hinzurechnung von Entgelt für DDR-Wasserbezugsrecht

ECLI:DE:BFH:2026:U.260226.IVR26.23.0

BFH IV. Senat

GewStG § 6, GewStG § 7 S 1, GewStG § 8 Nr 1 Buchst f, WHG § 2 Abs 1 S 1 Nr 3, WHG § 4 Abs 2, WHG § 8 Abs 1, WHG § 9 Abs 1 Nr 5, WHG § 10 Abs 1, WHG § 11 Abs 2, WHG § 18 Abs 2, WHG § 20 Abs 2, WasG BB 2005 § 28, WasG BB 2005 § 40, WasG BB 2005 § 147, EinigVtr Art 9 Abs 1, GG Art 72 Abs 3 S 1 Nr 5, GG Art 74 Abs 1 Nr 32, GG Art 75 Nr 4, VwVfG § 49 Abs 2 S 1 Nr 2, VwVfG § 49 Abs 2 S 1 Nr 3, VwVfG § 49 Abs 2 S 1 Nr 4, VwVfG § 49 Abs 2 S 1 Nr 5, WasserG § 10, WasserG § 12, WasserG § 17, WasserG § 46 S 1, GewStG VZ 2009 , GewStG VZ 2010 , GewStG VZ 2011

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 14. Dezember 2022, Az: 11 K 11252/17

Leitsätze

1. NV: Rechte im Sinne von § 8 Nr. 1 Buchst. f des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) sind Immaterialgüterrechte, die eine Nutzungsbefugnis enthalten und an denen eine geschützte Rechtsposition --ein Abwehrrecht-- besteht. Ungeschützte Positionen, die kein Abwehrrecht gegenüber nicht berechtigten Personen gewähren, so dass Letztere von der Nutzung nicht ausgeschlossen werden können, werden nicht von diesem Begriff umfasst (Bestätigung der Rechtsprechung).
2. NV: Zeitlich befristet überlassen im Sinne von § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG ist ein Recht, soweit und solange sein Verbleib bei dem Berechtigten ungewiss ist. Für die Annahme einer zeitlichen Begrenzung genügt bereits das Vorhandensein gesetzlicher Kündigungsmöglichkeiten, die auf bestimmte Fälle beschränkt sind, oder die Aufnahme einer auflösenden Bedingung in den Übertragungsvertrag (Bestätigung der Rechtsprechung).

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 14.12.2022 - 11 K 11252/17 aufgehoben, soweit es die Gewerbesteuermessbescheide 2009 bis 2011 betrifft.

Die Sache wird insoweit an das Finanzgericht Berlin-Brandenburg zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des gesamten Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Beteiligten streiten um die Rechtmäßigkeit der gewerbesteuerlichen Hinzurechnung eines Entgelts für die Entnahme von Grundwasser zum Zwecke der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH & Co. KG. Komplementärin ist die B GmbH. Zu den Kommanditisten der Klägerin gehörte in den Jahren 2009 bis 2011 (Streitjahre) die Stadt Z. Die Klägerin betreibt in der Stadt Z und Umgebung die Versorgung mit Wasser und die Entsorgung von Abwasser.
- 3 Mit Bescheid vom 11.03.1970 erteilte die Wasserwirtschaftsdirektion X dem Volkseigenen Betrieb H (VEB) eine wasserrechtliche Nutzungsgenehmigung zur Entnahme von Grundwasser durch die Brunnengalerien I bis V zum Zweck der Trinkwasserversorgung.
- 4 Mit einem als "1. Nachtrag zur wasserrechtlichen Nutzungsgenehmigung vom 11.03.1970" bezeichneten Bescheid

vom 28.05.2001 wurde "das mit o.g. Befugnis erteilte Recht zur Grundwasserentnahme" nunmehr gegenüber der Klägerin als Rechtsnachfolgerin des VEB teilweise widerrufen. Gestützt auf § 15 Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 des Wasserhaushaltsgesetzes in der zu diesem Zeitpunkt geltenden Fassung (WHG a.F.) wurde der Umfang der Gewässerbenutzung anderweitig (niedriger) festgesetzt. Zudem wurden einige Nebenbestimmungen angeordnet (Messungen der Grundwasserstände, Überwachung der Grundwasserbeschaffenheit). Weiterhin wurde der Hinweis erteilt, dass die im Rahmen der wasserrechtlichen Befugnis erlaubte Gewässerbenutzung gemäß §§ 40 ff. des Brandenburgischen Wassergesetzes (BbgWG) entgeltpflichtig sei.

- 5 Die Klägerin entrichtete in den Streitjahren nach Maßgabe des § 40 Abs. 1 BbgWG Wassernutzungsentgelte in Höhe von ... € (2009), ... € (2010) und ... € (2011).
- 6 Das Finanzamt Y führte bei der Klägerin eine Außenprüfung durch. Neben im Revisionsverfahren nicht mehr streitigen Fragen betreffend die Bildung einer Rückstellung wegen einer Grundstücksverunreinigung nahm der Prüfer in dem Prüfungsbericht vom 26.03.2015 an, dass die Wassernutzungsentgelte einer gewerbsteuerlichen Hinzurechnung nach § 8 Nr. 1 Buchst. f des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) unterlägen. Bei dem Wassernutzungsentgelt handele es sich um eine Gegenleistung für ein Recht oder eine Befugnis zur Inanspruchnahme eines Gewässers. Der Wasserkörper eines Gewässers stelle eine öffentliche Sache dar, über die die wasserrechtliche Nutzungsbefugnis eine Aneignungsbefugnis verschaffe.
- 7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) folgte dem Bericht der Außenprüfung und änderte am 29.10.2015 die Gewerbesteuermessbescheide für die Jahre 2009, 2010 und 2011 für die Klägerin entsprechend.
- 8 Einspruch und Klage zum Finanzgericht (FG) Berlin-Brandenburg blieben erfolglos. Das FG bejahte die Rechtmäßigkeit sowohl der (im Revisionsverfahren nicht mehr streitigen) Auflösung der Rückstellung wegen Grundstücksverunreinigungen als auch der (streitigen) Hinzurechnungen auf Grundlage von § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG. Bei der wasserrechtlichen Nutzungsgenehmigung zur Entnahme von Grundwasser für die Trinkwasserversorgung handele es sich um eine öffentlich-rechtliche Erlaubnis und damit um ein Recht im Sinne von § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG. Die streitigen Aufwendungen in Form des Wassernutzungsentgelts seien der Klägerin für die zeitlich befristete Überlassung dieser Erlaubnis entstanden. Denn mit dem Wassernutzungsentgelt nach § 40 Abs. 1 BbgWG werde der in der Eröffnung der Benutzungsmöglichkeit liegende Vorteil abgeschöpft. Das Wassernutzungsentgelt stelle kein Entgelt für eine konkrete Grundwasserentnahme, sondern eine Vorteilsabschöpfungsabgabe für die Befugnis dar, ein Gut der Allgemeinheit nutzen zu dürfen. Der in der Eröffnung der Nutzungsmöglichkeit liegende Vorteil werde nicht nach seinem rechtlichen, sondern nach seinem tatsächlichen Umfang abgeschöpft.
- 9 Die Klägerin rügt mit ihrer Revision die Verletzung von Bundesrecht in Gestalt von § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG.
- 10 Sie beantragt, das Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 14.12.2022 - 11 K 11252/17, soweit es den Gewerbesteuermessbetrag für 2009 bis 2011 betrifft, und insoweit auch die Einspruchsentscheidung vom 02.08.2017 aufzuheben und die Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag 2009 bis 2011 vom 29.10.2015 dahin zu ändern, dass das von der Klägerin gezahlte Wassernutzungsentgelt in Höhe von ... € (2009), ... € (2010) und ... € (2011) nicht der gewerbsteuerlichen Hinzurechnung unterliegt.
- 11 Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die zulässige Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt im Umfang der eingelegten Revision betreffend die Gewerbesteuermessbeträge für 2009 bis 2011 (dazu unter 1.) zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Die Feststellungen des FG tragen nicht dessen Würdigung, dass es sich bei der Genehmigung zur Wasserentnahme der Klägerin um ein Recht im Sinne von § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG handele (dazu unter 2.). Die Sache ist mangels Spruchreife an das FG zurückzuverweisen, da die bisherigen Feststellungen des FG dem Bundesfinanzhof (BFH) nicht die Entscheidung ermöglichen, ob die Klägerin in den Streitjahren über

ein Recht im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG verfügte, die übrigen Voraussetzungen für eine Hinzurechnung der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten dem Grunde nach aber gegeben sind (dazu unter 3.).

- 13** 1. Gegenstand des Revisionsverfahrens sind die Festsetzung der Gewerbesteuermessbeträge in den Gewerbesteuermessbescheiden für 2009 bis 2011 vom 29.10.2015 und die insoweit ergangene Einspruchsentscheidung vom 02.08.2017.
- 14** Nicht zum Gegenstand des Revisionsverfahrens geworden sind hingegen die gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen für die Jahre 2009 bis 2011 sowie die Zerlegung der Gewerbesteuermessbeträge für 2009 bis 2011, da die Klägerin insoweit keine Revision eingelegt hat.
- 15** 2. Die Revision der Klägerin ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO), da es ein Recht im Sinne von § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG angenommen hat, ohne ausreichende Feststellungen zu Art und Umfang der der Klägerin beziehungsweise dem VEB erteilten Genehmigung zur Wasserentnahme zu treffen.
- 16** a) Besteuerungsgrundlage der Gewerbesteuer ist der Gewerbeertrag (§ 6 GewStG). Gewerbeertrag ist nach § 7 Satz 1 GewStG der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn aus dem Gewerbebetrieb, der bei der Ermittlung des Einkommens für den dem Erhebungszeitraum (§ 14 GewStG) entsprechenden Veranlagungszeitraum zu berücksichtigen ist, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge. Nach § 8 Nr. 1 GewStG in der in den Streitjahren geltenden Fassung werden dem Gewinn bestimmte Beträge wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind und soweit die Summe den Betrag von 100.000 € übersteigt. Dadurch soll der unabhängig von der Art und Weise des für die Kapitalausstattung des Betriebs zu entrichtenden Entgelts erwirtschaftete ("objektivierte") Ertrag des Betriebs mittels Hinzurechnung eines "Finanzierungsanteils" als Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer erfasst werden. Zudem soll die Vorschrift Gewinnverlagerungen entgegenwirken und die gewerbesteuerrechtliche Bemessungsgrundlage verbreitern (z.B. BFH-Urteile vom 19.12.2019 - III R 39/17, BFHE 267, 415, BStBl II 2020, 397, Rz 32; vom 17.10.2024 - III R 33/22, BFHE 286, 459, BStBl II 2025, 318, Rz 23).
- 17** Hinzugerechnet wird dabei nach § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG ein Viertel aus einem Viertel --also ein Sechzehntel-- der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten (insbesondere Konzessionen und Lizenzen, mit Ausnahme von Lizenzen, die ausschließlich dazu berechtigen, daraus abgeleitete Rechte Dritten zu überlassen). Denn eine Sachkapitalüberlassung kann nicht nur durch die Vermietung und Verpachtung von Wirtschaftsgütern (dazu die Hinzurechnungstatbestände in § 8 Nr. 1 Buchst. d und e GewStG), sondern auch durch die zeitlich befristete Überlassung von Rechten erfolgen. Der einheitlich mit 25 % des zu zahlenden Entgelts pauschalierte Nettoertrag ("ein Viertel der Aufwendungen") der befristeten Überlassung wird dabei als im nutzenden Gewerbebetrieb erwirtschaftet behandelt und mit Gewerbesteuer belastet (BFH-Urteile vom 26.04.2018 - III R 25/16, BFHE 261, 549, BStBl II 2024, 768, Rz 27; vom 29.06.2022 - III R 2/21, BFHE 277, 406, BStBl II 2024, 477, Rz 18; BFH-Beschluss vom 31.01.2012 - I R 105/10, Rz 9).
- 18** Rechte im Sinne von § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG sind Immaterialgüterrechte, also subjektive Rechte an unkörperlichen Gütern mit selbständigem Vermögenswert, die eine Nutzungsbefugnis enthalten und an denen eine geschützte Rechtsposition --ein Abwehrrecht-- besteht (BFH-Urteile vom 29.06.2022 - III R 2/21, BFHE 277, 406, BStBl II 2024, 477, Rz 20; vom 23.02.2023 - IV R 37/18, BFHE 280, 300, BStBl II 2023, 917, Rz 33; vom 17.10.2024 - III R 33/22, BFHE 286, 459, BStBl II 2025, 318, Rz 26). Ungeschützte Positionen, die kein Abwehrrecht gegenüber nicht berechtigten Personen gewähren, so dass Letztere von der Nutzung nicht ausgeschlossen werden können, werden nicht vom Begriff des Rechts in § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG umfasst (BFH-Urteile vom 26.04.2018 - III R 25/16, BFHE 261, 549, BStBl II 2024, 768, Rz 30; vom 23.02.2023 - IV R 37/18, BFHE 280, 300, BStBl II 2023, 917, Rz 34; vom 17.10.2024 - III R 33/22, BFHE 286, 459, BStBl II 2025, 318, Rz 26). Unerheblich für die Qualifizierung als Recht im Sinne von § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG ist, ob es sich hierbei um ein privates oder ein öffentliches Recht handelt (BFH-Beschluss vom 31.01.2012 - I R 105/10, Rz 13).
- 19** b) Für die Würdigung, ob ein solches Recht der Klägerin gegeben ist, fehlt es an hinreichenden Feststellungen des FG zu der der wasserrechtlichen Nutzungsgenehmigung der Klägerin zugrunde liegenden Rechtsposition. Hierin liegt ein materiell-rechtlicher Fehler, der auch ohne diesbezügliche Rüge zum Wegfall der Bindungswirkung des § 118 Abs. 2 FGO führt (z.B. BFH-Urteil vom 02.10.2025 - IV R 14/23, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Rz 45).

- 20** Das FG hat entschieden, dass die mit Bescheid vom 11.03.1970 erteilte wasserrechtliche Nutzungsgenehmigung zur Entnahme von Grundwasser durch die Brunnengalerien I bis V zum Zweck der Trinkwasserversorgung "eine öffentlich-rechtliche Erlaubnis und damit ein Recht im Sinne von § 8 Nr. 1 Buchstabe f GewStG dar[stellt]" (Ziff. II.2.a der Entscheidungsgründe des angefochtenen FG-Urteils). Feststellungen, die diese Schlussfolgerung tragen, fehlen jedoch. Das Urteil war daher aufzuheben.
- 21** 3. Die Sache ist zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Es fehlt die Spruchreife, da die bisherigen Feststellungen des FG dem BFH nicht die Entscheidung ermöglichen, ob die Klägerin in den Streitjahren über ein Recht im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG verfügte (dazu unter a), die übrigen Voraussetzungen für eine Hinzurechnung der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten aber gegeben sind (dazu unter b).
- 22** a) Die Entnahme von Wasser bedarf grundsätzlich einer Genehmigung (dazu unter aa). Im Streitfall geht es allerdings um ein sogenanntes Altrecht, das noch im Geltungsbereich der ehemaligen Deutschen Demokratischen Republik (DDR) erteilt wurde (dazu unter bb). Da die insoweit anzuwendenden Rechtsvorschriften dem (nicht revisiblen) Landesrecht zugeordnet sind, ist der BFH als Revisionsgericht an einer eigenständigen Auslegung der der Genehmigung zugrunde liegenden Rechtsvorschriften gehindert (dazu unter cc).
- 23** aa) Die Entnahme von Grundwasser bedarf grundsätzlich einer Erlaubnis oder Bewilligung durch die zuständige Behörde (§ 8 Abs. 1, § 9 Abs. 1 Nr. 5, § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 des Wasserhaushaltsgesetzes in der für den Streitzeitraum geltenden Fassung --WHG--; § 15 WHG regelt die gehobene Erlaubnis). Nach § 10 Abs. 1 WHG gewährt die wasserrechtliche Erlaubnis die Befugnis, die Bewilligung das Recht, ein Gewässer zu einem bestimmten Zweck in einer nach Art und Maß bestimmten Weise zu benutzen. Erlaubnis und Bewilligung unterscheiden sich insoweit nicht nach dem Gegenstand und Umfang der genehmigten Wassernutzung, sondern in Art und Umfang der durch sie gewährten Rechtsstellung. Unterschiede bestehen etwa in dem Verfahren, das zu einer Erteilung von Erlaubnis oder Bewilligung führt. So ist nur im Bewilligungsverfahren die Beteiligung Dritter vorgesehen (§ 11 Abs. 2 WHG), nur dort sind Regeln für die Berücksichtigung der Interessen Dritter bei der Erteilung vorgesehen. Ist eine Bewilligung erteilt, sind privatrechtliche Abwehransprüche Betroffener auf Beseitigung einer Störung, auf Unterlassung der Benutzung, Herstellung von Vorkehrungen oder Schadenersatz eingeschränkt oder ausgeschlossen (§ 16 Abs. 2 und 3 WHG; § 16 Abs. 1 und 3 WHG zur gehobenen Erlaubnis). Für den Widerruf einer Bewilligung bestehen nach § 18 Abs. 2 WHG, § 49 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 bis 5 des Verwaltungsverfahrensgesetzes eingeschränkte Möglichkeiten. Eine wasserrechtliche Bewilligung gewährt ihrem Inhaber ein subjektives öffentliches Recht zur Gewässernutzung, das ein geschütztes, eigentumsähnliches Recht zur Gewässernutzung darstellt und ein Abwehrrecht begründet (Urteil des Bundesgerichtshofs --BGH-- vom 23.06.1983 - III ZR 79/82, BGHZ 88, 34, unter II.2.a bb [Rz 20]; Verwaltungsgericht Düsseldorf, Beschluss vom 04.04.2002 - 6 L 638/02 [Rz 15]).
- 24** Eine Erlaubnis ist demgegenüber jederzeit widerruflich (§ 18 Abs. 1 WHG) und gegen Ansprüche Dritter nicht abgesichert (Peine in Ehlers/Fehling/Pünder, Besonderes Verwaltungsrecht, Bd. II, 4. Aufl., § 48 Wasserrecht Rz 90). § 28 BbgWG regelt dementsprechend, dass die Erlaubnis unbeschadet der Rechte Dritter erteilt wird. Die Erlaubnis begründet nach der zivilgerichtlichen Rechtsprechung kein subjektiv-öffentliches Recht, sondern lediglich eine öffentlich-rechtliche Befugnis (BGH-Urteil vom 23.06.1983 - III ZR 79/82, BGHZ 88, 34, unter II.2.a bb [Rz 21]).
- 25** bb) Keiner Erlaubnis oder Bewilligung zur Gewässerbenutzung bedarf jedoch, wer über ein sogenanntes Altrecht nach § 20 WHG (§ 15 WHG a.F.) verfügt.
- 26** (1) Nach § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 WHG ist, soweit die Länder nichts anderes bestimmen, keine Erlaubnis oder Bewilligung für Gewässerbenutzungen erforderlich auf Grund von Rechten, die nach den Landeswassergesetzen erteilt oder durch sie aufrechterhalten worden sind. Dies gilt jedoch nur, wenn zur Ausübung der Benutzung am 12.08.1957, im Beitrittsgebiet am 01.07.1990 oder zu einem anderen von den Ländern bestimmten Zeitpunkt rechtmäßige Anlagen vorhanden waren (§ 20 Abs. 1 Satz 2 WHG). Das insoweit im Streitfall maßgebliche Brandenburgische Wassergesetz bestimmt für alte Rechte und Befugnisse in § 147 Abs. 1 BbgWG, dass am Stichtag 16.06.1994 bestehende alte Rechte und Befugnisse aufrechterhalten bleiben. Eine Erlaubnis, Bewilligung oder Genehmigung ist nicht erforderlich für Benutzungen und die Errichtung von Anlagen, die nach dem Wassergesetz der DDR vom 02.07.1982 (Gesetzblatt der Deutschen Demokratischen Republik --GBL DDR-- I 1982 Nr. 26, S. 467) --WasserG-DDR 1982-- zugelassen oder deren Zulassungen durch das vorgenannte Gesetz aufrechterhalten worden sind und zu deren Ausübung am 01.07.1990 rechtmäßige Anlagen vorhanden waren. § 147 Abs. 2 BbgWG regelt weiter, dass Inhalt und Umfang der alten Rechte und Befugnisse sich nach einem besonderen Titel bestimmen, soweit sie darauf beruhen, im Übrigen nach den bisherigen Gesetzen. Es ist mithin im Beitrittsgebiet für die

Feststellung des Bestehens und des Inhalts von Altrechten auf die Wassergesetze der DDR abzustellen (Oberverwaltungsgericht --OVG-- des Landes Sachsen-Anhalt, Beschluss vom 24.04.2018 - 2 L 116/16, Rz 16; zur Entwicklung im Bereich der neuen Bundesländer Zöllner in Sieder/Zeitler/Dahme/Knopp, WHG AbwAG, § 20 WHG Rz 22).

- 27** (2) Die auf die Klägerin übergeleitete Genehmigung datiert vom 11.03.1970. Zu diesem Zeitpunkt galt in der (ehemaligen) DDR das Wassergesetz vom 17.04.1963 (GBl DDR I 1963 Nr. 5, S. 77) --WasserG-DDR 1963--. § 12 WasserG-DDR 1963 sah unter anderem vor, dass Nutzungen der Gewässer (wozu nach § 10 WasserG-DDR 1963 auch das Grundwasser gehörte) durch Wasserentnahme, die sich auf bestimmte Gemeinwohlbelange auswirken konnten, der Genehmigung bedurften. Auch das nachfolgende Wassergesetz der DDR vom 02.07.1982 sah in § 17 eine Genehmigungspflicht unter anderem für eine Wasserentnahme vor. Nach § 46 Satz 1 WasserG-DDR 1982 behielten auf Grund früherer wasserrechtlicher Vorschriften getroffene Entscheidungen ihre Gültigkeit.
- 28** Der nach der deutschen Wiedervereinigung (Beitritt) an die Klägerin gerichtete Änderungsbescheid vom 28.05.2001 über die Wasserentnahme hob das vorhandene Altrecht nicht auf, sondern änderte es nur teilweise. Dies folgt aus dem maßgeblichen Erklärungsinhalt des Bescheids vom 28.05.2001, der eine Änderung der jährlichen Entnahmemengen vornimmt und damit einen teilweisen Widerruf der wasserrechtlichen Nutzungsgenehmigung vom 11.03.1970 enthält. Die Erteilung eines neuen Rechts in Gestalt einer (gehobenen) Erlaubnis oder Bewilligung nach Maßgabe des im Mai 2001 geltenden Rechts erfolgte nicht.
- 29** Für eine Aufrechterhaltung des Altrechts aus der Genehmigung vom 11.03.1970 spricht auch der in dem Bescheid vom 28.05.2001 als Rechtsgrundlage genannte § 15 Abs. 4 Satz 2 Nr. 2 WHG a.F., dem zufolge die alten Rechte und Befugnisse ohne Entschädigung widerrufen werden können, soweit die Benutzung im bisher zulässigen Umfang für den Unternehmer nicht mehr erforderlich ist, insbesondere, wenn der zulässige Umfang drei Jahre lang erheblich unterschritten wurde. Dementsprechend setzte der Änderungsbescheid vom 28.05.2001 die Entnahmemengen herab.
- 30** (3) Demnach ist entscheidend, ob es sich bei der im Jahr 1970 erteilten und als Altrecht fortgeltenden wasserrechtlichen Nutzungsgenehmigung um ein Recht im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG handelt. Der erkennende Senat ist als Revisionsgericht jedoch daran gehindert, das auf Landesrecht (dazu unter (a)) beruhende Altrecht darauf zu überprüfen, ob es die Anforderungen an ein Recht im Sinne von § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG erfüllt, insbesondere, ob ihm die dafür erforderliche Eigenschaft eines Abwehrrechts zukommt (dazu unter (b)).
- 31** (a) Das Wasserrecht der DDR, das der Erteilung der wasserrechtlichen Nutzungsgenehmigung zugrunde lag, gilt nach dem Beitritt der DDR zur Bundesrepublik Deutschland als Landesrecht fort (vgl. Beschluss des Bundesverwaltungsgerichts vom 15.12.2011 - 8 B 57.11, Rz 6; BFH-Urteile vom 08.01.1998 - V R 32/97, BFHE 185, 283, BStBl II 1998, 410, unter II.2.b [Rz 14]; vom 08.11.2007 - V R 20/05, BFHE 219, 403, BStBl II 2009, 483, unter II.1.d [Rz 34]; Zöllner in Sieder/Zeitler/Dahme/Knopp, WHG AbwAG, § 20 WHG Rz 22). Denn nach Art. 9 Abs. 1 Satz 2 des Einigungsvertrags vom 31.08.1990 (BGBl II 1990, 889) gilt das Recht der DDR als Landesrecht fort, das Recht enthält, welches nach der Kompetenzordnung des Grundgesetzes (GG) Bundesrecht ist und das nicht bundeseinheitlich geregelte Gegenstände betrifft. Dies trifft auf das Recht über den Wasserhaushalt zu, das zur Zeit des Inkrafttretens des Einigungsvertrags in Art. 75 Nr. 4 GG in der Fassung vom 18.03.1971 der Rahmengesetzgebung unterlag. Mit Inkrafttreten der Föderalismusreform am 01.09.2006 wurde die Zuordnung zur konkurrierenden Gesetzgebung vorgenommen (Art. 74 Abs. 1 Nr. 32, Art. 72 Abs. 3 Satz 1 Nr. 5 GG).
- 32** (b) Die Feststellung des Inhalts von Landesrecht obliegt jedoch dem FG als Tatsachengericht (z.B. BFH-Urteile vom 26.03.2002 - VI R 26/00, BFHE 198, 545, BStBl II 2002, 823, unter II.2. [Rz 9 f.]; vom 26.03.1991 - IX R 39/88, BFHE 163, 514, BStBl II 1991, 439, unter 2.). Entsprechende Feststellungen sind dem BFH als Revisionsgericht daher verwehrt.
- 33** b) Unterstellt, es handelt sich bei der der Klägerin erteilten wasserrechtlichen Genehmigung um ein Recht im Sinne des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG (im Folgenden: unterstelltes Recht), sind die übrigen Voraussetzungen für eine Hinzurechnung der Aufwendungen für die zeitlich befristete Überlassung von Rechten im Sinne dieser Norm gegeben.
- 34** aa) Bei den gezahlten Entgelten handelt es sich um Aufwand für die Überlassung des unterstellten Rechts.
- 35** Insoweit hat das FG ausgeführt, dass die von der Klägerin gezahlten Entgelte auf Grundlage der Regelung in § 40 Abs. 1 BbgWG erhoben wurden. Danach werden von dem Benutzer eines Gewässers Abgaben in Form von Gebühren

unter anderem für das Entnehmen, Zutagefördern und Ableiten von Grundwasser erhoben (§ 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 BbgWG). Die Höhe des Entgelts bemisst sich gemäß § 40 Abs. 1 Satz 4 BbgWG nach der durch kontinuierliche Messungen nachgewiesenen tatsächlich entnommenen Wassermenge. Das FG hat hierzu festgestellt, dass das Wassernutzungsentgelt den in der Eröffnung der Benutzungsmöglichkeit liegenden Vorteil abschöpfe. Hierbei sei unschädlich, dass die Höhe des Wassernutzungsentgelts an die Menge des entnommenen Wassers anknüpfe, denn anders als Immaterialgüterrechte, die privatrechtlich erworben würden, müssten öffentlich-rechtliche Abgaben finanzverfassungsrechtlichen Vorgaben standhalten. Um die Abgrenzung zur Steuer zu ermöglichen, müsse das Wassernutzungsentgelt gegenleistungsabhängig sein und dürfe den Wert der öffentlichen Leistung nicht übersteigen. Abgeschöpft werde der in der Eröffnung der Nutzungsmöglichkeit liegende Vorteil nicht nach seinem rechtlichen, sondern nach seinem tatsächlichen Umfang.

- 36** Diese nicht revisibles Landesrecht betreffende und damit durch den BFH nur eingeschränkt überprüfbare Auslegung des § 40 Abs. 1 BbgWG ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Sie wird insbesondere auch durch die zur Begründung seiner Auslegung vom FG herangezogenen Entscheidungen und Verlautbarungen (Beschluss des Bundesverfassungsgerichts --BVerfG-- vom 07.11.1995 - 2 BvR 413/88, 2 BvR 1300/93, BVerfGE 93, 319, Rz 165; OVG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 28.01.2009 - OVG 2 B 20.07; Landtag Brandenburg, Drucks 1/2769, S. 148; s. ferner auch BVerfG-Beschlüsse vom 18.12.2002 - 2 BvR 591/95, Rz 72; vom 20.01.2010 - 1 BvR 1801/07, 1 BvR 1878/07, Rz 30) bestätigt.
- 37** Dem steht nicht entgegen, dass die Klägerin kein Entgelt hätte zahlen müssen, wenn sie kein Grundwasser entnommen hätte. Denn dieser Umstand schließt es nicht aus, das Entgelt als eine verbrauchsabhängige Gegenleistung für die Nutzung eines Rechts, ähnlich einer umsatzabhängigen Lizenzzahlung, einzuordnen.
- 38** bb) Die Überlassung des unterstellten Rechts erfolgte zeitlich befristet.
- 39** (1) Zeitlich befristet überlassen im Sinne von § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG ist ein Recht, soweit und solange sein Verbleib bei dem Berechtigten ungewiss ist, etwa weil das Recht an den Übertragenden zurückfallen kann. Eine zeitlich befristete Überlassung von Rechten liegt auch dann noch vor, wenn bei Abschluss des Vertrags ungewiss ist, ob und wann die Überlassung zur Nutzung endet. Für die Annahme einer zeitlichen Begrenzung genügt bereits das Vorhandensein gesetzlicher Kündigungsmöglichkeiten, die auf bestimmte Fälle beschränkt sind, oder die Aufnahme einer auflösenden Bedingung in den Übertragungsvertrag. Nicht zeitlich befristet überlassen, sondern endgültig übertragen ist ein Recht hingegen dann, wenn das Recht dem Berechtigten mit Gewissheit endgültig verbleiben wird, ein Rückfall des Rechts kraft Gesetzes oder Vertrags nicht in Betracht kommt oder das wirtschaftliche Eigentum an dem Recht auf den Berechtigten übergeht, weil es sich während der vereinbarten Nutzungsdauer in seinem wirtschaftlichen Wert erschöpft (sogenannte verbrauchende Rechteüberlassung; zum Ganzen BFH-Urteil vom 23.02.2023 - IV R 37/18, BFHE 280, 300, BStBl II 2023, 917, Rz 49 f., m.w.N.).
- 40** (2) Im Ergebnis zutreffend hat das FG diese Voraussetzungen im Streitfall bejaht. Denn nach dem --bundesgesetzlichen und damit revisiblen-- Wasserhaushaltsgesetz in der im Streitzeitraum geltenden Fassung bestand auch für Altrechte, die im Geltungsbereich der ehemaligen DDR vergeben worden waren, gemäß § 20 Abs. 2 WHG unter bestimmten Voraussetzungen die Möglichkeit zum Widerruf. Tatsächlich war es, wie dargelegt, bereits durch den Teilwideruf vom 28.05.2001 auf Grundlage einer Vorgängerregelung des § 20 Abs. 2 WHG zu einer teilweisen Aufhebung der erteilten Genehmigung gekommen.
- 41** (3) Entgegen der Annahme der Klägerin ist das unterstellte Recht auch nicht dadurch verbraucht, dass das entnommene Wasser von den Verbrauchern, die an die öffentliche Trinkwasserversorgung angeschlossen waren, verbraucht wurde. Wie oben dargelegt, wird das Wassernutzungsentgelt nicht für die tatsächlich entnommene (und verbrauchte) Wassermenge gezahlt, sondern für das Recht zur Entnahme von Wasser.
- 42** (4) Eine Hinzurechnung wäre nicht nach der in § 8 Nr. 1 Buchst. f Satz 1 GewStG vorgesehenen "Ausnahme" ausgeschlossen. Diese schließt eine Hinzurechnung aus für die zeitlich befristete Überlassung von Lizenzen, die ausschließlich dazu berechtigen, daraus abgeleitete Rechte Dritten zu überlassen.
- 43** Unter einer Lizenz ist die von dem Lizenzgeber dem Lizenznehmer privatrechtlich eingeräumte Befugnis zu verstehen, Rechte oder Werte zu nutzen (BFH-Urteil vom 29.06.2022 - III R 2/21, BFHE 277, 406, BStBl II 2024, 477, Rz 21). Lizenzen, die ausschließlich dazu berechtigen, daraus abgeleitete Rechte Dritten zu überlassen, liegen bei sogenannten Vertriebslizenzen oder Durchleitungsrechten vor, bei denen nur das Recht zum Absatz und Vertrieb bestimmter Produkte oder Dienstleistungen an den Lizenznehmer übertragen wird. Eine solche Vertriebslizenz ist nur dann gegeben, wenn der Lizenznehmer die eingeräumten Rechte nicht selbst nutzt oder verändert oder

bearbeitet und er stattdessen die Rechte unverändert weitergibt. Nur für diesen Fall ist die in dem Gesetzgebungsverfahren herangezogene Gleichstellung mit einem Handelsvertreter erreicht (BFH-Urteil vom 29.06.2022 - III R 2/21, BFHE 277, 406, BStBl II 2024, 477, Rz 26).

- 44** Es kann dahinstehen, ob eine Hinzurechnung nicht nur bei Vertriebslizenzen unterbleiben muss, sondern auch bei anderen in vergleichbarer Weise "durchgeleiteten" Rechten im Sinne von § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG (so Gleich lautende Erlasse der obersten Finanzbehörden der Länder vom 02.07.2012, BStBl I 2012, 654, Rz 41; Brandis/Heuermann/Baldauf, § 8 GewStG Rz 291; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 11. Aufl., § 8 Nr. 1 Buchst. f Rz 10; Keß in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuerrecht, § 8 Nr. 1 Buchst. f Rz 26; Desens/Tappe/Mohr, GewStG, § 8 Rz 1402; Rode in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 3. Aufl., § 8 Nr. 1 Buchst. f Rz 33).
- 45** Denn im Streitfall liegt keine unveränderte Überlassung des (zeitlich befristeten) Wasserentnahmerechts durch die Klägerin vor. Die Klägerin hat kein Recht an ihre Kunden weitergegeben, sondern das entnommene Wasser.
- 46** (5) Schließlich stünde einer Hinzurechnung auch der Sinn und Zweck des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG nicht entgegen.
- 47** Der Gesetzgeber ging bei Einfügung des § 8 Nr. 1 Buchst. f GewStG davon aus, dass dem Gewerbebetrieb bei der zeitlichen Überlassung von Rechten Sachkapital überlassen werde. In den Aufwendungen für die Überlassung dieser Rechte sei auch ein Finanzierungsanteil enthalten. Mit der (teilweisen) Hinzurechnung dieser Aufwendungen sei der Gleichstellung von Unternehmen gedient, die mit Eigen- und Fremdkapital finanziert seien (vgl. Begründung des Gesetzentwurfs vom 27.03.2007 zum Unternehmensteuerreformgesetz 2008, BTDrucks 16/4841, S. 31, 80; BFH-Beschluss vom 31.01.2012 - I R 105/10, Rz 9). Zugleich wollte der Gesetzgeber mit den neu geschaffenen Hinzurechnungsregeln auch Gewinnverlagerungen in das Ausland eindämmen und die gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage verbreitern (BTDrucks 16/4841, S. 31; BFH-Urteil vom 23.02.2023 - IV R 37/18, BFHE 280, 300, BStBl II 2023, 917, Rz 66, m.w.N.).
- 48** Dieser Regelungszweck wird im Streitfall nicht verfehlt, obwohl die Klägerin wegen der eingeschränkten Verkehrsfähigkeit des öffentlich-rechtlich geschützten Grundwassers (§ 4 Abs. 2 WHG) nicht originär eine Bezugsquelle zu Eigentum erwerben konnte. Denn gleichwohl verleiht ihr das erworbene Recht doch eine Art Sachkapital für ihr Unternehmen. Insoweit ist auch die gesetzgeberische Entscheidung zu berücksichtigen, die Überlassung von Rechten unter Hinweis auf eine wirtschaftliche Vergleichbarkeit als Sachkapitalausstattung zu behandeln (vgl. BFH-Beschluss vom 31.01.2012 - I R 105/10, Rz 17).
- 49** (6) Der Senat teilt nicht die von der Klägerin geäußerten gleichheitsrechtlichen Bedenken mit Blick auf das für das Land Berlin ergangene (rechtskräftige) Urteil des FG Berlin-Brandenburg vom 14.02.2017 - 6 K 6104/15 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 741). Aus jener Entscheidung, der zufolge im dortigen Streitfall keine Hinzurechnung von Wassernutzungsentgelten nach dem Berliner Wassergesetz erfolgte, folgt kein Anspruch der Klägerin, dass auch in ihrem Fall, der die Hinzurechnung von Wassernutzungsentgelten nach dem Brandenburgischen Wassergesetz betrifft, eine Hinzurechnung zu unterbleiben habe.
- 50** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 143 Abs. 2 FGO. Wegen der Einheitlichkeit der Kostenentscheidung hat das FG die Entscheidung über das gesamte Verfahren zu treffen - auch soweit es nicht bei dem Revisionsgericht anhängig war (vgl. BFH-Urteile vom 17.11.2011 - IV R 2/09, Rz 50; vom 28.11.2019 - IV R 43/16, Rz 43).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de