

OFD Hannover vom 23.09.2009
(S 2706 – 290 - StO 241 - juris)

Verpachtung eines Betriebes gewerblicher Art:

„Entgeltlichkeit der Verpachtung“

Nach § 4 Abs. 4 KStG gilt die Verpachtung eines Betriebes gewerblicher Art (BgA) als BgA. Verpachtung eines BgA ist jede entgeltliche Überlassung von Einrichtungen, Anlagen oder Rechten, die beim Verpächter einen BgA darstellen würde (Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, Anm. 56 zu § 4 KStG; Gosch, KStG, Anm. 91 zu § 4 KStG; Herrmann/Heuer/Raupach, EStG-KStG, Anm. 56 zu § 4 KStG). Die unentgeltliche Verpachtung begründet keinen BgA i. S. d. § 4 Abs. 4 KStG. Insbesondere bei der Verpachtung eines defizitären Betriebes gewerblicher Art (z. B. öffentliches Schwimmbad) ist es verbreitet, dass die juristische Person des öffentlichen Rechts dem Pächter (Betreiber) einen Zuschuss zum Unterhalt der Einrichtung gewährt. Sofern der Zuschuss höher ist als das vertraglich vereinbarte Entgelt für die Verpachtung des BgA, stellt sich die Frage, ob überhaupt eine entgeltliche Verpachtung vorliegt. Wirtschaftlich gesehen ist die juristische Person des öffentlichen Rechts durch die Verpachtung im Ergebnis nicht bereichert, vielmehr führt sie bei ihr zu einer Belastung. Wirtschaftlich macht es auch keinen Unterschied, ob in Zuschussfällen die Verpachtung ohne Entgelt oder mit Entgelt und einem entsprechend höherem Zuschuss erfolgt. Aufgrund der gebotenen wirtschaftlichen Betrachtungsweise sind in diesen Fällen Pachtentgelt und Zuschuss als Einheit zu beurteilen. Andernfalls hätte die juristische Person des öffentlichen Rechts die Möglichkeit, einen wirtschaftlich gleichen Sachverhalt so zu gestalten, dass er von § 4 Abs. 4 KStG erfasst bzw. nicht erfasst wird. Ergibt sich bei einheitlicher Betrachtung eine Belastung für die juristische Person des öffentlichen Rechts, weil der Zuschuss das Entgelt für die Verpachtung übersteigt, ist eine entgeltliche Verpachtung zu verneinen. Ein BgA i. S. d. § 4 Abs. 4 KStG liegt dann nicht vor. Dies gilt auch bei der Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts an eine Eigengesellschaft. In diesen Fällen findet zwar grundsätzlich das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung Anwendung. Für die Annahme eines BgA ist aber auch hier Voraussetzung, dass die wesentlichen Betriebsgrundlagen gegen Entgelt

an die Eigengesellschaft verpachtet werden (so z. B. auch Dötsch/Jost/Pung/Witt, a. a. O. Anm. 71 zu § 4 KStG und Mössner/Seeger, KStG, Anm. 107 zu § 7 KStG).

Die Rechtfertigung für die Anwendung der Grundsätze der Betriebsaufspaltung bei Betrieben gewerblicher Art liegt nämlich darin, dass es andernfalls juristischen Personen des öffentlichen Rechts möglich wäre, am wettbewerbsrelevanten Marktgeschehen teilzunehmen und gleichzeitig einen Teil der Markteinkünfte in den nicht steuerpflichtigen Bereich zu verlagern (Mössner/Seeger; a. a. O., mit Hinweis auf das BFH-Urteil vom 14. März 1984, BStBl II S. 496). Zwar hat die Rechtsprechung das Verhältnis zwischen Trägerkörperschaft und BgA grundsätzlich dem Verhältnis zwischen einer Kapitalgesellschaft und ihren Gesellschaftern gleichgestellt. Diese Gleichstellung hat jedoch dort ihre Grenze, wo die Besonderheiten des BgA eine andere Sachbehandlung gebieten (BFH-Urteil vom 14. März 1984, a. a. O.). Daraus ergibt sich auch die Grenze für die Verwendung des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung. Bei der unentgeltlichen Überlassung werden keine Einkünfte verlagert, so dass es auch nicht des Rechtsinstituts der Betriebsaufspaltung bedarf, um eine sachgerechte Besteuerung herbeizuführen.