
Datum: 03.08.2022
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 7. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 7 K 2498/18 K,F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2022:0803.7K2498.18K.F.00

Tenor:

Der Beklagte wird unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 27.09.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.08.2018 verpflichtet, für den BgA „Turn- und Sporthallen“ der Klägerin die Körperschaftsteuer für 2013 unter Zugrundelegung eines zu versteuernden Einkommens in Höhe von ./... Euro festzusetzen sowie den Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2013 und den Bestand des steuerlichen Einlagekontos gemäß § 27 Abs. 1 KStG zum 31.12.2013 jeweils in Höhe von ... Euro gesondert festzustellen.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Berechnung des festzusetzenden Steuerbetrags wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin zu 34% und der Beklagte zu 66%.

Die Revision wird nicht zugelassen.

Tatbestand

Streitig ist das Vorliegen eines Betriebes gewerblicher Art (BgA) und die einer Entscheidung hierüber entgegenstehende Bestandskraft einer früheren Einspruchsentscheidung. 1 2

Die Klägerin ist eine ... Stadt ... mit ... Einwohnern im Streitjahr 2013. Die von der Klägerin in ihrem Stadtgebiet eingerichteten und unterhaltenen Turn- und Sporthallen, Sportplätze und Schulturnhallen wurden im Streitjahr durch den in der Stadtverwaltung der Klägerin hierfür eingerichteten „Fachbereich 00 (Sport und Ähnliches)“ verwaltet; insgesamt umfasste die 3

Verwaltung ... Sportstätten (... Turn- und Sporthallen, ... Sportplätze und ... Schulsporthallen). Sowohl die Schulsporthallen, die unmittelbar den in der Trägerschaft der Klägerin stehenden Schulen angebunden waren, als auch die anderen, nicht schulgebundenen Turn- und Sporthallen waren überwiegend mit den üblichen Sportgeräten und Einrichtungen (Umkleideräume, Sanitärräume) für die Ausübung von Hallensport ausgestattet. Darüber hinaus wurden in rund ... der Schulsporthallen teilweise Gerätschaften und Sonderausstattungen für weitere besondere Sportarten vorgehalten (so Lüneburger Stegel, Übungsschwebebalken, Minitrampoline, Magnesiabehälter, Hürden, Tischtennisplatten). In einigen sogenannten Großhallen befanden sich zudem Krafräume mit Fitnessgeräten sowie Gymnastikräume. An den Sportplätzen wurden ebenso teilweise Umkleideräume, Sanitäranlagen und Sportgeräte (Hürden, Speere, Kugeln) in Unterstellräumen vorgehalten. Sämtliche Hallen wurden nach Angabe der Klägerin von Montag bis Freitag von 8.00 bis 17.00 Uhr für den Schulsport, von 17.00 bis 22.00 Uhr von anderen Nutzern und am Samstag und Sonntag von 8.00 Uhr bis 22.00 Uhr für den Spielbetrieb von Sportvereinen (u.a. Handball, Basketball, Tischtennis) genutzt. In zwei der Hallen fanden im Streitjahr zudem ... nicht zur Sportausübung dienende Veranstaltungen (...) statt. Die ... Sportplätze wurden ebenfalls von Montag bis Freitag von 8.00 bis 17.00 Uhr für den Schulsport und danach von 17.00 bis 22.00 Uhr von anderen Nutzern sowie an den Wochenenden für den Fußball... genutzt. Außerhalb des Schulsports standen sämtliche Turn- und Sporthallen Dritten entgeltlich nach Maßgabe der Entgeltordnung der Klägerin sowie deren Benutzungsordnung zur Verfügung. Zu dem Kreis der wechselnden Nutzer gehörten im Wesentlichen verschiedene Sportvereine, gemeinnützige Gruppen, Volkshochschulen und Schulen sowie je nach Verfügbarkeit auch anderen Interessenten. Hinsichtlich der konkreten Nutzung der jeweiligen Sportstätten wird auf die Anlage 1 zu dem Schriftsatz der fachkundig vertretenen Klägerin vom 07.10.2020 verwiesen. Die Klägerin erzielte je Sportstätte in unterschiedlichem Umfang Einnahmen aus der Nutzungsüberlassung, aus der Veranstaltung von Sportfesten und Wettkämpfen sowie aus der Durchführung von Sport- und Gesundheitskursen.

Der Fachbereich 00 übernahm die gesamte Organisation zur Nutzung der Sportstätten, insbesondere die Vergabe der Nutzungszeiten und die Instandhaltung. Darüber hinaus verantwortete der Fachbereich die mit der Nutzung und der Unterhaltung der Sportstätten verbundenen kaufmännischen Arbeiten, darunter die Entgeltabrechnungen gegenüber den Nutzern, das Controlling und das Forderungsmanagement. Für die kaufmännische Verwaltung wurde ein eigener Buchungskreis bei der Klägerin geführt und in dem „Jahresabschluss 2013“ der Klägerin wird der Fachbereich mit einer eigenen „Teilergebnisrechnung“ und eigener „Teilfinanzrechnung“ dargestellt. Nach ihren Angaben war für die gesamte Verwaltungsorganisation, darunter insbesondere die Vergabe der Nutzungszeiten und die Entgeltabrechnung, ein Mitarbeiter im Fachbereich 00 beschäftigt. Für die Betreuung der Schulsportanlagen waren zudem nach den Angaben der Klägerin ... Mitarbeiter zuständig. Die Betreuung erfolgte dabei durch den jeweiligen Schulhausmeister in einer Doppelfunktion, indem die Betreuung der Schulsporthalle während der üblichen Schulunterrichtszeiten parallel zu der Betreuung des Schulgebäudes erfolgte, während regelmäßig werktags ab 17.00 Uhr der Bereitschaftsdienst die Betreuung der jeweiligen Schulsporthallen und deren Nutzer übernahm. Bis auf Vertretungstätigkeiten war jeder Schulhausmeister nur an einer Schule für die angebundene Halle zuständig. Für die Unterhaltung der anderen, nicht schulgebundenen Hallen wurden von der Klägerin zudem zwei Hallenwarte als Vollzeitkräfte für die Betriebsbereitschaft beschäftigt. Zu den Aufgaben der Hallenwarte sowie der Schulhausmeister, soweit diese eine Schulsporthalle betreuten, gehörte unter anderem der Schließdienst. Hierbei wurden die Hallen morgens auf- und abends abgeschlossen. Soweit eine Schulturnhalle nicht bis 17.00 Uhr für den Schulsport genutzt wurde, wurde sie nach Beendigung des Schulsports geschlossen und ab 17.00 Uhr

für die Benutzung von Dritten wieder geöffnet. Den Hallenwarten und Schulhausmeistern oblag daneben auch die Regulierung der Temperatur in den Hallen, die Ablesung von Messwerten für die Kosten- und Leistungsrechnungen, die Überwachung der Elektroinstallationen sowie die Kontrolle und der Ersatz von Lichtquellen. Kleinere Reparaturarbeiten wurden dabei ebenfalls von den Hallenwarten und Schulhausmeistern ausgeführt; größerer Reparaturbedarf wurde von ihnen an den Fachbereich 00 gemeldet. Sie waren überdies auch für die täglich mehrfach stattfindende Kontrolle der Sanitärbereiche bezüglich des Zustands und liegengeliebener Kleidungsstücke sowie auch für die Kontrolle der Reinigungsarbeiten zuständig, die täglich von städtischen Bediensteten (Turn- und Sporthallen ohne Schulanbindung) oder durch beauftragte Drittunternehmen (Schulturnhallen) durchgeführt wurden. Die Schlüsselgewalt für sämtliche Hallen lag vollständig bei der Klägerin. Für den Betrieb der Sportplätze beschäftigte die Klägerin einen Platzwart, der für die Betreuung ... Plätze zuständig war. Für die Betreuung der verbleibenden ... Plätze lag die Zuständigkeit bei Vereinen, die auch die Schlüsselgewalt innehatten. Diese Sportplätze waren dabei trotz Betreuung durch einen Verein für andere Vereine entsprechend des Belegungsplans nutzbar. Bei Reparaturnotwendigkeit war die Schadensmeldung durch den betreuenden Verein an die Klägerin zu erstatten, die daraufhin Fremdunternehmen mit der Instandhaltung und Reparatur beauftragte. Bei den Turn- und Sporthallen sowie bei den von der Klägerin unmittelbar betreuten Sportplätzen lag die Verkehrssicherungspflicht immer bei der Klägerin, während sie bei den von Vereinen betreuten Sportplätzen teilweise einzelvertraglich auf den Betreuungsverein übertragen wurde.

Wegen der weiteren Einzelheiten zu der den Sportplätzen zugewiesenen Mitarbeiterzahl und der Betreuungssituation wird auf die Anlage 1 zum Schriftsatz der Klägerin vom 07.10.2020 Bezug genommen. 5

Für den bei dem Beklagten (im Folgenden: das Finanzamt –FA–) unter der Steuernummer ... geführten BgA „Sport und Schulsportanlagen“ der Klägerin hatte das FA mit Freistellungsbescheid vom 23.07.2012 die Befreiung von der Körperschaftsteuer gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) und von der Gewerbesteuer gemäß § 3 Nr. 6 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) für den Zeitraum 2009 bis 2011 festgestellt; der Bescheid erging unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Die Anerkennung als BgA und der Gemeinnützigkeit entsprach der langjährigen Verwaltungspraxis in der Vergangenheit. 6

Bei einer bei der Klägerin ab dem Jahr 2012 durchgeführten Außenprüfung für die Jahre 2007 bis 2010 gelangte der Prüfer zu dem Ergebnis, dass die Steuerfreistellungen für die Jahre 2007 bis 2010 aufzuheben seien. Zur Begründung führte er aus, dass die Voraussetzungen eines BgA durch den Betrieb der Sportstätten nicht erfüllt seien (Tz. 2.2 des Betriebsprüfungsberichts vom 23.01.2014 unter der Überschrift „Rechtliche und steuerliche Würdigung a) BgA Eigenschaft“). Es sei zunächst eine Abgrenzung zu einer vermögensverwaltenden Tätigkeit vorzunehmen. Durch die Überlassung ausschließlich an verschiedene Vereine werde im Regelfall bereits die Grenze zu einer gewerblichen Vermietungstätigkeit nicht überschritten. Dabei seien die verschiedenen Tätigkeiten der juristischen Person des öffentlichen Rechts für sich zu beurteilen. Erfüllten nur einzelne von mehreren betriebenen Sportstätten die Merkmale für die Erzielung gewerblicher Einkünfte, könnten nur diese Sportstätten einen BgA bilden. Dies erfordere eine wirtschaftliche Bedeutsamkeit der einzelnen Sportstätte, die erst bei einem Jahresumsatz von 30.678 Euro gemäß R 6 Abs. 5 der Körperschaftsteuerrichtlinien –KStR– 2004 gegeben sei. Für die Sportstätten im Streitfall ergebe sich hieraus, dass diese bereits wegen Unterschreitens der Bedeutsamkeitsgrenze keinen BgA darstellen könnten. 7

Unter Tz. 2.2 des Betriebsprüfungsberichts vom 23.01.2014 führt der Prüfer unter der Überschrift „Rechtslage und steuerliche Würdigung b) Steuerbegünstigung“ weiter aus, dass selbst bei Vorliegen eines BgA eine Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft nicht möglich sei, weil bei einer Tätigkeit, die sich in der Überlassung von Räumen (wozu auch Sportstätten und <i>Ähnliches</i> gehören) beschränke, keine Gemeinnützigkeit gegeben sei.	8
Das FA folgte den Feststellungen des Prüfers und hob mit Bescheid vom 12.08.2015 den Freistellungsbescheid für 2009 bis 2011 vom 23.07.2012 auf. In dem Aufhebungsbescheid heißt es:	9
„Der Freistellungsbescheid für 2009 bis 2011 vom 23.7.2012 wurde unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erlassen.	10
Der Freistellungsbescheid für 2009 bis 2011 wird gemäß § 164 Abs. 2 und 3 AO insoweit geändert, dass dieser Bescheid ersatzlos aufgehoben wird. Der Vorbehalt der Nachprüfung wird hiermit aufgehoben.	11
Für den Zeitraum 2009 und 2010 wird auf die Begründung des Betriebsprüfungsberichts Tz. 2 vom 23.1.2014 verwiesen.	12
Für den Zeitraum 2011 geht das Finanzamt <i>A-Stadt</i> davon aus, dass der für den Zeitraum 2009 und 2010 festgestellte Sachverhalt auch im Jahr 2011 vorlag.	13
Die Körperschaft ist nicht mehr berechtigt, auf Grundlage des aufgehobenen Freistellungsbescheides für Spenden Zuwendungsbestätigungen i. S. d. § 50 Abs. 1 EStDV auszustellen.	14
Auf haftungsrechtliche Konsequenzen nach § 10 b Abs. 4 EStG, § 9 Abs. 3 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG wird hingewiesen.“	15
Das FA erließ zugleich einen weiteren Aufhebungsbescheid ebenfalls vom 12.08.2015, mit dem es den zwischenzeitlich ergangenen und ebenfalls unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehenden Freistellungsbescheid für 2012 bis 2014 vom 11.05.2015 aufhob. Mit dem Freistellungsbescheid hatte es den BgA „Sport und Schulsportanlagen“ der Klägerin von der Körperschaft- und Gewerbesteuer für 2012 bis 2014 befreit, nachdem zuvor am 15.04.2015 von der Klägerin eine Erklärung für 2014 zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer von Körperschaften, die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, eingereicht worden war. Der Aufhebungsbescheid war inhaltlich identisch zu dem Aufhebungsbescheid für die Jahre 2009 bis 2011 und wich hiervon nur durch Bezugnahme auf den Freistellungsbescheid vom 11.05.2015 sowie andere Jahreszahlen ab. Der Aufhebungsbescheid war an die Klägerin mit dem Zusatz „FB 00/0 – BgA Sport + Schulsportanlagen“ adressiert.	16
Die gegen beide Aufhebungsbescheide vom 12.08.2015 gerichteten Einsprüche blieben erfolglos. In den hierzu ergangenen Einspruchsentscheidungen jeweils vom 29.04.2016 heißt es im Verfügungsteil: „In der Einspruchssache wird wie folgt entschieden: Die Einsprüche werden als unbegründet zurückgewiesen“. Hieran unmittelbar anschließend folgen unter „Gründe“ Ausführungen zu den Sachverhalten und der rechtlichen Bewertung durch das FA. Auf den Betriebsprüfungsbericht vom 23.01.2014 wird in den Gründen der Einspruchsentscheidungen nicht ausdrücklich Bezug genommen. Bei der rechtlichen Bewertung gelangt das FA zu dem Ergebnis, dass kein BgA anzunehmen sei und sich die Frage der Steuerbefreiung nicht stelle. Das FA führt weiter aus: „Es wird dennoch darauf	17

hingewiesen, dass nach Ansicht des Finanzamts eine Steuerbefreiung nicht in Betracht käme, selbst wenn die Voraussetzungen eines BgA vorlägen, da die Efin die förderungswürdigen Zwecke nicht unmittelbar verfolgt (§ 57 AO). [...]“. Die Einspruchsentscheidungen wurden bestandskräftig.

Im Jahr 2017 reichte die Klägerin für den BgA „Turn- und Sporthallen“ eine Körperschaftsteuererklärung für 2013 ein, für den sie in ihrem Begleitschreiben vom 27.06.2017 als Betreff „Steuernummer: 000/neu“ angab. In der Körperschaftsteuererklärung gab sie einen Jahresfehlbetrag i.H.v. ... Euro an, den sie durch Einnahmeüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermittelt hatte. Außerdem gab die Klägerin eine Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos (§ 27 Abs. 2 Satz 1 KStG) für Betriebe gewerblicher Art ohne eigene Rechtspersönlichkeit zum 31.12.2013 ab, in dem sie den festzustellenden Betrag des steuerlichen Einlagekontos mit ... Euro angab. Wegen der Einzelheiten der Steuererklärung und der Einnahmeüberschussrechnung wird auf die Körperschaftsteuerakte des FA Bezug genommen.

18

Das FA lehnte eine Veranlagung des BgA „Turn- und Sporthallen“ mit Bescheid vom 27.09.2017 ab und führte zur Begründung aus, dass die Anerkennung als BgA bereits an der wirtschaftlichen Bedeutsamkeit wegen eines Jahresumsatzes von weniger als ... Euro je Einrichtung scheitere. Entgegen der Auffassung der Klägerin sei nicht der zusammengefasste Turn- und Sporthallenbereich der Klägerin ein einziger BgA. Vielmehr sei jede einzelne Sportstätte – also jede Turn- und Sporthalle – einzeln zu prüfen. Die Zusammenfassung einzelner Einrichtungen finde erst im zweiten Schritt nach Feststellung der einzelnen BgA statt.

19

Der gegen den Ablehnungsbescheid eingelegte Einspruch blieb erfolglos. In seiner Einspruchsentscheidung vom 06.08.2018 verwies das FA zur Begründung auf die bestandskräftige Einspruchsentscheidung vom 29.04.2016, die einer erneuten Entscheidung über die Anerkennung des Betriebs der Turn- und Sporthallen als BgA entgegenstehe. Sowohl aus dem Aufhebungsbescheid vom 12.08.2015 in Verbindung mit dem in Bezug genommenen Betriebsprüfungsbericht als auch aus der Einspruchsentscheidung vom 29.04.2016 gehe unmissverständlich hervor, dass eine Veranlagung zur Körperschaftsteuer nicht in Betracht komme, da die Voraussetzungen eines BgA nicht vorlägen. Aufgrund der eindeutigen Regelung sei es unerheblich, ob die Klägerin zuvor einen Antrag auf Erlass eines körperschaftsteuerlichen Nullbescheids oder nur einen solchen auf Anerkennung der Gemeinnützigkeit gestellt habe. Denn auch letzterer Antrag beinhalte konkludent einen Antrag auf Anerkennung als BgA, da eine Gemeinnützigkeit ohnehin nur für ein Körperschaftsteuersubjekt gewährt werden könne.

20

Mit ihrer am 04.09.2018 erhobenen Klage wendet sich die Klägerin weiter gegen die Ablehnung einer Steuerveranlagung für den BgA „Turn- und Sporthallen“ für den Veranlagungszeitraum 2013. Sie ist der Ansicht, dass die bestandskräftige Einspruchsentscheidung vom 29.04.2016 der beantragten Steuerveranlagung nicht entgegenstehe. Denn Gegenstand des damaligen Einspruchsverfahrens sei die Aufhebung des Freistellungsbescheids für 2012 bis 2014 für den bis dahin als gemeinnützig anerkannten BgA „Sporteinrichtungen und Schulsportanlagen“ gewesen. Mit dem Bescheid vom 12.08.2015 sei lediglich die Aufhebung dieses Freistellungsbescheids angeordnet, nicht jedoch auch die Ablehnung einer Steuerveranlagung für 2013 geregelt worden. Der letztlich aufgehobene Freistellungsbescheid vom 11.05.2015 sei zunächst auf die Erklärung vom 15.04.2015 ergangen, mit dem die Klägerin weder ausdrücklich noch konkludent die

21

Festsetzung der Körperschaftsteuer 2013, die gesonderte Feststellung des körperschaftsteuerlichen Verlustvortrags zum 31.12.2013 und gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2013 beantragt habe. Vielmehr sei es wie in den Vorjahren nur darum gegangen, im Rahmen der Körperschaftsteuerveranlagung zu prüfen, ob die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung vorliegen. Mit einer Klage gegen die die Aufhebung bestätigende Einspruchsentscheidung vom 29.04.2016 hätte die Klägerin nur die Steuerfreiheit des BgA unter anderem für das Streitjahr 2013, nicht aber die Feststellung des körperschaftsteuerlichen Verlustvortrags zum 31.12.2013 und des Einlagekontos gemäß § 27 KStG zum 31.12.2013 erreichen können. Durch den aufgehobenen Freistellungsbescheid sei lediglich verbindlich festgestellt worden, dass die im Bescheid genannte Körperschaft für einen bestimmten Veranlagungszeitraum von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer befreit ist. Zwar hätten nach Ablehnung der Anerkennung der Gemeinnützigkeit Steuer- und Verlustfeststellungsbescheide für den BgA „Sporteinrichtungen und Sporthallen“ ergehen müssen. Da dies nicht geschehen sei, habe die Klägerin mit Schreiben vom 27.06.2017 für das Streitjahr 2013 eine Körperschaftsteuererklärung zusammen mit einer Einnahmeüberschussrechnung nach § 4 Abs. 3 EStG sowie einer Erklärung zur gesonderten Feststellung des steuerlichen Einlagekontos eingereicht. Erst mit dem Bescheid vom 27.09.2017 habe der Beklagte eine Veranlagung des BgA „Turn- und Sporthallen“ für das Streitjahr 2013 abgelehnt und dieser Bescheid sei Gegenstand eines neuen Einspruchsverfahrens geworden.

Soweit sich das FA auf das Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 22.06.2016 (V R 49/15) berufe, unterscheide sich der Streitfall von jenem Sachverhalt wesentlich. Denn in dem von dem BFH entschiedenen Sachverhalt habe die Finanzbehörde Körperschaftsteuerbescheide mit der Erläuterung, dass die Körperschaft nicht gemeinnützig sei, erlassen und es sei gerade kein Freistellungsbescheid ergangen. Für den BgA der Klägerin habe das FA für die Jahre 2012 bis 2014 dagegen einen wirksamen Freistellungsbescheid erlassen, der erst nachträglich im Anschluss an die Betriebsprüfung aufgehoben worden sei. Mit dem Aufhebungsbescheid sei nur eine Regelung über die Steuerfreistellung des BgA getroffen worden. Daran ändere auch die Bezugnahme auf den Betriebsprüfungsbericht nichts. Die dort gemachten Ausführungen begründeten zwar die Aufhebung der Steuerfreistellung des BgA, ihnen käme aber kein eigenständiger, konstitutiver Regelungsgehalt bezüglich der BgA-Eigenschaft zu. Auch die BFH-Urteile vom 23.11.2001 (VI R 125/00), 24.05.2006 (I R 93/05) und vom 28.11.2019 (IV R 43/16) seien mit dem Streitfall nicht vergleichbar. 22

Die Ablehnung des Antrags auf Steuerveranlagung werde nach Auffassung der Klägerin auch zu Unrecht darauf gestützt, dass im Hinblick auf die Bedeutsamkeitsgrenze von 30.678 Euro gemäß R 6 Abs. 5 KStR 2004 jede einzelne Sportstätte für sich und nicht die Gesamtheit der Sportanlagen zu betrachten sei. Dabei sei zunächst zu berücksichtigen, dass der BFH mit Urteil vom 25.10.1989 (V R 111/85) klargestellt habe, dass es keine absoluten Gewichtigkeitsgrenzen gebe. Demzufolge sei es grundsätzlich unschädlich, wenn der Jahresumsatz einzelner Sportstätten der Klägerin unterhalb der von der Finanzverwaltung gesetzten Bedeutsamkeitsgrenze von 30.678 Euro liege. 23

Da sich die von § 4 Abs. 1 KStG für das Vorliegen eines BgA vorausgesetzte Einrichtung insbesondere aus der besonderen Leitung, einem geschlossenen Geschäftskreis, der Buchhaltung oder aus einem ähnlichen auf eine Einheit hindeutenden Merkmal ergeben könne, und die gesamte Verwaltung der Turn- und Sporthallen durch den Fachbereich 00 (Sport und *Ähnliches*) erfolge, bildeten sämtliche Hallen des Fachbereichs nach Auffassung der Klägerin zusammengefasst die Einrichtung und damit den BgA. Die Bedeutsamkeitsgrenze von 30.678 Euro sei daher auch – sofern überhaupt relevant – 24

insoweit auf den Fachbereich und nicht auf jede einzelne Sportstätte anzuwenden. Diese Grenze werde ausweislich der eingereichten Körperschaftsteuererklärung 2013 überschritten. Mit dem Betrieb der Turn- und Sporthallen, der Sportplätze und der Schulsporthallen im Jahr 2013 sei ein Umsatz von über ... Euro erzielt worden, sodass auch insoweit unter Berücksichtigung von R 4.1 Abs. 4 Satz 2 KStR 2015 ein hinreichendes Merkmal für die wirtschaftliche Selbständigkeit der ausgeübten Tätigkeit erfüllt sei. Ungeachtet dessen und unter Hinweis auf das BFH-Urteil vom 10.12.1992 (V R 3/88) ist die Klägerin der Auffassung, dass sich ihre Tätigkeit des Betriebs der Hallen dem Gegenstand nach ohnehin deswegen innerhalb der Gesamtbetätigung der Klägerin abhebe, weil die Turn- und Sporthallen gegen Entgelt von Jedermann genutzt werden könnten und dadurch einem unbestimmten Personenkreis offenstünden.

Entgegen der Ansicht des FA lasse sich aus dem BFH-Urteil vom 03.02.2010 (I R 8/09) nicht 25 folgern, dass die organisatorische Einheit des Fachbereichs 00 der Klägerin keine Einrichtung i.S.d. § 4 Abs. 1 KStG darstelle. Da die Klägerin mit dem Fachbereich 00 eine organisatorisch verselbständigte Abteilung unterhalte, spreche dies erst Recht für das Vorliegen einer Einrichtung i.S.d. § 4 Abs. 1 KStG. Es treffe nicht zu, dass die Klägerin erst durch die Einrichtung dieses Fachbereichs die Besteuerung als BgA herbeigeführt hat. Nicht steuerliche Gründe, sondern die Vielzahl der ... Sportstätten hätten wegen der zeitintensiven Koordinierung eine organisatorisch verselbständigte Abteilung erfordert. Die Existenz des Fachbereichs 00 sei gerade Ausdruck dessen, dass sich der Betrieb dieser Sportstätten innerhalb der Gesamttätigkeit der Klägerin wirtschaftlich heraushebt und diese Tätigkeit zudem weit über das Maß einer gewöhnlichen Vermietung dieser Sportstätten hinausgeht. Damit könne nicht jede einzelne Sportstätte für sich, sondern es könnten nur alle Sportstätten in ihrer Gesamtheit betrachtet werden. Die Nutzung der Schulsporthallen für hoheitliche Zwecke (Schulnutzung) wirke sich lediglich auf die körperschaftsteuerliche Einkommensermittlung aus.

Für die Annahme, dass alle Turn- und Sporthallen und Sportplätze des Fachbereichs 00 den 26 BgA darstellen, spreche auch das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen –BMF– (BMF-Schreiben) vom 12.11.2009 (Bundessteuerblatt –BStBl.– I 2009, 1303 Rz. 8), in dem die in einem Bäder-Amt verwalteten Bäder gemeinsam „als Einrichtung“ einen BgA bildeten. Nur soweit die Bäder nicht innerhalb eines Bäder-Amtes verwaltet würden, seien sie als eigenständige BgA zu betrachten, die jedoch zu einem Gesamt-Bad-BgA zusammengefasst werden könnten. Die Frage einer Zusammenfassung gleichartiger BgA i.S.v. § 4 Abs. 6 Nr. 1 KStG stelle sich im Streitfall jedoch schon gar nicht, da nur ein einziger BgA vorliege.

Auch die Frage der Abgrenzung des BgA „Turn- und Sporthallen“ zur Vermögensverwaltung 27 der Klägerin sei – wie die Frage der wirtschaftlichen Bedeutsamkeit – für die Einrichtung und nicht für jede einzelne Sportstätte zu beantworten. Die entgeltliche Überlassung der Sportstätten für den allgemein zugänglichen Sportbetrieb (einschließlich der Benutzung durch die ortsansässigen Vereine) gehe im Streitfall über eine bloße Vermögensverwaltung hinaus. Die Klägerin unterhalte die Turn- und Sporthallen insofern nicht als reine Vermögensanlagen, sondern biete mit den Hallen den Nutzern eine komplette Infrastruktur für ihre sportliche Betätigung (einschließlich der Nutzung der verschiedenen Gerätschaften). Damit erbringe sie Sonderleistungen, die auf die Bedürfnisse der Nutzer (insbesondere Sportvereine) zugeschnitten seien. Auch das Vorhalten von Verwaltungs-, Reinigungs- und Wachpersonal gehe über die übliche Vermietungstätigkeit hinaus, soweit sie die genutzten Räumlichkeiten betreffen. Von Bedeutung sei in diesem Zusammenhang auch, dass wegen der Vielzahl der Sportstätten und Nutzer der Regelungs- und Steuerungsbedarf, der sich aus der Koordinierung unterschiedlicher Nutzer ergebe, weit über das Maß einer üblichen Vermietung

hinausgehe. Bei der Überlassung von Sportanlagen sei überdies zu berücksichtigen, dass es den Benutzern einer Sportanlage in erster Linie darauf ankomme, die beabsichtigte sportliche Betätigung mithilfe der dafür konkret erforderlichen Vorrichtungen und Geräte ausüben zu können. Deshalb werde die entgeltliche Überlassung einer Sportanlage einschließlich Gerätschaften, Umkleieräumen und Duschen von der Rechtsprechung als BgA eingestuft, wie die Urteile des BFH vom 31.05.2001 (V R 97/98) und des Finanzgerichts –FG– Baden-Württemberg vom 24.10.2003 (9 K 139/00) zeigten.

In der Gesamtschau trete die Klägerin mit dieser – gegenüber ihrer übrigen Tätigkeit deutlich abgrenzbaren – wirtschaftlichen Betätigung auch mit privaten Unternehmen, die Sportstätten errichten und einem unbestimmten Personenkreis überlassen, in unmittelbarem Wettbewerb. Ein Wettbewerb mit privaten – steuerpflichtigen – Unternehmen müsse lediglich möglich erscheinen, um eine Wettbewerbsrelevanz herzustellen, ohne dass es auf die tatsächliche Wettbewerbssituation vor Ort ankomme. 28

Mit Schriftsatz vom 08.01.2019 reichte die Klägerin eine geänderte Einnahmeüberschussrechnung gemäß § 4 Abs. 3 EStG mit der Begründung ein, dass der bisher ermittelte Verlust i.H.v. ... Euro nicht die Ergebnisse sämtlicher relevanten Segmente des Fachbereichs 00 erfasst habe. Den nunmehr ermittelten Verlust gab die Klägerin mit ... Euro (Einnahmen ... Euro, Ausgaben ... Euro) an und erklärte hierzu, dass in der geänderten Gewinnermittlung keine Betriebsausgaben für den Schulsport enthalten seien. Mit Abgabe der Körperschaftsteuererklärung für 2013 vom 27.06.2017 seien zunächst nur die Betriebseinnahmen und die Betriebsausgaben für die ... Turn- und Sporthallen einbezogen worden. Da vom Fachbereich 00 nicht nur die Turn- und Sporthallen, sondern auch die Sportplätze und Schulsportstätten verwaltet würden, seien nachträglich auch die Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben der Sportplätze und Schulsportstätten in die Gewinnermittlung aufgenommen worden. Für die weiteren Erläuterungen der Klägerin zu der Erhöhung der Betriebsausgabenpositionen wird auf Seite 8 des Schriftsatzes vom 07.10.2020 Bezug genommen. 29

Die Aufgliederung der Betriebseinnahmen und Betriebsausgaben für die Turn- und Sporthallen, Sportplätze und Schulsportstätten stelle sich hiernach wie folgt dar: 30

	Turn- und Sporthallen	Sportplätze	Schulsport-hallen	Summe
	Euro	Euro	Euro	Euro
Betriebseinnahmen (BE)
Betriebsausgaben (BA)
Jahresergebnis
Davon bereits gekürzte BA für den Schulsport	
Prozentualer Anteil	24,61%	24,53 %	19,31 %	

31

Zu der Höhe der Verluste und der Kürzung der Betriebsausgaben der Turn- und Sporthallen gibt die Klägerin an, dass die Kürzung aufgrund der hoheitlichen Nutzung der Sportanlagen erfolgt sei. Der Prozentsatz des Kürzungsumfangs sei dabei als Verhältnis der Schulnutzungsstunden zu den gesamten Nutzungsstunden, bestehend aus Schulnutzungsstunden und Stunden der außerhoheitlichen Nutzung, ermittelt worden. So habe es hinsichtlich der Turn- und Sporthallen 6.462 Nutzungsstunden Schulsport und 19.800 außerhoheitliche Nutzungsstunden gegeben, woraus sich eine Aufteilung auf den Schulsport von 24,61% und den sonstigen Sport i.H.v. 75,39% ergebe. Entsprechend sei auch für die Sportplätze und die Schulsportstätten verfahren worden.

Entgegen der Ansicht des Beklagten komme es hinsichtlich der Ermittlung der Anteile für die hoheitliche und die außerhoheitliche Nutzung der Turn- und Sporthallen auf die jeweilige tatsächliche Nutzung der Sportstätten und nicht deren „Belegungszeiten“ an. 33

Die Klägerin beantragt, 34

das FA unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids vom 27.09.2017 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.08.2018 zu verpflichten, für den BgA „Turn- und Sporthallen“ der Klägerin die Körperschaftsteuer unter Zugrundelegung eines zu versteuernden Einkommens im Jahr 2013 von ./...Euro festzusetzen sowie den körperschaftsteuerlichen Verlustvortrag zum 31.12.2013 und den Bestand des steuerlichen Einlagekontos gemäß § 27 Abs. 1 KStG zum 31.12.2013 jeweils mit ...Euro gesondert festzustellen. 35

Das FA beantragt, 36

die Klage abzuweisen. 37

Es vertritt weiter die Auffassung, dass die bestandskräftige Aufhebung mit Bescheid vom 12.08.2015 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 29.04.2016 einer erneuten Entscheidung über die in Streit stehende BgA-Eigenschaft entgegenstehe. Der in der Körperschaftsteuererklärung vom 15.4.2015 gestellte Antrag auf Zuerkennung der Gemeinnützigkeit habe konkludent einen Antrag auf Anerkennung als BgA umfasst, da eine Gemeinnützigkeit nur für ein Körperschaftsteuersubjekt gewährt werden könne. Mit dem Aufhebungsbescheid vom 12.08.2015 sei nicht nur lediglich die Aufhebung des Freistellungsbescheids für die Veranlagungszeiträume 2012 bis 2014 angeordnet, sondern zugleich auch die Ablehnung der Steuerveranlagung geregelt worden. 38

Dabei seien die von der BFH-Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zu berücksichtigen, wonach es sich bei der Aufhebung eines Feststellungsbescheids um einen negativen Feststellungsbescheid handeln könne. Unter Bezugnahme auf die BFH-Urteile vom 24.05.2006 (I R 93/05) und vom 28.11.2019 (IV R 43/16) hält das FA im Streitfall eine Auslegung des Aufhebungsbescheids dahingehend für notwendig, ob die Aufhebung des Freistellungsbescheids gleichzeitig eine Ablehnung der Veranlagung beinhaltet. Bei der vorzunehmenden Auslegung gelange man zu dem Ergebnis, dass wegen der ausführlichen Begründung in dem Betriebsprüfungsbericht und der Bezugnahme hierauf in dem Aufhebungsbescheid mit der Aufhebung des Freistellungsbescheids zugleich auch eine Versagung der Körperschaftsteuerveranlagung geregelt werden sollte. Aus dem in dem Aufhebungsbescheid in Bezug genommenen Betriebsprüfungsbericht vom 23.01.2014 ergebe sich aus Tz. 2 unmissverständlich, dass eine Veranlagung zur Körperschaftsteuer nicht in Betracht komme, da die Voraussetzungen eines BgA nicht vorlägen. Nach Ergehen des Aufhebungsbescheids sei daher nicht lediglich ein rechtliches Nichts verblieben, sondern der Aufhebungsbescheid habe einen darüber hinausgehenden negativen Regelungsgehalt 39

gehabt. Demzufolge enthalte die Einspruchsentscheidung auch nicht erstmalig eine Regelung zum Bestehen eines BgA. Vielmehr sei mit dieser lediglich der negative Regelungsgehalt des Aufhebungsbescheids bestätigt worden. Dass bei der Auslegung eines Feststellungsbescheids auf einen Betriebsprüfungsbericht zurückgegriffen werden kann, sei durch die Rechtsprechung ebenfalls bestätigt. Unerheblich sei es dabei, wenn ein als negativer Feststellungsbescheid anzuerkennender Bescheid die negative Feststellung nicht selbst ausdrücklich ausspreche. Diese Rechtsprechungsgrundsätze seien im Streitfall anzuwenden, auch wenn es sich um die Aufhebung eines Freistellungsbescheids und nicht um die Aufhebung eines Feststellungsbescheids handle.

Auch die den Aufhebungsbescheid bestätigende Einspruchsentscheidung vom 29.04.2016 40
gehe ausführlich auf die fehlende BgA-Eigenschaft ein. Dabei habe das FA aus der Erklärung in dem Betriebsprüfungsbericht, dass kein BgA vorläge, keinen Verwaltungsakt gemacht. Bei dieser Erklärung handle es sich lediglich um die Begründung zu dem Aufhebungsbescheid vom 12.08.2015 und nur über den Einspruch gegen diesen Verwaltungsakt sei mit Einspruchsentscheidung vom 29.04.2016 entschieden worden. Auch hiermit sei nochmals eingehend begründet worden, dass nach Ansicht des FA die Voraussetzungen eines BgA nicht vorlägen. Für die Feststellung des nunmehr begehrten Verlustvortrags wäre zudem zwingend die Anfechtung dieser Entscheidung erforderlich gewesen. Dies sei unterblieben mit der Folge, dass eine Anfechtung des Ablehnungsbescheids vom 27.09.2017 der Klägerin nicht zum Erfolg verhelfen könne.

Das Verständnis des FA werde zudem dadurch bestätigt, dass über eine Steuerbefreiung 41
gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 22.06.2016 V R 49/15) im Veranlagungsverfahren entschieden werde und es demnach kein „Nebeneinander“ von Veranlagungs- und Freistellungsverfahren gebe.

Für die Bestimmung eines BgA sei der hierfür erforderliche Begriff der Einrichtung tätigkeits- 42
und nicht organisationsbezogen auszulegen. Für den Streitfall folge hieraus, dass nicht die organisatorische Einheit des Fachbereichs 00 der Klägerin die Einrichtung darstelle. Vielmehr sei zunächst die Gesamttätigkeit des Fachbereichs dahingehend zu prüfen, welcher Sphäre – Hoheitsbereich, Vermögensverwaltung oder wirtschaftliche Tätigkeit (BgA) – die Einzeltätigkeiten zuzuordnen sind. Das mache es erforderlich, für jede Sportstätte gesondert zu bestimmen, ob ihre Nutzung die Grenzen der Vermögensverwaltung überschreitet. Ist eine Zuordnung der einzelnen Sportstätten erfolgt, könne die Verwaltung der Sportplätze, deren Nutzung über die Vermögensverwaltung hinausgeht, aufgrund der einheitlichen Organisation als eine Einrichtung betrachtet werden. Eine andere Beurteilung entspräche der seitens des BFH abgelehnten organisatorischen Auslegung des Einrichtungsbegriffs und würde der für Besteuerungszwecke erforderlichen Separierung der wettbewerbsrelevanten Tätigkeiten von den übrigen Aufgaben der juristischen Person des öffentlichen Rechts zuwiderlaufen. Darüber hinaus stünde ansonsten auch die Annahme eines BgA zur Disposition der juristischen Person, indem sie durch entsprechende Organisation entweder die Besteuerung vermeiden oder herbeiführen könnte.

Im Streitfall ergebe sich aus der als Anlage 1 zum Schriftsatz vom 07.10.2020 übersandten 43
Aufstellung, dass die Sportstätten zum überwiegenden Teil für hoheitliche Zwecke des Schulsports genutzt worden seien. Soweit eine Überlassung an Vereine erfolgt sei, sei der Bereich der Vermögensverwaltung nicht überschritten. Nach ständiger BFH-Rechtsprechung sei von einer gewerblichen Vermietungstätigkeit nur dann auszugehen, wenn der Vermieter bestimmte, ins Gewicht fallende, bei der Vermietung von Räumen nicht übliche Sonderleistungen erbringe, oder wegen eines besonders schnellen, sich aus der Natur der

Vermietung ergebenden Wechsels der Mieter oder Benutzer der Räume eine Unternehmensorganisation erforderlich sei (Hinweis auf BFH-Urteil vom 24.10.2017 II R 44/15). Diese Voraussetzungen lägen im Streitfall jedoch nicht vor. Wie sich aus der Aufstellung ergebe, erfolge eine entgeltliche Überlassung in der Regel an Dauernutzer, während die Nutzung durch Einzelbelegung von untergeordneter Bedeutung sei. Auch ins Gewicht fallende Sonderleistungen seien seitens der Klägerin nicht dargelegt worden. Insbesondere die Verwaltung und Durchführung von Reparaturen gehöre ohnehin zu den üblichen Leistungen eines Vermieters, während die Reinigung und die Überlassung von Gerätschaften eher Ausfluss der in erster Linie hoheitlichen Nutzung seien. Dies zeige sich auch in dem Umstand, dass Sportstätten in der Regel während der Schulferien nicht zugänglich seien.

Sollten einzelne Sportstätten über die Vermögensverwaltung hinausgehen, folge daraus nicht, dass durch eine dann gewerbliche Vermietung einzelner Sportstätten sämtliche übrigen Sportstätten in der Weise „infiziert“ werden, dass sie ebenfalls den Bereich der Vermögensverwaltung verlassen. Soweit die Klägerin darauf hinweise, dass allein aufgrund der Vielzahl der Sportstätten, die eine zeitintensive Koordinierung erfordern, ein eigener Fachbereich geführt werde, um eine betriebswirtschaftliche Steuerung dieser Tätigkeit zu gewährleisten, führe dies nicht dazu, dass der Bereich der Vermögensverwaltung überschritten werde. Denn nach dem BFH-Urteil vom 14.07.2016 (IV R 34/13) bleibe die Vermietung von Grundbesitz auch dann Vermögensverwaltung, wenn der Besitz sehr umfangreich sei, die Vermietung an eine Vielzahl von Mietern erfolge und zur Verwaltung ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb unterhalten werde. 44

Das FA ist weiter der Auffassung, dass nicht nachvollziehbar sei, wie die Klägerin die Kürzungen aufgrund der hoheitlichen Nutzung in der geänderten Gewinnermittlung, die mit Schriftsatz vom 08.01.2019 eingereicht wurde, ermittelt hat. Unter Berücksichtigung der in der Aufstellung der Klägerin genannten Belegungszeiten ergebe sich ein hoheitlicher Nutzungsanteil von über 50%. Unter der Woche hätten die Schulbelegungszeiten bei neun Stunden (8.00 bis 17.00 Uhr) und die Fremdbelegungszeiten bei fünf Stunden (17.00 bis 22.00 Uhr) gelegen. Der Anteil der hoheitlichen Nutzung am Werktag von 74% werde auch durch Fremdnutzungen an den Wochenenden kaum unter 50%, keinesfalls jedoch auf 25%, wie von der Klägerin vorgetragen, fallen. 45

Entgegen der Auffassung der Klägerin sei es nicht zulässig, bei der Bemessung der hoheitlichen und außerhoheitlichen Nutzung auf die tatsächlichen Belegungszeiten abzustellen. Selbst wenn nicht sämtliche Zeiten, die für den Schulsport reserviert seien, tatsächlich auch genutzt worden seien, so sei doch eine außerhoheitliche Nutzung in diesen Zeiten ausgeschlossen. Diese Zeiten seien daher den hoheitlichen Zwecken zuzurechnen. 46

Bei einem am 20.04.2021 durchgeführten Erörterungstermin haben sich die Beteiligten im Wege einer tatsächlichen Verständigung darauf geeinigt, dass, sofern keine Vermietungstätigkeit, sondern eine gewerbliche Tätigkeit des BgA vorliegt, die Kosten danach aufzuteilen sind, wie die Sporteinrichtungen genutzt werden können, und dass die Zeiten von 8.00 bis 17.00 Uhr montags bis freitags zu der hoheitlichen Schulnutzung und die Zeiten von 17.00 bis 22.00 Uhr montags bis freitags und die Zeiten von 8.00 bis 22.00 Uhr samstags und sonntags zu der gewerblichen Nutzung gehören. Die Einigung beruht nach dem Verständnis der Beteiligten darauf, dass die tatsächlichen Nutzungszeiten diesen theoretischen Nutzungszeiten entsprechen. 47

Die Beteiligten haben mit Schriftsätzen jeweils vom 19.05.2021 auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet. 48

Entscheidungsgründe	49
I. Das Gericht entscheidet gemäß § 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung.	50
II. Die Klage ist in dem tenorierten Umfang begründet. Im Übrigen ist sie unbegründet.	51
Der Ablehnungsbescheid vom 27.09.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.08.2018 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (vgl. § 101 Satz 1 FGO). Die Klägerin hat einen Anspruch auf Festsetzung der Körperschaftsteuer für den BgA „Turn- und Sporthallen“ für den Veranlagungszeitraum 2013 unter Zugrundelegung eines zu versteuernden Einkommens im Jahr 2013 in Höhe von ./... Euro und auf den Erlass von Bescheiden über die gesonderte Feststellung des Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2013 und über die gesonderte Feststellung des steuerlichen Einlagekontos gemäß § 27 Abs. 1 KStG auf den 31.12.2013 unter Zugrundelegung eines Betrags in Höhe von jeweils ... Euro (dazu unter 1.). Dem steht die bestandskräftige Einspruchsentscheidung vom 29.04.2016 nicht entgegen (dazu unter 2.).	52
1. Die Voraussetzungen für die Anerkennung eines sämtliche Turn- und Sporthallen, Sportplätze und Schulturnhallen der Klägerin umfassenden BgA sind im Streitfall erfüllt.	53
a) Nach § 4 Abs. 1 KStG sind unter einem BgA von juristischen Personen des öffentlichen Rechts alle Einrichtungen zu verstehen, 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. Eine Gewinnerzielungsabsicht und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich. Keinen BgA stellen gemäß § 4 Abs. 5 KStG Betriebe dar, die überwiegend der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe) und ebenso führt alleine die Vermögensverwaltung nicht zu einem BgA.	54
(1) Im Streitfall liegt eine einheitliche und sich aus den Nutzungsüberlassungen der Sportstätten bildende Einrichtung i.S.v. § 4 Abs. 1 KStG vor.	55
aa) Für den Begriff der Einrichtung als einem zentralen Merkmal bei der Bestimmung eines BgA ist ein funktionelles Verständnis zugrunde zu legen (Meyer, Zeitschrift für Kommunal Finanzen –ZKF– 2021, 217, 218 unter Verweis auf BFH-Urteil vom 26.02.1957 I 327/56 U, BStBl. III 1957, 146). Die Einrichtung i.S.v. § 4 Abs. 1 KStG ist hiernach als funktionelle Einheit zu verstehen, die sich von dem sie organisatorisch tragenden Hoheitsbetrieb als gesonderte selbstständige Betätigung abgrenzen lässt, im Rahmen einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit der Erzielung von Einnahmen dient und geeignet ist, den Wettbewerb zu beeinträchtigen, also wettbewerbsrelevant ist (vgl. BFH-Urteile vom 22.09.1976 I R 102/74, BStBl. II 1976, 793; vom 14.04.1983 V R 3/79, BStBl. II 1983, 491; vom 27.06.1990 I R 166/85, BFH/NV 1991, 628; Bott, in: Bott/Walter, KStG, 161. Lfg. Stand 01.06.2022, § 4 Rn 41; Bürstinghaus, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 312. Lfg. Stand 06.2020, § 4 KStG Rn 22). Es ist hiernach ausschließlich eine tätigkeitsbezogene Betrachtungsweise anzulegen (BFH-Urteile 16.12.2020 I R 50/17, BStBl. II 2021, 443 und vom 29.11.2017 I R 83/15, BStBl. II 2018, 495). Eine funktionelle Einheit kann sich dabei auch aus einer besonderen Leitung, einem geschlossenen Geschäftskreis, der Buchhaltung oder aus einem ähnlichen, auf eine Einheit hindeutenden Merkmal ergeben (BFH-Urteile vom 13.04.2021 I R 2/19, BStBl. II 2021, 777 und vom 26.05.1977 V R 15/74 BStBl. II 1977, 813; H 4.1 „Einrichtung“ 1. Spiegelstrich KStH 2015, ebenso H 6 KStH 2004).	56

Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind verschiedene Tätigkeiten der juristischen Person des öffentlichen Rechts für sich zu beurteilen (R 4.1 Abs. 3 Satz 1 KStR 2015 und R 6 Abs. 3 Satz 1 KStR 2004). Verschiedene wirtschaftliche Tätigkeiten sollen als Einheit zu behandeln sein, wenn dies der Verkehrsauffassung entspricht (R 4.1 Abs. 3 Satz 3 KStR 2015 und R 6 Abs. 3 Satz 3 KStR 2004). Es soll ein wichtiges Merkmal für die wirtschaftliche Selbstständigkeit der ausgeübten Tätigkeit und damit für die Annahme einer Einrichtung darstellen, wenn der Jahresumsatz aus der wirtschaftlichen Tätigkeit den Betrag von 130.000 Euro übersteigt (R 4.1 Abs. 4 Satz 2 KStR 2015 und R 6 Abs. 4 Satz 2 KStR 2004). In der Tatsache, dass der Jahresumsatz 35.000 Euro übersteigt, soll auch ein wichtiger Anhaltspunkt dafür zu sehen sein, dass die Tätigkeit von einigem wirtschaftlichen Gewicht ist (vgl. R 4.1 Abs. 5 Satz 1 KStR 2015; in R 6 Abs. 5 Satz 1 KStR 2004 betrug der Wert 30.678 Euro). Darüber hinaus hat die Finanzverwaltung bereits vor Einfügung der Regelung in § 4 Abs. 6 KStG mit dem Jahressteuergesetz 2009 (Bundesgesetzblatt –BGBl.– I 2008, 2794) und der damit gesetzlich normierten Möglichkeit zur Zusammenfassung von BgA die Zusammenfassung mehrerer gleichartiger Betriebe gewerblicher Art für zulässig erachtet (R 7 Abs. 1 Satz 1 KStR 2004). Dies sollte nach R 7 Abs. 1 Satz 2 KStR 2004 auch für die Zusammenfassung von gleichartigen Einrichtungen, die mangels Gewicht keinen BgA darstellen, zu einem BgA gelten. Nach Einfügung von § 4 Abs. 6 KStG hat die Finanzverwaltung hieran festgehalten und erachtet die Zusammenfassung mehrerer gleichartiger BgA nunmehr unter den Voraussetzungen dieser Norm für zulässig (R 4.2 Abs. 1 Satz 1 KStR 2015). Dies soll weiterhin auch für die Zusammenfassung von gleichartigen Einrichtungen, die mangels Gewicht keinen BgA darstellen, zu einem BgA gelten (R 4.2 Abs. 1 Satz 2 KStR 2015 sowie auch Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen –OFD NRW–, Arbeitshilfe „Besteuerung der juristischen Personen des öffentlichen Rechts“, Stand 15.03.2019 unter 14.6: „Die Zusammenfassung von Einrichtungen, die nach den in R 4.1 Abs. 5 KStR 2015 genannten Kriterien mangels wirtschaftlichem Gewicht keinen BgA darstellen, und die Zusammenfassung solcher Einrichtungen mit BgA ist unter den gleichen Voraussetzungen zulässig, wie die Zusammenfassung von BgA.“).

bb) Ausgehend von diesen Grundsätzen bildeten die Nutzungsüberlassungen der im Fachbereich 00 der Klägerin verwalteten ... Sportstätten im Streitjahr 2013 nur eine Einrichtung i.S.v. § 4 Abs. 1 KStG. Dies ergibt sich im Streitfall nicht erst durch die Möglichkeit der Zusammenfassung von Einrichtungen, die mangels Gewichts keinen BgA darstellen, zu einem BgA, sondern folgt bereits daraus, dass die Nutzungsüberlassungen der Sportstätten als funktionelle Einheit anzusehen sind. Insbesondere sind die Sportstätten nicht getrennt voneinander auf ihre Qualität als Einrichtung zu betrachten.

58

Für dieses Ergebnis ist zunächst zu beachten, dass das Vorliegen eines einheitlichen und eigenständigen BgA i.S.v. § 4 Abs. 1 KStG – und damit auch dem Vorliegen einer Einrichtung – von der möglichen Zusammenfassung rechtlich eigenständiger BgA gemäß § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG zu trennen ist und die Prüfung, ob eine einheitliche Einrichtung vorliegt, vorrangig vor einer Zusammenfassung ist (ebenso FG Münster, Urteil vom 21.04.2021 13 K 3663/18 K,G, Entscheidungen der Finanzgerichte –EFG– 2021, 1140; Bott, in: Bott/Walter, KStG, 161. Lfg. Stand 01.06.2022, § 4 Rn. 147 a.E., 43, 47). Denn ergibt sich bereits aus der zugrunde zu legenden tätigkeitsbezogenen Betrachtung mehrerer Tätigkeiten als Einheit lediglich eine Einrichtung und – unter den weiteren Voraussetzungen der Norm – ein BgA i.S.v. § 4 Abs. 1 KStG, so bedarf es keiner weiteren Überlegungen zu einer etwaigen Zusammenfassung nach § 4 Abs. 6 KStG. Hiermit ist zugleich auch der Auffassung des FA entgegengetreten, wonach die über die Vermögensverwaltung hinausgehende Nutzungsüberlassung einzelner Sportstätten nicht zu einer „Infizierung“ der nicht über die Vermögensverwaltung hinausgehenden Nutzungsüberlassungen führen könne. Das FA

59

verkennt dabei, dass sich die Frage nach der Abgrenzung zwischen wirtschaftlicher Tätigkeit und Vermögensverwaltung erst nach der Bestimmung einer Einrichtung stellt. Denn der Wortlaut des § 4 Abs. 1 KStG verlangt für das Vorliegen eines BgA lediglich eine Einrichtung, „die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit außerhalb der Land- und Forstwirtschaft“ dient. Dass sich diese nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit der Einrichtung nicht in einer Vermögensverwaltung gemäß § 14 AO beschränken darf, wird dabei als weiteres negatives Tatbestandsmerkmal neben der Land- und Forstwirtschaft anerkannt (vgl. Märtens, in: Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 4 Rn 50) und stellt damit ein Tatbestandsmerkmal auf, das von der Einrichtung nicht erfüllt sein darf. Dies bedeutet dann jedoch auch, dass zuvor feststehen muss, ob und in welcher Gestalt eine Einrichtung vorliegt, weil erst dann eine Prüfung möglich ist, ob sie sich als für § 4 Abs. 1 KStG schädliche Vermögensverwaltung darstellt.

Bezogen auf den Streitfall führt hiernach die tätigkeitsbezogene Betrachtungsweise, durch die nur auf die von der Klägerin ausgeübten Tätigkeiten abzustellen ist, zu dem Vorliegen nur einer Einrichtung. Denn im Streitfall stellen sich die einzelnen Tätigkeiten der Klägerin außerhalb der hoheitlichen Nutzung der Sportstätten, namentlich also die einzelnen entgeltlichen Nutzungsüberlassungen jeder einzelnen Sportstätte an Dritte, als im Kern und ihrem wirtschaftlichen Gehalt nach identische Tätigkeiten dar. Dabei wird nicht verkannt, dass Unterschiede bei den überlassenen Objekten bestehen, weil sich jedenfalls Sporthallen und Turnhallen ihrem Charakter als Bauwerk nach von einem Sportplatz unterscheiden. Gemein ist sämtlichen überlassenen Objekten indes schon, dass sie allesamt zur Ausübung von sportlichen Aktivitäten dienen. Insbesondere aber ändert die Betrachtung der baulichen Unterschiede der überlassenen Objekte nichts an dem Umstand, dass bei den – für eine Einrichtung maßgeblich zu beurteilenden – Tätigkeiten stets nur eine Nutzungsüberlassung gegen Entgelt vorliegt und diese Tätigkeiten im Wesentlichen identisch sind. Denn unabhängig von der Art der überlassenen Sportstätte ist die Tätigkeit der Klägerin darauf gerichtet, einem ihr gegenüber als Dritter Auftretenden für einen abgrenzbaren Zeitraum die Nutzung von Flächen oder Räumen und damit zusammenhängender Infrastruktur und Vorrichtungen zur Ausübung sportlicher Aktivitäten gegen Entgelt einzuräumen. 60

Das Vorliegen nur einer Einrichtung aufgrund einer funktionellen Einheit der zu betrachtenden Tätigkeiten wird im Streitfall auch dadurch deutlich, dass die Durchführung, Organisation und Verwaltung der Nutzungsüberlassungen unter einer besonderen und einheitlichen Leitung standen. Denn mit dem Fachbereich 00 war eine gesonderte Verwaltungseinheit der Klägerin auch für die Durchführung sämtlicher mit den Nutzungsüberlassungen in Zusammenhang stehender Aufgaben zuständig. Für die verwaltungsorganisatorische und kaufmännische Abwicklung wurde darüber hinaus eigens ein Mitarbeiter beschäftigt und für den Fachbereich überdies ein eigener Buchungskreis bei der Klägerin geführt. Dies sind allesamt auf eine Einheit hindeutende Merkmale, die nach Maßgabe der BFH-Rechtsprechung, der sich der Senat anschließt, eine Einrichtung i.S.v. § 4 Abs. 1 KStG begründen können und im Streitfall auch begründen (vgl. BFH-Urteile vom 13.04.2021 I R 2/19, BStBl. II 2021, 777 und vom 26.05.1977 V R 15/74 BStBl. II 1977, 813). 61

Die Annahme nur einer Einrichtung steht dabei in Übereinstimmung mit der Auffassung der Finanzverwaltung, wie sie in den Körperschaftsteuerrichtlinien 2015 sowie den im Streitzeitraum gültigen Vorgängerregelungen festgelegt ist. Denn wenn nach R 4.1 Abs. 2 S. 3 KStR 2014 verschiedene wirtschaftliche Tätigkeiten als Einheit zu behandeln sind, wenn dies der Verkehrsanschauung entspricht, kann erst recht nichts anderes gelten, wenn es sich nicht um verschiedene wirtschaftliche Tätigkeiten handelt, sondern wie im Streitfall um gleichartige wirtschaftliche Tätigkeiten. 62

Das Ergebnis einer funktionellen Einheit erscheint dabei auch unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung gerechtfertigt, mit der es nicht vereinbar wäre, die gleichartigen Überlassungstätigkeiten gesondert zu betrachten. Denn dass es sich bei den Nutzungsüberlassungen der Sportstätten um jeweils – im Wortsinn eines BgA – eigenständige „Betriebe“ handelt, entspricht nach Auffassung des Senats nicht den Anschauungen des täglichen Lebens bei Betrachtung der Tätigkeit der Klägerin. Einer betrieblichen Praxis geschuldete Gründe für eine gesonderte Betrachtung sind überdies ebenfalls nicht erkennbar.

(2) Die weiteren für die Annahme eines BgA erforderlichen und neben das Merkmal der Einrichtung tretenden Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 KStG sind im Streitfall ebenfalls erfüllt. Die Tätigkeit der Überlassung der ... Sportstätten lässt sich von dem sie organisatorisch tragenden Hoheitsbetrieb der Klägerin als gesonderte selbstständige Betätigung abgrenzen und hebt sich innerhalb der Gesamtbetätigung der Klägerin als juristischer Person des öffentlichen Rechts wirtschaftlich heraus. Dies ergibt sich bereits schon aus der mit Schriftsatz vom 08.01.2019 eingereichten Gewinnermittlung und dem hieraus ersichtlichen betragsmäßigen Umfang, in dem die Klägerin durch die Nutzungsüberlassungen Einnahmen in erheblicher Höhe erzielt und Aufwendungen zu tragen hat. Dabei bedarf es keiner Entscheidung darüber, ob die von der Finanzverwaltung aufgestellten Umsatzgrenzen in R 4.1 Abs. 4 Satz 2 und Abs. 5 Satz 1 KStR 2015 bzw. R 6 Abs. 4 Satz 2 und Abs. 5 Satz 1 KStR 2004 heranzuziehen sind (ablehnend BFH-Urteil vom 10.11.2011 V R 41/10, BStBl. II 2017, 869). Denn mit ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit der als Einheit zu betrachtenden Nutzungsüberlassungen überschreitet die Klägerin diese Grenzen offensichtlich.

Dass es sich bei den Nutzungsüberlassungen um eine wirtschaftliche und dabei nachhaltige Tätigkeit handelt, steht im Streitfall nicht in Streit. Für den Senat bestehen auch deshalb keine Zweifel, insbesondere weil diese Merkmale weit zu verstehen und regelmäßig dann erfüllt sind, wenn sich die juristische Person des öffentlichen Rechts in wettbewerbsrelevanter Weise betätigt. Dies ist im Streitfall – wie bei der Überlassung von Sporthallen durch Private – gegeben (vgl. auch BFH-Urteil vom 10.11.2011 V R 41/10 BStBl. II 2017, 869, wonach die Überlassung einer Sport- und Freizeithalle gegen Entgelt eine wirtschaftliche Tätigkeit i.S.v. § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG i.V.m. § 4 Abs. 1 KStG darstellt).

Soweit das FA die Grenzen der Vermögensverwaltung für nicht überschritten ansieht und dies auf die Betrachtung der einzelnen Nutzungsüberlassungen der einzelnen Sportstätten bezieht, ist dem schon deshalb nicht zu folgen, weil die Nutzungsüberlassungen als Bestandteile einer einheitlichen Tätigkeit anzuerkennen sind (s. oben II. 1. a) (1) bb)). Die Frage nach dem Überschreiten einer für die Besteuerung unbeachtlichen Grenze der Vermögensverwaltung kann sich demnach nur auf die Gesamtbetätigung der Klägerin bei der Nutzungsüberlassung der Sportstätten beziehen. Hierbei überschreitet die Klägerin indes die Grenzen einer reinen Vermögensverwaltung (zur Notwendigkeit einer Abgrenzung zu einer Vermögensverwaltung i.S.v. § 14 AO vgl. BFH-Urteile vom 13.03.1974 I R 7/71, BStBl. II 1974, 391 und vom 01.08.1979 I R 106/76, BStBl. II 1979, 716; Märten, in: Gosch, KStG, 4. Aufl. 2020, § 4 Rn 50; Bott, in: Bott/Walter, KStG, 161. Lfg. Stand 01.06.2022, § 4 Rn 56).

Für die Abgrenzung der Vermögensverwaltung von der wirtschaftlichen Tätigkeit ist (unter Berücksichtigung von § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG) auf die allgemeinen Grundsätze zur Abgrenzung des Gewerbebetriebs nach § 15 EStG von der Vermögensverwaltung abzustellen (BFH-Urteil vom 13.03.1974 I R 7/71, BStBl. II 1974, 391; Bott, in: Bott/Walter, KStG, 161. Lfg. Stand 01.06.2022, § 4 KStG Rn 59). Eine vermögensverwaltende Tätigkeit

liegt hiernach grundsätzlich vor, wenn sich die Betätigung noch als Nutzung von Vermögen im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten darstellt und die Ausnutzung substanzieller Vermögenswerte durch Umschichtung nicht entscheidend in den Vordergrund tritt (BFH-Beschluss vom 10.12.2001 GrS 1/98, BStBl. II 2002, 291). Die Vermietung und Verpachtung von Räumen begründet für sich genommen keine wirtschaftliche Tätigkeit, sondern ist Vermögensverwaltung (so schon BFH-Urteil vom 13.03.1974 I R 7/71, BStBl. II 1974, 391; demgegenüber eine Vermögensverwaltung durch den Betrieb eines Parkplatzes ablehnend BFH-Urteil vom 09.04.2003 X R 21/00, BStBl. II 2003, 520). Anders liegt es, wenn die Überlassung von Räumen durch zusätzliche Leistungen ergänzt wird. Die Vermietung oder Verpachtung von Objekten überschreitet also die reine Vermögensverwaltung, wenn sich die Gesamttätigkeit nicht mehr als Nutzung von Vermögen im Sinne einer Fruchtziehung aus zu erhaltenden Substanzwerten darstellt, sondern durch das Hinzutreten besonderer Umstände als unternehmerisch – also auf Risikotragung gerichtet – zu werten ist und der Tätigkeit als Ganzes das Gepräge einer gewerblichen Betätigung gibt, hinter der die eigentliche Gebrauchsüberlassung des Gegenstandes in den Hintergrund tritt (BFH-Urteile vom 26.06.2007 IV R 49/04, BStBl. II 2009, 289 und vom 31.05.2017 X R 29/15, BFH/NV 2017, 1597; zur entgeltlichen Überlassung von Sportstätten vgl. auch Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 06.09.1999 4 K 849/97, Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst –DStRE– 2000, 302). Bei dieser Abgrenzung ist auf das Gesamtbild der Verhältnisse und die Verkehrsanschauung abzustellen (BFH-Urteile vom 28.09.2017 IV R 50/15, BStBl. II 2018, 89 und vom 19.01.2017 IV R 50/14 BStBl. II 2017, 456).

Nach diesen Maßgaben liegt im Streitfall bei der auf den Einzelfall abstellenden Gesamtschau keine Vermögensverwaltung durch die Klägerin mehr vor. Denn die Klägerin überließ nicht nur die Flächen bzw. Gebäude und Hallen, auf bzw. in denen die Nutzer die sportlichen Aktivitäten ausüben konnten, sondern sie unterhielt diese auch umfassend und war für deren Nutzbarkeit verantwortlich. Dabei wurden zusammen mit der Nutzungsüberlassung auch beachtliche Nebenleistungen durch die Klägerin erbracht, durch die den Nutzern eine vollständige Infrastruktur für ihre sportliche Betätigung überlassen wurde. Denn von der Nutzungsüberlassung waren neben der Überlassung von Sanitäreinrichtungen auch die Überlassung von zur Sportausübung notwendigen Vorrichtungen und Sportgeräten erfasst. Darunter befanden sich neben Sportgeräten für den üblichen Hallensport ebenso Gerätschaften zur Ausübung von Außensport wie Speere oder Kugeln. Dass die Gerätschaften auch zur Wahrnehmung hoheitlicher Aufgaben im Rahmen des Schulsports genutzt werden konnten oder hierzu sogar vorrangig dienten, ändert hieran nichts. Denn jedenfalls standen die Gerätschaften und Vorrichtungen auch Dritten, also für die nicht-hoheitliche Nutzung, zur Verfügung. Neben die reine Überlassung der Räume und Plätze treten die vielfältigen Leistungen der Klägerin durch die von ihr beschäftigten Platz- und Hallenwarte sowie der für die Betreuung auch der Schulsporthallen zuständigen Schulhausmeister, in deren Verantwortung die Betriebsbereitschaft der Sportstätten lag. Dabei ist insbesondere zu berücksichtigen, dass die Sportstätten täglich von einer Vielzahl unterschiedlicher Nutzer in Anspruch genommen wurden und sich deshalb erhöhte Anforderungen an die Betreuung der Sportstätten ergaben. Neben den notwendigen täglich mehrfachen Kontrollen der überlassenen Sportstätten einschließlich der Sanitärbereiche nahmen die Platz- und Hallenwarte und die Schulhausmeister dabei auch Aufgaben wahr, die bei der üblichen mietweisen und eine Vermögensverwaltung nicht überschreitenden Überlassung von Räumen und Plätzen nicht von dem Vermieter übernommen werden. Dazu gehört neben der Wärmesteuerung für die Hallen auch insbesondere die Wahrnehmung der Schließdienste. Denn mit dem Bild einer üblicherweise angenommenen Vermögensverwaltung bei der Überlassung von Räumen und Plätzen ist es nicht zu

vereinbaren, dass die Klägerin die vollständige und jederzeitige Kontrolle über den Zugang zu den Sportstätten innehatte. Dies zeigt sich dadurch, dass die Klägerin täglich für die morgendliche Öffnung ebenso wie für die abendliche Schließung und darüber hinaus auch für zwischenzeitliche Schließungen sorgte, wenn kein Nutzer die Sportstätten in Anspruch nahm. Es zeigt sich hierdurch die Nähe zu privaten Hallenbetreibern, die Sporthallen zur Nutzung anbieten und deren gewerbliche Betätigung ohne Weiteres gegeben ist.

Die Verwaltung der Nutzung der ... Sportstätten hatte darüber hinaus auch einen Arbeitsumfang, der die Beschäftigung eines Mitarbeiters bei der Klägerin nur für diesen Aufgabenbereich notwendig werden ließ und zur Einrichtung eines eigenen Buchungskreises führte. Den zur Koordinierung der Nutzungen notwendigen erheblichen Verwaltungsaufwand verdeutlichen dabei auch die von der Klägerin eingereichten großformatigen Übersichten über die Belegungen der Sportstätten. Aus diesen ergeben sich neben den zahlreichen Dauerbelegungen der Sportstätten, bei denen es sich regelmäßig nicht nur um einen Dauernutzer handelte, auch ebenso zahlreiche Einzelbelegungen verschiedener Nutzer, deren Nutzung sofort abgerechnet wurde, während für die Dauernutzer regelmäßig eine periodische Abrechnung vereinbart und zu überwachen war. Zu diesen für eine über die Vermögensverwaltung hinausgehende Tätigkeit sprechenden Umständen tritt überdies auch noch hinzu, dass die Klägerin für die überwiegende Anzahl der Sportstätten weiterhin Trägerin der Verkehrssicherungspflicht war, die bei Sportstätten regelmäßig über das Maß einer einem Vermieter obliegenden Verkehrssicherungspflicht hinausgeht.

69

b) Für den BgA „Turn- und Sporthallen“ der Klägerin war hiernach eine Steuerveranlagung durchzuführen. Zur Ermittlung des dabei zu berücksichtigenden Gewinns ist der von den Beteiligten im Wege einer tatsächlichen Verständigung vereinbarte Schätzungsmaßstab für die Aufteilung der auf die Sportstätten entfallenden Kosten heranzuziehen. Die Kosten sind hiernach im Verhältnis der hoheitlichen zu der nicht-hoheitlichen Nutzung aufzuteilen. Der Ermittlung ist dabei zugrunde zu legen, dass die Zeiten von 8.00 bis 17.00 Uhr montags bis freitags zu der hoheitlichen Schulnutzung und die Zeiten von 17.00 bis 22.00 Uhr montags bis freitags sowie die Zeiten von 8.00 bis 22.00 Uhr samstags und sonntags zu der nicht-hoheitlichen/gewerblichen Nutzung gehören. Diese Annahme beruht auf dem übereinstimmenden Verständnis der Beteiligten, dass die tatsächlichen Nutzungszeiten diesen theoretischen Nutzungszeiten entsprechen.

70

Ausgehend von der durch die Klägerin übermittelten Gewinnermittlung im Schriftsatz vom 08.01.2019 beträgt der Gewinn im Streitjahr ./.. ... Euro. Dieser war wie folgt zu ermitteln (alle Angaben in Euro):

71

Auszugehen ist zunächst von dem durch die Klägerin ermittelten Jahresergebnis des BgA unter Berücksichtigung sämtlicher Ausgaben:

72

Einnahmen		...
Ausgaben lt. Klägerin nach Kürzung	./.. ...	
Ausgaben, die von Kl. gekürzt wurden	./.. ...	
Gesamtausgaben	./../.. ...
Jahresergebnis		./.. ...

73

Sodann sind die theoretischen und durch die tatsächliche Verständigung als tatsächlich anzusehenden Nutzungszeiten der Sportstätten getrennt nach Zeiten der hoheitlichen und der nicht-hoheitlichen/gewerblichen Nutzung zu ermitteln. Dabei waren für das Streitjahr 2013 52 Wochen zugrunde zu legen: 74

Gesamtnutzung: Montag - Sonntag 8.00 - 22.00 Uhr 75

Insg. 98 Stunden/Woche, 76

bei ... Sportstätten ergeben sich ... Stunden/Woche 77

Hoheitliche Nutzung: Montag - Freitag 8.00 - 17.00 Uhr, 78

Insg. 45 Stunden/Woche, 79

bei ... Sportstätten ergeben sich ... Stunden/Woche 80

Anteil an Gesamtnutzung: 45,92% 81

Gewerbliche Nutzung: Montag - Freitag 17.00 - 22.00 Uhr, insg. 25 Stunden/Woche 82

Samstag - Sonntag 8.00 - 22.00 Uhr, insg. 28 Stunden/Woche 83

Insg. 53 Stunden/Woche 84

bei ... Sportstätten ergeben sich ... Stunden/Woche 85

Anteil an Gesamtnutzung: 54,08% 86

Die Anteile der Nutzungszeiten sind abschließend bei der Ermittlung des Jahresergebnisses für den BgA der Klägerin zu berücksichtigen, indem die Gesamtausgaben für die Sportstätten um den Anteil gekürzt werden, der auf die ermittelte hoheitliche Nutzung (45,92%) entfällt: 87

Einnahmen		...	88
Gesamtausgaben	./.	...	
Kürzung um auf hoh. Nutz. entf. Ausgaben (45,92%)	+	...	
Ausgaben des BgA	././.
Fehlbetrag BgA		./.	...

2. Der Durchführung der beantragten Festsetzungs- und Feststellungsverfahren steht die Einspruchsentscheidung vom 29.04.2016 nicht entgegen. Mit der bestandskräftig gewordenen Einspruchsentscheidung hat das FA keine Regelung über die An- oder Aberkennung eines BgA der Klägerin getroffen. 89

a) Der Regelungsgehalt der Einspruchsentscheidung vom 29.04.2016 beschränkt sich auf die Bestätigung des Aufhebungsbescheids vom 12.08.2015. Eine weitere Regelung wurde in dem Verfügungsteil nicht ausgesprochen. 90

Eine das Rechtsbehelfsverfahren abschließende Einspruchsentscheidung stellt selbst einen Verwaltungsakt i.S.v. § 118 Satz 1 AO dar (BFH-Urteil vom 21.01.1993 V R 59/88, BFH/NV 1994, 41). Als solche enthält sie auch eine Regelung i.S.v. § 118 Satz 1 AO, mit dem die Behörde ihren behördlichen Regelungswillen zum Ausdruck bringt und der sich als hoheitliches Setzen einer verbindlichen Rechtsfolge darstellt. Allein dieser verfügende Teil eines Verwaltungsakts, der Ausspruch der materiellen Regelung, ist der Bestandskraft zugänglich (BFH-Urteil vom 13.04.2000 V R 25/99, BFH/NV 2001, 137; von Wedelstädt in: Gosch, AO/FGO, 167. Lieferung Stand 01.06.2019, § 172 AO Rn 6; Söhn, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler: AO/FGO, 225. Lieferung 11.2013, § 118 AO Rn 370). Mit einer Einspruchsentscheidung nach § 367 Abs. 1 und 2 Satz 1 AO kann die Finanzbehörde einen Einspruch gegen den angefochtenen Verwaltungsakt bei Unzulässigkeit verwerfen, den Verwaltungsakt durch Zurückweisung des Einspruchs als unbegründet bestätigen oder den Verwaltungsakt ändern, sodass dieser fortan in Gestalt der Einspruchsentscheidung existiert (vgl. § 44 Abs. 2 FGO; Birkenfeld, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 257. Lieferung 04.2020, § 367 AO Rn 234). Darüber hinaus kommt eine Aufhebung des angefochtenen Verwaltungsakts in Betracht.

Im Streitfall hat das FA mit der Einspruchsentscheidung vom 29.04.2016 keine Änderung des angefochtenen Aufhebungsbescheids vom 12.08.2015 vorgenommen, diesen auch nicht aufgehoben und auch nicht als unzulässig verworfen. Durch den verfügenden Teil der Einspruchsentscheidung wurde der Einspruch nur als unbegründet zurückgewiesen. Mit der Zurückweisung des Einspruchs als unbegründet als dem einzigen Verfügungssatz in der Einspruchsentscheidung hat das FA die Regelung in dem angefochtenen Aufhebungsbescheid lediglich bestätigt und damit den Rechtszustand hergestellt, der vor Erlass des aufgehobenen Freistellungsbescheids galt. Der Ausspruch einer weiteren Rechtsfolge im Sinne einer verbindlichen Regelung ist der Einspruchsentscheidung in dem auch durch Fettschrift hervorgehobenen Teil des Verfügungssatzes nicht zu entnehmen. Durch die sich unmittelbar an den Ausspruch der Zurückweisung anschließenden Ausführungen zu den Gründen ist der Verfügungsteil erkennbar abgeschlossen. 92

b) Eine darüber hinaus gehende Regelung in der Einspruchsentscheidung dergestalt, dass zugleich auch über das Vorliegen der Voraussetzungen eines BgA entschieden wurde, ergibt sich zudem weder aus der Begründung der Einspruchsentscheidung noch aus der Begründung des durch die Einspruchsentscheidung bestätigten Aufhebungsbescheids. 93

aa) Dass das FA seine Entscheidung in der Einspruchsentscheidung – Bestätigung des Aufhebungsbescheids vom 12.08.2015 – im Wesentlichen damit begründet hat, dass die Voraussetzungen eines BgA der Klägerin nicht vorlägen und sich deshalb die Frage der Steuerbefreiung der Klägerin von der Körperschaftsteuer nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG wegen der Förderung gemeinnütziger Zwecke nicht stelle, führt zu keiner der Bestandskraft fähigen Regelung i.S.v. § 118 Satz 1 AO insoweit, dass mit Rechtswirkung die Anerkennung eines BgA versagt wurde. Denn eine Begründung stellt selbst keine verbindliche Regelung dar, sondern ist einer Einspruchsentscheidung gemäß § 366 Satz 1 AO gerade deshalb beizufügen, um dem Einspruchsführer die Beweggründe darzulegen, die zu der – von der Begründung zu trennenden – Regelung führten. Es handelt sich bei der Begründung einer Einspruchsentscheidung nur um die tatsächliche und rechtliche Herleitung des Ergebnisses, zu dem die Finanzbehörde nach erneuter Überprüfung der Sach- und Rechtslage gekommen ist und wie es in dem Verfügungssatz der Einspruchsentscheidung zum Ausdruck gekommen ist. 94

Soweit das FA im Streitfall in dem Begründungsteil der Einspruchsentscheidung seine rechtliche Auffassung über das Nichtvorliegen eines BgA dargelegt hat, sind diese Ausführungen für sich auch nicht geeignet, um das in dem Verfügungssatz der Einspruchsentscheidung gefundene Ergebnis – Zurückweisung des Einspruchs und damit Bestätigung des Aufhebungsbescheids – zu begründen. Denn das mit der Begründung gefundene und von dem FA gewollte Ergebnis – Versagung der BgA-Eigenschaft – betrifft die mit der Einspruchsentscheidung getroffene Regelung nicht unmittelbar, weil diese Regelung nur die Bestätigung der Aufhebung der zuvor gewährten Steuerbefreiung betrifft. Dem FA kann insoweit nur zugestimmt werden, dass die Frage nach dem Vorliegen der BgA-Eigenschaft der Frage vorgelagert ist, ob eine Steuerbefreiung zu gewähren oder zu widerrufen ist. Als Folge dessen wäre jedoch nicht nur die Aufhebung der Steuerbefreiung erforderlich, sondern auch eine ausdrückliche Verfügung notwendig gewesen, mit der die bisherige Anerkennung als BgA versagt wird. Dies hat das FA im Streitfall versäumt und lediglich die nachgelagerte Frage der Steuerbefreiung – ablehnend – geregelt.

bb) Kein anderes Ergebnis ergibt sich daraus, dass die Einspruchsentscheidung vom 29.04.2016 den Aufhebungsbescheid vom 12.08.2015 bestätigt und dieser wiederum zur Begründung der Aufhebung auf Tz. 2 des Betriebsprüfungsberichts vom 23.01.2014 verweist. 96

(1) Der Regelungsgehalt des Aufhebungsbescheids vom 12.08.2015 beschränkt sich auf die Aufhebung des Freistellungsbescheids vom 11.05.2015. Die bestätigende Einspruchsentscheidung kann sich als Folge dessen ebenfalls nur auf die Aufhebung des Freistellungsbescheids beziehen, da sie keine über die Bestätigung der Aufhebung hinaus gehende Regelung enthält. 97

Nach § 155 Abs. 1 Satz 3 AO gelten § 155 Abs. 1 Sätze 1 und 2 AO auch für die volle oder teilweise Freistellung von einer Steuer und für die Ablehnung eines Antrags auf Steuerfestsetzung. Der zur Umsetzung einer Freistellung von einer Steuer erlassene Freistellungsbescheid ist damit begrifflich ein Steuerbescheid. Regelungsgehalt eines Freistellungsbescheids ist, dass auf Grund des geprüften Sachverhalts der grundsätzlich Steuerpflichtige entweder dem Grunde nach oder für einen bestimmten Zeitraum keine Steuer oder diese nur anteilig schuldet (BFH-Urteile vom 16.10.1991 I R 65/90, BStBl. II 1992, 322; vom 08.02.2001 VII R 59/99, BStBl. II 2001, 506; vom 26.02.2003 I R 49/01, BStBl. II 2003, 723; vom 09.04.2008 II R 31/06; BFH/NV 2008, 1435; vom 13.11.1996 I R 152/93, BStBl. II 1998, 711; Güroff, in: Gosch, AO/FGO, 166. Lieferung 01.04.2017, § 155 AO Rn 39). Es handelt sich damit um eine negative Entscheidung über eine Steuerschuld, die sich auf eine bestimmte Steuer und eine bestimmte Steuerperiode bezieht (Seer, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 169. Lieferung 04.2017, § 155 AO Rn 9). Wird diese negative Entscheidung aufgehoben, beschränkt sich die Rechtsfolge des Aufhebungsbescheids in der Beseitigung der Rechtswirkung des Freistellungsbescheids (BFH-Beschluss vom 22.07.2008 II B 18/08, BFH/NV 2008, 1866). 98

Nach diesen Maßgaben enthielt der Freistellungsbescheid vom 11.05.2015 lediglich die von dem gesetzlichen Regelfall abweichende Entscheidung, dass die Klägerin von der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer für die Jahre 2012 bis 2014 befreit ist. Mit dem Aufhebungsbescheid vom 12.08.2015 wurde diese Entscheidung lediglich rückgängig gemacht und der Zustand des gesetzlichen Regelfalls – die Steuerpflicht – wiederhergestellt. Ebenso wie schon der Freistellungsbescheid keine verbindliche Aussage zu einem BgA traf und diesen lediglich unterstellt hat, weil er den BgA der Klägerin nur von der näher bezeichneten Steuerpflicht befreit hat, verhält sich der den Freistellungsbescheid umkehrende Aufhebungsbescheid hierzu ebenfalls nicht. 99

(2) Soweit sich das FA auf die BFH-Urteile vom 28.11.2019 (IV R 43/16) und vom 24.05.2006 (I R 93/05) beruft und die Auffassung vertritt, dass es sich bei der Aufhebung eines Feststellungsbescheids zugleich um einen negativen Feststellungsbescheid handeln könne, dass bei der vorzunehmenden Auslegung auf einen vom Bescheid in Bezug genommenen Betriebsprüfungsbericht zurückgegriffen werden könne, dass es unerheblich sei, wenn der Bescheid die negative Feststellung nicht selbst ausdrücklich ausspricht und dass diese Maßgaben auch für die Aufhebung des Freistellungsbescheids im Streitfall gelten müssen, ist dem sämtlich nicht zu folgen. Diese Rechtsprechungsvorgaben sind auf den Streitfall nicht übertragbar. 100

Dass in einem Bescheid über die Aufhebung eines Feststellungsbescheids unter weiteren Voraussetzungen zugleich ein negativer Feststellungsbescheid gesehen werden kann, ist maßgeblich damit zu begründen, dass der Feststellungsgegenstand identisch ist. Während ein zunächst erlassener Feststellungsbescheid die Regelung enthält, dass und gegebenenfalls wie und nach welchen Maßgaben der Feststellungsgegenstand gegeben ist, kann der nachfolgende Aufhebungsbescheid über die – stets enthaltene – Regelung der Aufhebung des Feststellungsbescheids und der damit verbundenen Wiederherstellung des Rechtszustands vor dessen Erlass auch die Feststellung enthalten, dass der zuvor als gegeben beschiedene Feststellungsgegenstand gerade nicht vorliegt. Es wird dadurch dieselbe Frage nur anders entschieden als zuvor. 101

Anders verhält es sich hingegen – so auch im Streitfall – bei der Aufhebung eines Freistellungsbescheids, mit dem zuvor die Befreiung von der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer aus im Bescheid näher beschriebenen Gründen angeordnet wurde. Mit Aufhebung des Freistellungsbescheids vom 11.05.2015 hat das FA lediglich den Rechtszustand wiederhergestellt, der vor Erlass des Freistellungsbescheids galt, nämlich dass die Klägerin mit ihrem BgA „Turn- und Sporthallen“ dem Grundsatz entsprechend nicht von der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer befreit ist. Gegenstand der Freistellung war die Steuerpflicht. Von dieser wurde die Klägerin erst befreit und zu dieser wurde sie sodann wieder berufen. Würde hingegen dem FA folgend in dem Aufhebungsbescheid zugleich eine Regelung über die Nichtanerkennung des BgA der Klägerin enthalten sein, erstreckte sich der Regelungsgehalt des Aufhebungsbescheids auf zwei zu regelnde Umstände, obwohl mit ihm nur der Freistellungsbescheid aufgehoben werden sollte und konnte. Es würde dann nicht nur über den Wegfall der Steuerbefreiung entschieden, sondern auch über das Vorliegen eines BgA. Das Vorliegen eines BgA steht jedoch in keinem unmittelbaren oder zwingenden Zusammenhang mit der Steuerfreistellung und ist unabhängig von einer Steuerfreistellung zu regeln. Es würde letztlich nicht nur dieselbe Frage anders entschieden als zuvor, sondern es würde überdies eine bislang nicht aufgeworfene Frage entschieden. 102

Dass der Auffassung des FA, wonach in dem Aufhebungsbescheid vom 12.08.2015 zugleich eine Ablehnung der Steuerfestsetzung zu sehen ist, nicht gefolgt werden kann, ergibt sich zudem aus § 155 Abs. 1 Satz 3 AO. Die Vorschrift unterscheidet zwischen Steuerfreistellungsbescheiden (Variante 1) und die Steuerfestsetzung ablehnenden Bescheiden (Variante 2), weil andernfalls diese beiden Arten von Steuerbescheiden nicht alternativ in der Vorschrift genannt würden. In der Folge kann in der Aufhebung eines Steuerfreistellungsbescheids nicht ohne Weiteres zugleich auch der Erlass eines die Steuerfestsetzung ablehnenden Bescheids liegen, weil sonst die Rückgängigmachung eines Bescheids nach Variante 1 eine EntschlieÙung zum Erlass eines davon zu unterscheidenden Bescheids nach Variante 2 bedeutete. Der Wille zum Erlass eines Bescheids über die Ablehnung einer Steuerveranlagung (Variante 2) ist im Streitfall indes dem Aufhebungsbescheid nicht zu entnehmen. 103

Im Übrigen verkennt das FA durch die Bezugnahme auf die Urteile des BFH vom 28.11.2019 und vom 24.06.2005, dass die Würdigung eines einen Feststellungsbescheid aufhebenden Aufhebungsbescheids als zugleich negativen Feststellungsbescheid einen Auslegungsbedarf zur Bestimmung des Verfügungssatzes des Aufhebungsbescheids voraussetzt. Die Notwendigkeit einer Auslegung des Aufhebungsbescheids besteht im Streitfall aber nicht. Denn Auslegungsbedarf ergibt sich erst und nur, wenn ein Verwaltungsakt – und hierbei maßgeblich die in ihm enthaltene Regelung – mehrdeutig ist (vgl. BFH-Urteil vom 16.06.1999 II R 36/97, BFH/NV 2000, 170). Ziel der Auslegung ist die Bestimmung des Verfügungssatzes. Ist ein Verwaltungsakt – also die behördliche Maßnahme zur Regelung eines Einzelfalles mit unmittelbarer Rechtswirkung nach außen – in seinem verfügenden Regelungsteil eindeutig, kommt eine Auslegung nicht in Betracht (Ratschow, in: Klein, AO, 15. Aufl. 2020 § 119 Rn 9). An der Eindeutigkeit der Regelung im Bescheid vom 12.08.2015 fehlt es im Streitfall aber nicht, weil der Verfügungssatz des Aufhebungsbescheids eindeutig ist. Während mit dem Freistellungsbescheid ausdrücklich nur die Steuerbefreiung erteilt wurde, wurde sie mit dem Aufhebungsbescheid ausdrücklich entzogen. Mehr als eine Bedeutung kommt dieser eindeutigen Verfügung nicht zu.

(3) Die Bezugnahme auf den Betriebsprüfungsbericht in dem Aufhebungsbescheid vom 12.08.2015 ist auch deshalb unbeachtlich, da – ebenso wie bei einer Einspruchsentscheidung – auch bei einem Aufhebungsbescheid zwischen Verfügungssatz und Begründung zu unterscheiden ist und lediglich der Verfügungssatz rechtliche Wirkungen erzeugt. Bezogen auf den Aufhebungsbescheid vom 12.08.2015 führt dies dazu, dass aus dem Begründungstext und der dortigen Bezugnahme auf den Betriebsprüfungsbericht keine rechtlichen Folgen gezogen werden können.

(4) Der vom FA vertretenen Auffassung, dass ein Regelungswille hinsichtlich des Nichtvorliegens eines BgA unmissverständlich aus dem Aufhebungsbescheid vom 12.08.2015 in Verbindung mit dem Betriebsprüfungsbericht sowie der Einspruchsentscheidung vom 29.04.2016 hervorgehe, ist auch wegen der vom FA im Prüfungsbericht und der Einspruchsentscheidung gewählten Formulierung zur Aberkennung der Steuerfreistellung nicht zu folgen. Denn sowohl in der Begründung des Prüfungsberichts als auch in der Begründung der Einspruchsentscheidung heißt es, nachdem die Voraussetzungen für das Vorliegen eines BgA verneint wurden, dass „selbst wenn“ die Voraussetzungen eines BgA erfüllt wären, keine Steuerfreistellung aufgrund einer Gemeinnützigkeit in Betracht käme. Mit dieser Formulierung bringt das FA zum Ausdruck, dass es das Vorliegen oder Nichtvorliegen eines BgA bei der Beurteilung der Steuerfreistellung für nicht maßgeblich entscheidungserheblich hält und das Nichtvorliegen eines BgA lediglich als eine weitere Begründung zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit herangezogen werden soll. Insbesondere kann durch die gewählte Formulierung folglich auch bei der vom FA für notwendig erachteten Auslegung des Verfügungssatzes des Aufhebungsbescheids kein Regelungswille für die Aberkennung der BgA-Eigenschaft erkannt werden.

Zulasten des FA tritt dabei hinzu, dass der Aufhebungsbescheid vom 12.08.2015 an die Klägerin mit dem Zusatz „FB 00/0 – BgA Sport + Schulsportanlagen“ adressiert war. Hierdurch ist erkennbar, dass das FA die Rechtsauffassung des Betriebsprüfers zum Nichtvorliegen eines BgA insoweit nicht umsetzen wollte oder jedenfalls nicht umgesetzt hat. Denn wäre das FA der Rechtsauffassung des Betriebsprüfers laut Betriebsprüfungsbericht in Gänze gefolgt, also sowohl hinsichtlich Tz. 2.2 a) als auch Tz. 2.2 b), so hätte es nicht nur die Steuerbefreiung rückgängig gemacht. Es wäre dann auch die Adressierung des Aufhebungsbescheids an die Klägerin mit dem Zusatz „FB 00/0 – BgA Sport +

Schulsportanlagen“ zu vermeiden gewesen, weil die Existenz eines BgA gerade verneint worden wäre. Für die Klägerin war hierdurch ebenfalls nicht eindeutig erkennbar, dass das FA auch die BgA-Eigenschaft – mit rechtlicher Wirkung – aberkennt.

c) Die Einspruchsentscheidung beinhaltet auch nach Maßgabe der Entscheidung des BFH vom 11.12.2018 (XI B 123/17, BFH/NV 2019, 565; Vorinstanz FG Düsseldorf, Urteil vom 04.04.2017 6 K 1128/15 AO, EFG 2017, 105) keine erstmalige eigenständige Regelung, die über die Bestätigung des Aufhebungsbescheids hinausgeht. Der dem BFH-Beschluss zugrundeliegende Sachverhalt und auch die Entscheidungsgründe sind für den Streitfall nicht – auch nicht vergleichsweise – heranzuziehen. Denn der durch den BFH entschiedene Sachverhalt betraf Maßnahmen der Finanzbehörde mit nicht eindeutiger Rechtsqualität, die durch die Einspruchsentscheidung die Gestalt eines Verwaltungsaktes erfahren haben, weil die Finanzbehörde die gegen die Maßnahmen eingelegten Einsprüche nicht als unzulässig verworfen, sondern als unbegründet zurückgewiesen und damit zu erkennen gegeben hat, dass sie den Maßnahmen Verwaltungsaktqualität beimisst. 108

Ein vergleichbarer Sachverhalt liegt dem Streitfall indes nicht zugrunde und das FA hat mit der Einspruchsentscheidung vom 29.04.2016 nicht aus einer mit einem Einspruch angefochtenen Maßnahme mit zweifelhafter Rechtsqualität einen Verwaltungsakt mit Regelungscharakter gemacht. Denn der Tenor der Einspruchsentscheidung bestätigt einzig die eindeutige Regelung in dem Aufhebungsbescheid vom 12.08.2015. Die hierzu angeführte Begründung, dass ein BgA nicht vorliege, stellt dabei keine Willenserklärung dar, sondern nur eine rechtliche Würdigung. Hätte das FA aus dieser rechtlichen Würdigung eine rechtliche Schlussfolgerung – konkret die Ablehnung der Steuerveranlagung wegen der Nichtanerkennung als BgA – machen wollen, wäre dies durch einen Verwaltungsakt mit einer dahingehenden Regelung umzusetzen gewesen. Hierfür sieht § 155 Abs. 1 Satz 3 AO einen Bescheid vor, mit dem ein Antrag auf Steuerfestsetzung abgelehnt werden kann. Einen solchen Bescheid hat das FA unter dem 27.09.2017 erlassen, nicht hingegen unter dem 12.08.2015 in Gestalt des Aufhebungsbescheids. 109

d) Soweit das FA unter Bezugnahme auf das Urteil des BFH vom 22.06.2016 (Aktenzeichen V R 49/15) die Ansicht vertritt, dass über die Steuerbefreiung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG im Veranlagungsverfahren zu entscheiden sei und es demnach kein „Nebeneinander“ von Veranlagungs- und Freistellungsverfahren gebe, ist dem in dieser Allgemeinheit schon nicht zuzustimmen. Denn Veranlagungsverfahren und Freistellungsverfahren stehen sich nicht mit Ausschließlichkeit gegenüber, sondern die Steuerfreistellung ist regelmäßig Teil der Steuerveranlagung. Die Steuerveranlagung stellt dabei das förmliche Verfahren zur Ermittlung, Festsetzung und Erhebung der Steuerschuld in Gänze dar (vgl. Hummel, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, 325. Lieferung, 6/2022 Stand 04.2016, § 46 Rn A 1). Die vollständige oder auch nur teilweise Steuerfreistellung erfolgt dabei entweder vor einer Steuerfestsetzung oder nach einer Steuerfestsetzung. Beide Entscheidungen – Steuerfestsetzung und Steuerfreistellung – sind jedoch Teil des gleichen Veranlagungsverfahrens. Es kommt hinzu, dass ohne eine Steuerveranlagung regelmäßig keine Steuerfreistellung stattfinden kann. Die Durchführung eines Veranlagungsverfahrens ist demnach Voraussetzung für die Durchführung eines Freistellungsverfahrens, sodass auch deshalb ein „Nebeneinander“ ausgeschlossen ist. 110

Darüber hinaus kann sich das FA für seine Rechtsauffassung, wonach es kein Nebeneinander von Freistellungs- und Veranlagungsverfahren gebe und deshalb dem Aufhebungsbescheid auch eine Regelung über die Ablehnung der Veranlagung zukomme, nicht auf das hierfür angeführte Urteil (BFH-Urteil vom 22.06.2016 V R 49/15, BFH/NV 2016, 111

1754) stützen. Eine dahingehende Aussage ist der Entscheidung nicht zu entnehmen und wird durch die Ausführungen in dem Urteil vielmehr widerlegt. Das FA verkennt dabei, dass die in der Entscheidung getroffene Aussage, über die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG werde erst im Körperschaftsteuerveranlagungsverfahren entschieden, in einem anderen verfahrensrechtlichen Kontext getätigt wurde. Es sollte hierdurch verdeutlicht werden, dass das Interesse eines Steuerpflichtigen an einer gerichtlichen Klärung der Frage, ob er gemeinnützigen Zwecken dient, nicht auf die Berechtigung zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen beschränkt sein soll. Vielmehr solle der Steuerpflichtige, der eine Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit beansprucht, eine Rechtsverletzung i.S.v. § 40 Abs. 2 FGO geltend machen können, um so auch einen auf 0 Euro lautenden Körperschaftsteuerbescheid gerichtlich auf seine Rechtmäßigkeit hin überprüfen zu lassen. Hierin zeigt sich, dass das Verfahren über die Entscheidung einer Steuerfreistellung – ebenso wie die Entscheidung über eine Steuerfestsetzung – Bestandteil des Veranlagungsverfahrens ist und kein von dem Veranlagungsverfahren getrenntes Verfahren. In der weiteren Folge bedeutet dies aber, dass mit einer negativen Entscheidung über eine Steuerfreistellung durch Aufhebung eines Freistellungsbescheids das Veranlagungsverfahren, als dessen Bestandteil das Freistellungsverfahren zu begreifen ist, nicht ohne Weiteres als endgültig abgeschlossen oder seine Durchführung für abgelehnt erklärt wird. Für den Streitfall folgt hieraus, dass mit der Aufhebung des Freistellungsbescheids das Veranlagungsverfahren in dem Zustand wieder aufgenommen wurde, in dem es sich vor Erlass des Freistellungsbescheids befand.

III. Für den BgA der Klägerin ist neben der Steuerfestsetzung zudem eine gesonderte Feststellung des Bestands des steuerlichen Einlagekontos zum 31.12.2013 gemäß § 27 Abs. 1 und Abs. 7 KStG durchzuführen. Denn durch die rechtliche Unselbständigkeit des BgA der Klägerin, der auch kein Sondervermögen der Klägerin darstellt, fließen die Einnahmen des BgA unmittelbar in den Haushalt der Klägerin und die Ausgaben des BgA werden ebenfalls unmittelbar aus dem Haushalt der ihn tragenden Klägerin bestritten. Infolgedessen gilt ein Verlust im Jahr der Entstehung des Verlustes als durch Einlagen der Klägerin ausgeglichen und führt zu einem entsprechenden Zugang im Einlagekonto, dessen Bestand folglich festzustellen ist (vgl. BFH-Urteil vom 23.01.2008 I R 18/07, BStBl. II 2008, 573). Dabei ist nicht maßgeblich, ob im Streitjahr eine tatsächliche Leistungsgewährung gemäß § 27 Abs. 7 KStG i.V.m. § 20 Abs. 1 Nr. 1, 9 oder Nr. 10 EStG erfolgt ist, sondern lediglich, ob die persönlichen Voraussetzungen dieser Tatbestände – Klägerin als Trägerkörperschaft des BgA – erfüllt sind (vgl. BFH-Urteil vom 30.09.2020 I R 12/17, BStBl. II 2022, 269). Dies ist im Streitfall gegeben, weil die Klägerin die Trägerkörperschaft des BgA Turn- und Sporthallen ist. 112

IV. Der Anspruch auf die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2013 ergibt sich aus § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 10d Abs. 4 Satz 1 EStG. Die für den BgA der Klägerin vorzunehmende Einkommensermittlung lässt einen abschnittsübergreifenden Verlustausgleich zu und gebietet auch die gesonderte Feststellung eines Verlustvortrags (vgl. Bott, in: Walter, KStG, 82. Lfg. Stand Mai 2011, § 4 Rn 344). 113

V. Die Übertragung der Berechnung des festzusetzenden Steuerbetrags auf den Beklagten beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO. 114

VI. Die Revision war nicht zuzulassen. Es liegen keine Revisionsgründe gemäß § 115 Abs. 2 vor. 115

VII. Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. Die Kosten waren nach dem Maß des Obsiegens und Unterliegens aufzuteilen. Nachdem die Klägerin beantragt hat, 116

die Körperschaftsteuer unter Zugrundelegung eines zu versteuernden Einkommens im Streitjahr Jahr 2013 i.H.v. ./... Euro festzusetzen sowie jeweils i.H.v. ... Euro einen körperschaftsteuerlichen Verlustvortrag zum 31.12.2013 und einen Bestand des steuerlichen Einlagekontos gemäß § 27 Abs. 1 KStG zum 31.12.2013 festzustellen, und das zu versteuernde Einkommen nunmehr ./... Euro beträgt, hat sie 34% und der Beklagte 66% der Kosten des Verfahrens zu tragen.
