
Datum: 09.03.2010
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 3181/05
ECLI: ECLI:DE:FGK:2010:0309.13K3181.05.00

Rechtskraft: I R 42/10

Tenor:

Die Bescheide über Körperschaftsteuer 1999 bis 2001 und Feststellungen ge-mäß § 47 Abs. 1 KStG zum 31. Dezember 1999 bis 2000 in Gestalt der dazu er-gangenen Einspruchsentscheidung vom 11. Juli 2005 werden dahingehend abgeändert, dass keine verdeckten Gewinnausschüttungen im Zusammenhang mit dem Betrieb der Parkhäuser angesetzt werden. Dem Beklagten wird aufgegeben die geänderten Steuerfestsetzungen und -feststellungen nach Maßgabe der Urteilsgründe zu errechnen, ferner der Klägerin das Ergebnis dieser Berechnungen unverzüglich mitzuteilen und die Bescheide mit den geänderten Inhalten nach Rechtskraft dieses Urteils neu bekanntzugeben.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des Kostenersatzungsanspruchs der Klägerin vorläufig vollstreckbar.

Tatbestand	1
Die Beteiligten streiten im vorliegenden Verfahren über die steuerrechtliche Behandlung der Zusammenfassung eines kommunalen Versorgungsunternehmens mit einem Unternehmen der Parkraumbewirtschaftung im Rahmen einer Kapitalgesellschaft.	2
Die Klägerin ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung - GmbH -. Sie ist im Jahr 1987 aus der Umwandlung der Stadtwerke K, einem Eigenbetrieb der Stadt, in eine GmbH hervorgegangen. Das Stammkapital in Höhe von 3 Millionen DM wurde von der Stadt K in voller Höhe übernommen. Der Geschäftsgegenstand der Klägerin war ausweislich des ursprünglichen Gesellschaftsvertrages aus dem Jahr 1987 die Versorgung der Bevölkerung und der gewerblichen Wirtschaft mit Wasser und die Beteiligung an anderen Versorgungsunternehmen.	3
In der Folgezeit wurde das Stammkapital der Klägerin in mehreren Schritten auf insgesamt 8,2 Millionen DM erhöht. In der Gesellschafterversammlung vom ... 1998, in der auch die letzte, geringfügige Kapitalerhöhung stattfand, wurde § 2 des Gesellschaftsvertrages und damit der Geschäftsgegenstand geändert. Der Gegenstand des Unternehmens war nunmehr	4
<ul style="list-style-type: none"> • die Versorgung der Bevölkerung und der gewerblichen Wirtschaft mit Wasser, • die Verwirklichung eines bedarfsorientierten und wirtschaftlichen öffentlichen Personennahverkehrs im Stadtgebiet K, • der Betrieb von Einrichtungen des ruhenden Verkehrs (Parkeinrichtungen für Fahrzeuge), • der Bau, der Betrieb, die Vermietung und/oder die Betriebsführung kommunaler Entsorgungseinrichtungen, • die Betriebsführung und die Geschäftsbesorgung kommunaler Betriebe, • die Beteiligung an anderen Versorgungs- und Verkehrsunternehmen. 	5
Der Vertragsänderung lag ein Ratsbeschluss der Stadt K zu Grunde, mit dem die Stadt das Ziel verfolgte, die beiden Parkhäuser der Stadt der Klägerin zuzuordnen. Außerdem wurde die Absicht verfolgt, zusätzliche Synergieeffekte zu nutzen, die aus einer stärkeren Kooperation zwischen der Klägerin und dem Abwasserwerk der Stadt herbeigeführt werden sollte. Handlungsbedarf sah die Stadt auch im Hinblick auf die Änderungen der Regelungen über den öffentlichen Personennahverkehr (Nahverkehrsplanung des Kreises).	6
Im ... des Jahres 1998 kam es sodann zu einem Kooperationsvertrag über den Stadtverkehr K zwischen der Klägerin und der G Verkehrsgesellschaft mbH - G - .	7
Unter dem ... 1999 schloss die Klägerin zwei Pachtverträge mit der Stadt über die Parkhäuser "N" und "H". Danach begannen die Pachtverhältnisse am ... 1999. Die Verträge wurden jeweils bis zum ... 2009 abgeschlossen und enthielten Verlängerungsklauseln. Der Pachtzins pro Jahr sollte ... DM bzw. ... DM betragen. Daneben hatte die Klägerin als Pächterin alle Nebenkosten zu tragen.	8
Nach § 5 der Pachtverträge trug die Klägerin alle Kosten der Instandhaltung, Instandsetzung und Sanierung der Gegenstände. Des Weiteren sollte sie alle Kosten der Pflege und Wartung des Pachtobjektes sowie aller Einrichtungen und technischen Anlagen tragen. Daneben trafen die Klägerin als Pächterin die Schönheitsreparaturen. Zusätzlich war in § 9 der Pachtverträge eine Erhaltungspflicht der Klägerin geregelt. Ausweislich des § 7 der Pachtverträge war der Klägerin bei Übergabe der Zustand der Parkhäuser umfassend bekannt. Eine Entschädigung bei Beendigung des Pachtverhältnisses war nur für den Fall	9

wesentlicher Verbesserungen vereinbart. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Kopien der Pachtverträge in der Vertragsakte Bezug genommen.

In der Folgezeit ermittelte die Klägerin ihre Gewinne unter Zusammenfassung der Ergebnisse aus ihren verschiedenen Geschäftsbereichen, wobei in den Streitjahren Verluste aus dem Betrieb der Parkhäuser in Höhe von ... DM in 1999, ... DM in 2000 und ... DM in 2001 mit den Gewinnen aus der Tätigkeit als Versorgungsunternehmen verrechnet wurden. 10

Im Rahmen ihrer Tätigkeit ermittelte die Klägerin im Auftrag des Abwasserwerkes der Stadt K die von den Abnehmern zu zahlenden Kanal- und Abwassergebühren und zog diese auch ein. Außerdem erstellte die Klägerin die entsprechende Finanz- und Anlagenbuchhaltung für das Abwasserwerk. Seit dem Streitjahr 2000 werden dem Abwasserwerk in dem Bürogebäude der Klägerin Büroräume und entsprechend ausgestattete Arbeitsplätze zur Verfügung gestellt. Dafür berechnete die Klägerin der Stadt ... DM in 1998, ... DM in 1999, ... in 2000 und ... DM in 2001 (alle Beträge sind Nettobeträge) weiter. 11

Auf der Basis der Gewinnermittlungen gab die Klägerin die Erklärungen zu den hier streitbefangenen Steuern und Feststellungen beim Beklagten ab und wurde zunächst mit Bescheiden vom 3. November 1999 (1998), 9. April 2001 (1999), 24. Juli 2002 (2000) und 20. Juni 2003 (2001) jeweils unter dem Vorbehalt der Nachprüfung veranlagt. Diese Bescheide wurden formell bestandskräftig. 12

In den Jahren 2003/2004 führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung R bei der Klägerin eine Außenprüfung durch. Dabei stellte der Prüfer u.a. fest, dass die Kosten für die Ermittlung und buchhalterische Erfassung der Abwassergebühren für das Abwasserwerk der Stadt auf Grund einer Kostenermittlung, die auf den Wertansätzen laut Wirtschaftsplanung basierte, dem Abwasserwerk der Stadt K jährlich im Voraus in Rechnung gestellt wurden. Dabei wurden sowohl die Personal-, Raum-, Verwaltungs- und Vertriebskosten in der Kostenermittlung erfasst. Die nach Auffassung der Betriebsprüfung zu den Kosten der Messung gehörenden AfA-Beträge der Zähler und deren Unterhaltungskosten wurden in den Kostenermittlungen nicht berücksichtigt. Für die bereits im Jahr 2000 genutzten Büroräume und EDV-Arbeitsplätze wurde kein Entgelt in Rechnung gestellt. Obwohl die Klägerin darauf verwies, dass ein Teil dieser Kosten bei ihr ohnehin entstanden wäre, weil die Ermittlung der Entgelte für den Reinwasserverbrauch zu ihrem Aufgabenbereich gehöre, qualifizierte der Prüfer wegen des Unterlassens der Weiterberechnung der anteiligen Kosten für die Unterhaltung der Messanlagen und der Abschreibungsbeträge für die Zähler entsprechende verdeckte Gewinnausschüttungen - vGA. 13

Die Beteiligten verständigten sich im Rahmen der Außenprüfung dahingehend tatsächlich, dass die hälftigen Unterhaltungskosten für die Messanlagen mit ... DM pro Jahr zu schätzen seien. Die hälftigen Abschreibungsbeträge betrugen ... DM in 1998, ... DM in 1999, ... DM in 2000 und ... DM in 2001. Aus den Feststellungen insoweit resultieren also insgesamt vGA in Höhe von ... DM in 1998, ... DM in 1999, ... DM in 2000 und ... DM in 2001. 14

Hinsichtlich der Anmietung der Parkhäuser und der daraus resultierenden Verluste, so wie sie sich aus den Erläuterungen der Jahresabschlüsse ergeben, vertrat der Betriebsprüfer die Auffassung, dass eine nach Abschnitt 5 Abs. 11 a der Körperschaftsteuerrichtlinien - KStR - zulässige Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art in einer Kapitalgesellschaft nicht vorliege. Dies stützte er darauf, dass der Verlustverlagerung seines Erachtens nur ein schuldrechtlicher Vertrag zu Grunde lag. Die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art in einer Kapitalgesellschaft sei zwar grundsätzlich anzuerkennen, aber nur wenn die 15

einzelnen Betriebe als Betriebe gewerblicher Art - BgA - hätten zusammengefasst werden können.

Der Prüfer vertrat die Auffassung, dass die Pachtverträge hinsichtlich der Parkhäuser daher nach allgemeinen steuerlichen Grundsätzen zu würdigen seien. Danach liege im Streitfall eine vGA vor, da ein fremder Dritter derartige Pachtverträge nur abgeschlossen hätte, wenn ihm auf Dauer ein Gewinn verblieben wäre. Die Verpachtung der Parkhäuser stelle aber ein Verlustgeschäft dar. Bereits die laufenden Betriebskosten seien deutlich höher als die Einnahmen. Schon in den Jahren vor der Verpachtung habe die Stadt jährliche Verluste zwischen ca. 195.000 DM und ca. 267.000 DM mit dem Betrieb der Parkhäuser erzielt (Lasche 16.1 Prüferhandakte - BpHA - II; Tz 2.3.1 Prüfungsbericht). Hinzu kämen die erheblichen Aufwendungen für die Sanierung. Die Sanierung führe auch nicht zu einer wesentlichen Wertverbesserung, so dass bei Beendigung der Pachtverhältnisse keine Entschädigung zu zahlen sei. Der Betriebsprüfer berechnete daher vGA in Höhe der verrechneten Verluste, also in Höhe von

... DM in 1999 (Seite 14 Lagebericht 1999) 17

... DM in 2000 (Seite 16 Lagebericht 2000) 18

... DM in 2001 (Seite 16 Lagebericht 2001) 19

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Betriebsprüfungsbericht vom 27. Mai 2004 mit allen Anlagen Bezug genommen. 20

Der Beklagte folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ unter dem 19. August 2004 geänderte Körperschaftsteuerbescheide und Bescheide gemäß § 47 Abs. 1 KStG. Die Körperschaftsteuer 1998 wurde auf ... € festgesetzt, die Körperschaftsteuer 1999 auf ... € und die Körperschaftsteuer 2000 auf ... €. Die Feststellungen gemäß § 47 Abs. 1 KStG auf den 31. Dezember 1998 bis 2000 folgten den Körperschaftsteuerfestsetzungen. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Bescheide verwiesen. 21

Dagegen wandte sich die Klägerin mit fristgerecht erhobenen Einsprüchen. Parallel zu den Einspruchsverfahren wandte sich die Klägerin an das Finanzministerium des Landes Nordrhein-Westfalen, da sie in der Auffassung der Betriebsprüfungsstelle, Abschnitt 5 Abs. 11 a KStR sei nicht anzuwenden, wenn die Betriebsgrundlagen von der Kapitalgesellschaft lediglich gepachtet werden, ein Problem von rechtsgrundsätzlicher Bedeutung sah. 22

Die zwischenzeitlich eingeschaltete Oberfinanzdirektion hielt die Auffassung der Betriebsprüfung für zutreffend, weil die Stadt K trotz der Verpachtung der Parkhäuser an die Klägerin weiterhin einen Parkhausbetrieb unterhalten habe. Der Parkhausbetrieb sei als Verpachtungsbetrieb gewerblicher Art im Rahmen einer Betriebsaufspaltung weiterhin existent. Es sei daher keine komplette Zusammenfassung zweier Betriebe innerhalb der Klägerin erfolgt. Aus Sicht der Oberfinanzdirektion sei aber die Übertragung sämtlicher wesentlicher Betriebsgrundlagen Grundvoraussetzung für die Zusammenfassung eines Betriebes gewerblicher Art in einer Kapitalgesellschaft. Wenn dies wie im Streitfall nicht gegeben sei, fänden die Regelungen des Abschnittes 5 Abs. 11 a KStR keine Anwendung. 23

Der Beklagte wies daraufhin die Einsprüche mit verbundener Einspruchsentscheidung vom 11. Juli 2005 als unbegründet zurück. Hinsichtlich der nicht in Rechnung gestellten Kosten für Abschreibung und Unterhaltung der Zähler hielt der Beklagte an seiner Entscheidung, insoweit von vGA auszugehen, fest. Er verwies insoweit auf die Rechtsprechung des 24

Bundesfinanzhofs - BFH -, der ausgeführt hat, dass dann, wenn Bedienstete eines Betriebes gewerblicher Art Messeinrichtungen ablesen und der Betrieb gewerblicher Art die Ableseergebnisse der Trägerkörperschaft zu deren hoheitlichen Zwecken zur Verfügung stelle, ohne hierfür ein im Geschäftsverkehr übliches Entgelt zu verlangen, vGA vorlägen.

Hinsichtlich der Zusammenfassung der BgA führte der Beklagte unter Hinweis auf die Regelungen der KStR aus, dass die Verpachtung der beiden Parkhäuser durch die Stadt an die Klägerin ein Verlustgeschäft darstelle. Unstreitig verbleibe bei der Stadt durch die Verpachtung ein BgA. Der eigentliche Parkhausbetrieb gehe im Rahmen der Betriebsaufspaltung auf die Klägerin über. Die Besonderheit liege im Streitfall darin, dass zwei BgA entstünden. Im Gegensatz dazu stellten die Regelungen in den KStR darauf ab, dass ein einheitlicher gewerblicher Betrieb entstehe. Im Streitfall könne daher nicht von der Zusammenfassung zweier Betriebe ausgegangen werden. Vielmehr habe die Klägerin durch die Verpachtung ein weiteres Betätigungsfeld erlangt. Nach den danach anwendbaren allgemeinen Vorschriften liege im Streitfall eine vGA vor, weil die Klägerin ohne angemessenes Entgelt Geschäfte getätigt habe, die im privaten Interesse ihrer Gesellschafterin, der Stadt, gelegen hätten. Ein ordentlicher Geschäftsführer hätte das langfristig verlustträchtige Geschäft nicht ohne Entgelt getätigt. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung Bezug genommen.

25

Dagegen wendet sich die Klägerin mit der vorliegenden Klage.

26

In Übereinstimmung mit ihrem Vorbringen im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren trägt die Klägerin vor, dass auch bei dem hier vorliegenden Sachverhalt eine Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art in einer Kapitalgesellschaft anzuerkennen sei. Der Betrieb von Parkhäusern durch eine Gemeinde stelle nach ständiger Rechtsprechung einen Betrieb gewerblicher Art dar. Dies gelte, wie der BFH in der Entscheidung vom 27. Februar 2003 V R 78/01, BStBl II 2004, 431 entschieden habe, gleichermaßen in Fällen, in denen die Einrichtungen lediglich gepachtet worden seien. Weiterhin lasse die Finanzverwaltung die Zusammenfassung von BgA in einer Kapitalgesellschaft entsprechend den Regelungen in Abschnitt 5 Abs. 11a KStR 1995 in dem Umfang zu, wie Verlust- und Gewinnbetriebe als BgA zusammengefasst werden könnten. Eine derartige Zusammenfassung sei nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung und auch der Auffassung der Finanzverwaltung möglich, soweit es sich um die Zusammenfassung von Verkehrs- oder Versorgungsbetrieben handle. Für die vom Beklagten vertretene Auffassung, dass dies nicht zulässig sei, wenn die Betriebsgrundlagen nur angepachtet worden seien, gebe es keine rechtliche Grundlage. Insoweit müsse auch beachtet werden, dass diese Gestaltung für die Klägerin günstiger sei als der Kauf der Parkhäuser, da die vereinbarte Pacht nur ungefähr 1/3 der bei der Verpächterin anfallenden Abschreibungen abdecke (AfA lt. Außenprüfung der Vorjahre ca. 105.700 DM pro Jahr).

27

Soweit der Beklagte die Auffassung vertrete, dass die Verpachtung der Parkhäuser nicht zur Übernahme eines Betriebs im Ganzen sondern nur zur Aufnahme einer weiteren Tätigkeit führe, sei dies eine Folge, die grundsätzlich mit jeder Betriebsaufspaltung einhergehe. Trotzdem sei klar, dass die Betriebsgesellschaft die betriebliche Tätigkeit der Stadt fortführe, wenn auch mit zum Teil gepachteten Wirtschaftsgütern.

28

Obwohl also Rechtsprechung und Finanzverwaltung sowohl die Betriebsaufspaltung als auch die Zusammenfassung mehrerer BgA anerkennen, wolle der Beklagte den steuerlichen Querverbund für die auf die Klägerin übertragene Tätigkeit nicht anerkennen, ohne dass der Wortlaut der KStR dies vorgebe. Eine Begründung für diese Einschränkung sei der Beklagte schuldig geblieben. Schon bei einer reinen Wortlautinterpretation der KStR lasse sich die

29

Auffassung des Beklagten nur schwer nachvollziehen. Die Betriebsaufspaltung sei ein Sonderfall, den anzusprechen im jeweiligen Zusammenhang nur Anlass bestehe, wenn für ihn von den allgemeinen Regeln Abweichendes gelten solle. Der vom Beklagten gezogene Umkehrschluss gehe daher zu weit.

Richtigerweise lasse sich nur aus dem jeweiligen Sinnzusammenhang beantworten, ob die Fälle einer Betriebsaufspaltung entsprechend einer vorgegebenen Grundregel oder abweichend davon zu behandeln seien. Dies führe im Streitfall dazu, die Zusammenfassung der verschiedenen Tätigkeiten innerhalb der Klägerin anzuerkennen. Es dürfe unstreitig sein, dass die Stadt der Klägerin eines der beiden Parkhäuser hätte übertragen können, ohne dass dadurch der steuerliche Querverbund gefährdet gewesen wäre, obwohl auch in diesem Fall ein BgA in Gestalt des Betriebes des anderen Parkhauses bei der Stadt verblieben wäre. Wenn aber eine – vertikale - Spaltung im Rahmen der Zusammenfassung betrieblicher Tätigkeiten anzuerkennen wäre, sei nicht begründbar, warum eine - horizontale - Teilung im Wege der Betriebsaufspaltung nicht anerkannt werden solle. Die gegenteilige Lösung des Beklagten beruhe darauf, dass er ein nicht vorgesehenes negatives Tatbestandsmerkmal - kein Verbleib wirtschaftlicher Tätigkeiten bei der Stadt - erfunden habe. Dafür fehle eine Berechtigung. 30

Unter Berücksichtigung der neueren Rechtsprechung des BFH zu dauerdefizitären Betrieben der öffentlichen Hand hat die Klägerin zwischenzeitlich in Auseinandersetzung mit der Rechtsprechung insbesondere auf die Wertungswidersprüche im Hinblick auf § 4 Abs. 1 S. 2 KStG und den in den kommunalrechtlichen Gesetzen (hier konkret § 108 Abs. 1 Nr. 7, Abs. 2 Nr. 2, § 109 Gemeindeordnung des Landes Nordrhein-Westfalen – GO/NRW -) geregelten Vorrang der Wahrung der öffentlichen Interessen auch bei Eigengesellschaften hingewiesen. Soweit Gründe und Zwänge des öffentlichen Wohls die Erzielung eines Gewinns nicht zuließen, sei dies gemessen an Sinn und Bedeutung der Regelungen über die vGA nicht zu beanstanden. Der Trägerkörperschaft werde nicht verdeckt Einkommen zugewendet, sondern vielmehr sei die Erzielung von Einkommen durch die Gesetze insoweit beschränkt. Im Hinblick auf die zwischenzeitliche Einfügung von § 8 Abs. 7 KStG, der entsprechend § 34 Abs. 6 S. 8 KStG auch für das Streitjahr anzuwenden ist, wird wegen der weiteren Begründung bezüglich der grundsätzlichen Behandlung dauerdefizitärer BgA auf die Klagebegründung vom 9. November 2005 verwiesen. 31

Hinsichtlich der Neuregelung des steuerlichen Querverbunds durch § 4 Abs. 6 und § 8 Abs. 7 KStG in der Gestalt des Jahressteuergesetzes 2009 führt die Klägerin aus, dass § 8 Abs. 7 KStG die frühere Rechtsprechung des BFH und die Auffassung der Verwaltung zur Behandlung von dauerdefizitären BgA rückwirkend wieder eingeführt habe. Für die Frage der Möglichkeit der Zusammenfassung von BgA habe ein derartiges Bedürfnis nicht bestanden, da insoweit keine Änderung der Rechtsprechung des BFH eingetreten sei. Im Ergebnis habe der Gesetzgeber daher insoweit nur die kontinuierliche Rechtsprechung zum steuerlichen Querverbund bei BgA gesetzlich abgesichert. 32

Soweit der Beklagte darauf abstelle, die Klägerin habe keinen Verkehrsbetrieb im Sinne des § 4 Abs. 3 KStG betrieben, weiche dieser von den klaren Regelungen des Abschnittes 6 Abs. 2 KStR 2004 (entspricht Abschnitt 5 Abs. 2 S. 4 KStR 1995) ab, der nicht an das Vorhandensein einer verselbstständigten Einrichtung, sondern an die ausgeübte wirtschaftliche Tätigkeit anknüpfe. 33

Soweit der Beklagte eine vGA annehme, liege dem die Vorstellung zu Grunde, ein ordentlicher, gewissenhafter Geschäftsleiter hätte angesichts der Verluste des Parkhausbetriebes keine Pachtzahlungen an die Stadt geleistet. Eine derartige Betrachtung 34

verkenne, dass auch ein fremder Verpächter nicht bereit gewesen wäre, durch einen Mietnachlass oder -verzicht ein öffentliches Parkhaus zu subventionieren. Da die Pachtzahlungen der Klägerin an die Stadt insoweit eher unterhalb des Fremdüblichen gelegen hätten, scheide eine vGA aus. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Klagebegründung und den Schriftsatz vom 8. Mai 2009 Bezug genommen.

Soweit der Beklagte mit dem Schriftsatz vom 1. März 2010 versuche den Anwendungsbereich des Gesetzes einzuengen, stütze er sich auf das durch die Neufassung des Gesetzes überholte BFH-Urteil vom 22. August 2007, in dem zu Unrecht aus Dauerverlustgeschäften auf einen besteuierungswürdigen Vorgang geschlossen worden sei. Auf jeden Fall sei aufgrund der rückwirkenden Anwendung des § 8 Abs. 7 KStG die Folge einer vGA nicht mehr zu ziehen, weil ein Dauerverlustgeschäft im Sinne des Satzes 2 der Vorschrift gegeben sei. Die Betrachtungen des Beklagten, ob ein oder zwei Betriebe gegeben seien, beziehungsweise die Identität eines Betriebes gewahrt bleibe, sei nach dem klaren Gesetzeswortlaut ohne Belang. § 8 Abs. 7 KStG spreche lediglich von wirtschaftlichen Betätigungen. Dem liege wie den früheren KStR der Gedanke zu Grunde, dass die steuerliche Anerkennung von Verlusten unabhängig von der im Einzelfall gewählten Gestaltungsform sein solle.

Eine (EG-) beihilferechtliche Problematik bestehe nicht. Es sei bereits zweifelhaft, ob die öffentliche Parkraumbewirtschaftung in den Händen einer Stadt von der Größenordnung der Anteilseignerin der Klägerin eine Beeinträchtigung im Binnenmarkt im Sinne des Art. 87 Abs. 1 EG-Vertrag (Art. 107 des Vertrages über die Arbeitsweise der Europäischen Union - AEUV -) herbeiführen könne. Auf jeden Fall handele es sich nicht um eine neue Beihilfe im Sinne von Art. 88 Abs. 3 EG-Vertrag (Art. 108 Abs. 3 AEUV).

Die Klägerin beantragt,

die Bescheide über Körperschaftsteuer 1998 bis 2001 und Feststellungen gemäß § 47 Abs. 3 KStG zum 31.12. 1998 bis 2000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11. Juli 2005 dahingehend zu ändern, dass die Verluste aus den von der Klägerin betriebenen Parkhäusern nicht als verdeckte Gewinnausschüttungen angesehen und den Gewinnen der Klägerin hinzugerechnet werden,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Hinsichtlich des Vorbringens der Klägerin vor der Änderung der gesetzlichen Grundlagen hat der Beklagte auf die Einspruchsentscheidung und die Stellungnahme der Oberfinanzdirektion verwiesen. Es liege kein Anwendungsfall des BMF-Schreibens vom 7. Dezember 2007, BStBl I 2007, 905 vor. Daher seien die Grundsätze des BFH-Urteils vom 22. August 2007 I R 32/06, BStBl II 2007, 961 anzuwenden.

Im Hinblick auf die gesetzliche Neuregelung der Besteuerung der Betriebe gewerblicher Art im KStG 2009 weist der Beklagte darauf hin, dass die Neuregelung in § 4 Abs. 6 KStG und die Spartenrechnung gemäß § 8 Abs. 9 KStG erstmals im Veranlagungszeitraum 2009 anzuwenden sind. Lediglich für § 8 Abs. 7 KStG sei die Anwendung auch auf die Streitjahre

in § 34 Abs. 6 KStG geregelt.

Der Beklagte hält an der Auffassung fest, dass die Stadt ihren BgA Parkhäuser mit der Verpachtung des Betriebsvermögens an die Klägerin in Form eines Verpachtungsbetriebes fortgeführt habe. Dieser Verpachtungsbetrieb sei mit dem bisherigen Betrieb identisch und bestehe solange fort, bis die Verpachtungstätigkeit beendet oder die wesentlichen Betriebsgrundlagen veräußert würden. 45

Wenn aber die Stadt den BgA Parkhäuser nicht aufgegeben habe, könne die Verpachtung des Betriebsvermögens nicht dazu führen, dass auch die Klägerin die gleiche Tätigkeit im Sinne des § 4 Abs. 1 KStG ausübe. Nach seiner Überzeugung schließen sich die Annahme der gleichen Tätigkeit im Sinne des § 4 Abs. 1 KStG bei Besitz- und Betriebsunternehmen einer Betriebsaufspaltung gegenseitig aus. Die Klägerin habe damit durch die Bewirtschaftung der Parkhäuser eine andere Tätigkeit aufgenommen, die sich von der durch den Besitz-BgA unterhaltenen Tätigkeit unterscheide. 46

Diese Tätigkeit sei für die Klägerin dauerdefizitär. Das ergebe sich daraus, dass die laufenden Kosten der Bewirtschaftung die Einnahmen überstiegen und die Verpflichtungen aus der Übernahme der Sanierungskosten weitere erhebliche Verluste auslösten, denen kein entsprechender Anspruch auf Entschädigung bei Vertragsende gegenüberstehe. Damit sind nach Auffassung des Beklagten die vom BFH in der Entscheidung BStBl II 2007, 961 aufgestellten Voraussetzungen für die Annahme von vGA erfüllt. 47

Die Voraussetzungen für die Anwendung des § 8 Abs. 7 KStG lägen nicht vor. Die Klägerin unterhalte den Betrieb Parkhäuser nicht aus den in § 8 Abs. 7 S. 3 KStG genannten Gründen, da die Stadt ihren BgA Parkhäuser bereits aus diesen Gründen unterhalte/fortführe (Blatt 106 d. A. unten). 48

Selbst wenn man entgegen der Auffassung des Beklagten in dem Betrieb der Parkhäuser ein begünstigtes Dauerverlustgeschäft im Sinne des § 8 Abs. 7 S. 2 KStG sähe, könne es nicht zu einer Verlustverrechnung - wie von der Klägerin begehrt - kommen. Bei der Anwendung des § 8 Abs. 7 KStG für Jahre vor 2009 müsse berücksichtigt werden, dass die konkrete Ausgestaltung des Gesetzes insbesondere darauf zugeschnitten sei, keine neue Beihilfe im Sinne des Artikels 1 f der Verordnung EG 659/1999 einzuführen. Es habe daher nur die bisherige Rechtslage und Verwaltungspraxis gesetzlich abgesichert werden sollen. Dem würde es widersprechen, wenn für die Jahre vor 2009 andere Verlustverrechnungsmöglichkeiten eröffnet würden, als sie vor der Gesetzesänderung im Rahmen der Verwaltungsvorschriften eröffnet waren. Jede andere Auslegung würde dazu führen, dass entgegen Art. 87 EG (jetzt Art. 107 AEUV) eine Beihilfe eingeführt würde, was ohne vorherige Notifikation und Genehmigung unzulässig sei und dazu führe, dass entsprechende Maßnahmen nicht angewendet werden dürften (Art. 108 Abs. 3 AEUV, früher Art. 88 Abs. 3 EG). 49

Ausgehend von der Auffassung, dass bei der Klägerin die Voraussetzungen, unter denen die Ergebnisse verschiedener Tätigkeiten auf BgA-Ebene zusammengerechnet werden könnten, nicht vorlagen, kommt der Beklagte daher zur Überzeugung, dass eine derartige Verrechnungsmöglichkeit auch durch die rückwirkende Anwendung des § 8 Abs. 7 KStG nicht geschaffen werden sollte und geschaffen worden ist. In diesem Zusammenhang verweist der Beklagte auf die verschiedenen Dokumente aus dem Gesetzgebungsverfahren. 50

Selbst wenn man auch insoweit entgegen der Auffassung des Beklagten von einer Anwendbarkeit des § 8 Abs. 7 KStG ausgehe, könne das der Klage nicht uneingeschränkt 51

zum Erfolg verhelfen. § 8 Abs. 7 KStG normiere nicht eine grundsätzliche und vollumfängliche Ausnahme von den Rechtsfolgen der vGA. Die Vorschrift normiere ein Dauerverlustgeschäft i. S. d. § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 KStG nur soweit aus den dort genannten Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten werde. Soweit bei einer kommunalen Eigengesellschaft daher Vermögensminderungen oder verhinderte Vermögensmehrungen aus gesellschaftsrechtlichen Gründen eintreten, könne weiterhin eine vGA vorliegen. Das ergebe sich bereits aus der im Verlaufe des Gesetzgebungsverfahrens geänderten Wortwahl, wonach in § 8 Abs. 7 S. 2 die Formulierung "wenn" in "soweit" umgeändert worden sei.

Im Streitfall seien die Verluste der Klägerin aus der Bewirtschaftung der Parkhäuser nicht wegen der aus verkehrspolitischen Gründen nicht kostendeckenden Entgelte der Kunden, sondern im Wesentlichen wegen der nach Fremdvergleichsmaßstäben unüblichen Pachtvereinbarung mit der Stadt angefallen. Der gedachte ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter hätte ein derartiges Mietverhältnis nur abgeschlossen, wenn ihm hieraus auf Dauer ein Gewinn verblieben wäre. Gegebenenfalls hätte er geringere oder gar keine laufenden Pachtzahlungen vereinbart und sich insbesondere nicht zur Übernahme der bereits bei Abschluss des Pachtvertrages erkennbaren erheblichen Sanierungskosten bereit erklärt. Die gesellschaftsrechtliche Veranlassung der konkreten Pachtvereinbarung führe daher zumindest insoweit zum Ausschluss der Sonderregelung des § 8 Abs. 7 KStG. Diese Interpretation stehe auch in Übereinstimmung mit den Gesetzesmaterialien. Nur der durch den laufenden Betrieb der Parkhäuser verursachte Verlust/Gewinn könnte daher berücksichtigt werden. Der Beklagten berechneten den Gewinn bzw. Verlust gefolgt (alle Beträge in DM):

1999 2000 2001 53

Bruttoeinnahmen 80.380 68.329 102.370 54

Reinigung 19.868 20.000 22.905 55

Sonstige Kosten 20.491 86.523 86.389 56

AfA Schranke 19.000 57

Energie 12.433 29.000 35.000 58

Gewinn/Verlust +27.588 -67.194 - 60.824 59

Dies führe zur Abweisung der Klage hinsichtlich des Streitjahres 1999, da sich insoweit ein Gewinn von 27.588 DM ergebe. Hinsichtlich der Streitjahre 2000 und 2001 könnten maximal Verluste von 67.194 DM in 2000 und 60.824 DM in 2001 steuerlich berücksichtigt werden. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Schriftsätze vom 24. März 2009 und 1. März 2010 verwiesen. 60

Entscheidungsgründe 61

Die Klage ist hinsichtlich der Streitgegenstände des Streitjahres 1998 unzulässig, hinsichtlich der Streitgegenstände der Jahre 1999 bis 2001 begründet. Das Verfahren hinsichtlich der Feststellung gemäß § 36 Abs. 7 KStG, das ursprünglich ebenfalls streitgegenständlich war, musste abgetrennt werden. 62

Die Klage hinsichtlich der Streitgegenstände des Jahres 1998 ist unzulässig. 63

Nach § 40 Abs. 2 FGO ist die Klage nur insoweit zulässig, soweit die Klägerin geltend macht, durch den Verwaltungsakt oder durch die Ablehnung oder Unterlassung eines Verwaltungsaktes in ihren Rechten verletzt zu sein. Daran fehlt es im Streitfall hinsichtlich der Streitgegenstände des Jahres 1998.	64
Die Änderung der Besteuerungsgrundlagen für das Streitjahr 1998 beruht ausschließlich auf dem Ansatz von vGA im Zusammenhang mit den Tätigkeiten der Klägerin für den Abwasserbetrieb der Stadt. Gegen den Ansatz dieser vGA, der im außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren noch streitig war, hat sich die Klägerin im Hinblick auf die einschlägige Rechtsprechung des BFH (vgl. BFH, Urteil vom 10. Juli 1996 I R 108-109/95, BStBl II 1997, 230; BFH, Urteil vom 28. Januar 2004 I R 87/02, BFH/NV 2004, 736), der auch der erkennende Senat in ständiger Rechtsprechung folgt, im Rahmen des Klageverfahrens nicht mehr gewandt. Sie hat folgerichtig auch keinen die ursprünglichen Streitfragen des Jahres 1998 betreffenden Antrag gestellt.	65
Auch im Rahmen der beantragten Änderungen der Besteuerungsgrundlagen für das Jahr 1999 ergeben sich keine Folgen, die gegebenenfalls im Wege des Verlustrücktrags auf das Streitjahr 1998 wirken könnten.	66
Das Verfahren bzgl. der Rechtswidrigkeit des Bescheides gem. § 36 Abs. 7 KStG, das ursprünglich mit dem vorliegenden Verfahren verbunden war, musste gem. § 74 FGO abgetrennt werden.	67
Das BVerfG hat mit Beschluss vom 17. November 2009 1 BvR 2192/05, Deutsches Steuerrecht - DStR - 2010, 434 die Übergangsregelungen des Körperschaftsteuergesetzes 1977 bzgl. des Wechsels vom Anrechnungsverfahren zum Halbeinkünfteverfahren gemäß § 36 Abs. 3 KStG, § 36 Abs. 4 KStG für verfassungswidrig erklärt.	68
Da bei der Klägerin sowohl vor der Betriebsprüfung als auch danach belastetes Eigenkapital des so genannten EK 45 in der vom Verfassungsgericht beanstandeten Weise umgegliedert worden ist, kann bis zur Beseitigung der Verfassungswidrigkeit durch eine gesetzliche Neuregelung eine Entscheidung bezüglich des hier zunächst ebenfalls streitbefangenen Bescheides gem. § 36 Abs. 7 KStG nicht ergehen. Da der weitere Streitgegenstand entscheidungsreif ist, war das Verfahren insoweit abzutrennen.	69
Die Festsetzungs- und Feststellungsbescheide für die Jahre 1999 bis 2001/auf den 31. Dezember 1999 bis 2000 sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -).	70
Der Beklagte ist zu Unrecht davon ausgegangen, dass die Klägerin durch die Anmietung der Parkhäuser und deren Betrieb vGA gemäß § 8 Abs. 3 KStG an ihre alleinige Gesellschafterin in Höhe der in den drei Streitjahren erzielten Verluste vorgenommen hat.	71
Der Beklagte stützt sich insoweit auf die Rechtsprechung des BFH, der in den Entscheidungen vom 15. Mai 2002 I R 92/00, BFHE 199, 217, BFH/NV 2002, 1538; vom 14. Juli 2004 I R 9/03, BFHE 207, 142, BFH/NV 2004, 1689 und vom 22. August 2007 I R 32/06, BFHE 218, 593, BStBl II 2007, 961 ausgeführt hat, dass eine vGA darin liegen kann, dass eine Kapitalgesellschaft ohne angemessenes Entgelt Geschäfte tätigt, die im privaten Interesse ihrer Gesellschafter liegen und für die Gesellschaft selbst zu Verlusten führen. Wenn dies der Fall ist, so sind danach die von der Gesellschaft erzielten Verluste zwar bei der Ermittlung ihres (Steuer-) Bilanzgewinns zu berücksichtigen. Der so ermittelte Gewinn ist jedoch außerbilanziell um die angefallenen Verlustbeträge sowie um einen angemessenen	72

Gewinnaufschlag zu erhöhen.

Nach der BFH-Rechtsprechung liegt eine vGA jedoch nur dann vor, wenn die Gesellschaft nicht aus eigenem Gewinnstreben, z. B. im Rahmen eines Risikogeschäfts, sondern zur Befriedigung privater Interessen ihrer Gesellschafter handelt. Ein Indiz hierfür kann es sein, wenn die mit der Tätigkeit verbundenen Risiken die vorhandenen Gewinnchancen so deutlich überwiegen, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter (§ 43 Abs. 1 des Gesetzes betreffend die Gesellschaften mit beschränkter Haftung - GmbHG) das betreffende Geschäft nicht für Rechnung der Gesellschaft übernommen hätte. 73

Ein gedachter ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter, an dessen Verhalten sich prinzipiell auch die Eigengesellschaft einer Gemeinde messen lassen muss, würde nicht bereit sein, eine fortdauernde Kostenunterdeckung aus Leistungen hinzunehmen, die an sich ihrem Gesellschafter - wie im Urteilsfall einer Stadt bezogen auf einen nichtselbständigen Betrieb gewerblicher Art - obliegen. Dabei geht der BFH von der Grundüberlegung aus, dass Kapitalgesellschaften über keine außerbetriebliche Sphäre verfügen und dass deswegen verlustbringende Aktivitäten, die die Kapitalgesellschaft in gesellschaftsrechtlicher (Mit-)Veranlassung unternimmt, unter den Voraussetzungen einer ertragssteuerrechtlichen sog. Liebhaberei eine vGA der Kapitalgesellschaft an ihren Gesellschafter auslösen. 74

Der BFH kam daher zu dem Ergebnis, dass das Unterhalten eines strukturell dauerdefizitären kommunalen Eigenbetriebes in der Rechtsform einer GmbH ohne Verlustausgleich durch die Gesellschafterin regelmäßig zur Annahme einer vGA führe. 75

Ausweislich des zu der Entscheidung BStBl II 2007, 961 ergangenen Nichtanwendungserlasses (BMF vom 7. Dezember 2007, BStBl I 2007, 905; ebenso Oberfinanzdirektion Rheinland vom 21. August 2008, Körperschaftsteuer-Kartei Nordrhein-Westfalen § 4 KStG Karte 33, § 8 KStG Karte E 9) waren die Finanzbehörden angewiesen, die Grundsätze des BFH-Urteils für die Beurteilung der Zusammenfassung von Tätigkeiten in einer Eigengesellschaft nicht anzuwenden, wenn Tätigkeiten zusammengefasst worden sind, die in einem BgA hätten zusammengefasst werden können. 76

Die Grundsätze der oben dargestellten Rechtsprechung des BFH, der der erkennende Senat in der Vergangenheit grundsätzlich, wenn auch hinsichtlich der Anwendung auf kommunale Eigengesellschaften differenzierend (vgl. Ur. vom 24. März 2004 13 K 5107/00, Entscheidungen der Finanzgerichte - EFG - 2004, 1156), gefolgt ist, können im vorliegenden Fall nicht mehr zum Ansatz von vGA führen, weil das KStG durch das Jahressteuergesetz - JStG - 2009 mit Wirkung zum 25. Dezember 2008 geändert worden ist, wobei die hier maßgebliche Regelung in § 8 Abs. 7 KStG nach der Anwendungsvorschrift in § 34 Abs. 6 Satz 4 KStG n. F. auch für Veranlagungszeiträume vor 2009 und damit auch für die Streitjahre anzuwenden ist. 77

Unter Übernahme der Grundüberlegung des BFH in der Grundsatzentscheidung BStBl II 2007, 961 geht auch der Gesetzgeber davon aus, dass der Betrieb dauerdefizitärer Eigengesellschaften von Gebietskörperschaften grundsätzlich zu vGA führt, bestimmt aber in der neuen Vorschrift, dass die Rechtsfolgen einer vGA nicht zu ziehen sind (vgl. dazu z.B. Heger, Die Besteuerung der öffentlichen Hand - Ein Überblick über die Rspr. des BFH, Finanz-Rundschau – FR - 2009, 301; Bracksiek, Die neue Regelung des steuerlichen Querverbunds durch das JStG 2009, FR 2009, 15; Leippe/Baldauf, Geplante gesetzliche Verankerung des kommunalen steuerlichen Quer verbundes durch das Jahressteuergesetz 2009, Deutsche Steuerzeitschrift - DStZ - 2008, 568; Hüttemann, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, FR 2009, 308; weitere Nachweise bei Leippe, Das BMF- 78

Anwendungsschreiben zum steuerlichen Querverbund aus der Sicht der kommunalen Praxis, DStZ 2010, 106).

Entsprechend der Überlegung des BFH (in BStBl II 2007, 961 unter II. 3. b. cc. aaa. a. E.), dass der Ansatz einer vGA unterbleiben könne, wenn ein ausdrücklicher, einschränkender Regelungsbefehl vorliege, hat der Gesetzgeber in der Neufassung von § 8 Abs. 7 KStG geregelt, dass die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung im Sinne des Absatzes 3 Satz 2 bei 79

1. Betrieben gewerblicher Art im Sinne des § 4 nicht bereits deshalb zu ziehen sind, weil sie eine Dauerverlustgeschäft ausüben; 80
2. bei Kapitalgesellschaften nicht bereits deshalb zu ziehen sind, weil sie ein Dauerverlustgeschäft ausüben. Satz 1 gilt nur bei Kapitalgesellschaften, bei denen die Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar oder mittelbar auf juristische Person des öffentlichen Rechts entfällt und nachweislich ausschließlich diese Gesellschafter die Verluste aus Dauerverlustgeschäften tragen.

Nach § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG liegt ein Dauerverlustgeschäft vor, soweit aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird oder in den Fällen von Satz 1 Nr. 2 das Geschäft Ausfluss einer Tätigkeit ist, die bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu einem Hoheitsbetrieb gehört. 81

Die Klägerin erfüllt die Voraussetzungen des neu geschaffenen § 8 Abs. 7 KStG. 82

1. Sie übt ein Dauerverlustgeschäft im Sinne des § 8 Abs. 7 S. 2 KStG aus. 83

Nach dem BMF-Schreiben vom 12. November 2009, BStBl I 2009, 1303 zu den "Anwendungsfragen zu den Regelungen im JStG 2009 zur Besteuerung von Betrieben gewerblicher Art und Eigengesellschaften von juristischen Personen des öffentlichen Rechts" liegt ein Dauerverlustgeschäft im Sinne des § 8 Abs. 7 S. 2 KStG vor, wenn eine wirtschaftliche Betätigung aus einem der aufgeführten politischen Gründe ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird und der dabei entstehende Verlust ein Dauerverlust ist (Rdnr. 36 des BMF-Schreibens). Diese Auslegung findet in der Literatur Zustimmung (vgl. z.B. Leippe, DStZ 2010, 106, 110; Hüttemann, Rechtsprobleme des "neuen" Querverbundes nach dem JStG 2009, Der Betrieb - DB - 2009, 2629, 2631; Pinkos, Erläuterungen zum BMF-Schreiben zum steuerlichen Querverbund, DStZ 2010, 96, 102) und wird auch vom erkennenden Senat geteilt. 84

Die Klägerin betreibt die Parkhäuser aus einem der in § 8 Abs. 7 S. 2 KStG genannten Gründe. 85

Es ist im vorliegenden Verfahren unstreitig, dass die alleinige Gesellschafterin der Klägerin, die Stadt, die Parkhäuser in den Vorjahren aus verkehrspolitischen Gründen betrieben hat. Ohne eine entsprechende Zielsetzung wäre das langjährige Engagement der Stadt im Bereich des ruhenden Verkehrs in Anbetracht der erheblichen laufenden Verluste auch nicht verständlich. Das BMF hat im Übrigen auch ausdrücklich die Parkraumbewirtschaftung als begünstigtes wirtschaftliches Dauerverlustgeschäft bezeichnet (BMF a.a.O. Rdnr. 41). 86

Die Klägerin führte das operative Geschäft in den Streitjahren nach Überzeugung des erkennenden Senats aus den gleichen verkehrspolitischen Gründen ohne kostendeckendes 87

Entgelt fort.

Soweit der Beklagte sich dagegen wendet, argumentiert er widersprüchlich. Einerseits trägt er vor, die Klägerin übernehme die aus dem Betrieb der Parkhäuser resultierenden Verluste im Interesse ihrer Gesellschafterin, also der Stadt, andererseits soll kein Betrieb aus verkehrspolitischen Gründen vorliegen. Das Interesse der Stadt am Betrieb der Parkhäuser war und ist aber unstreitig ein verkehrspolitisches. Ohne dieses verkehrspolitische Interesse der Stadt wäre die Betätigung im Rahmen eines dauerdefizitären Parkraumbewirtschaftungsunternehmens, gleichgültig ob als BgA oder in privatrechtlichen Formen, mit den für die Stadt verbindlichen Regelungen der Gemeindeordnung des Landes Nordrhein-Westfalen zur Zulässigkeit der wirtschaftlichen Betätigung von Gemeinden (§§ 107 bis 109 GO NRW) auch nicht zu vereinbaren. 88

Es vermag auch nicht zu überzeugen, dass die Fortexistenz des BgA Parkhäuser bei der Stadt dazu führen soll, dass die Klägerin keinen Parkhausbetrieb aus verkehrspolitischen Gründen unterhalten könne, weil bereits die Stadt den Parkhausbetrieb fortführe. Auch ein Parkhausbetrieb in einem angemieteten Gebäude ist ein Parkhausbetrieb und damit ein Verkehrsbetrieb im Sinne von Abschnitt 5 Abs. 9 KStR 1995, der als BgA mit einem Versorgungsbetrieb zusammengefasst werden durfte (und nach Inkrafttreten von § 4 Abs. 3 i.V.m. Abs. 6 KStG neuer Fassung auch in Zukunft zusammengefasst werden kann). 89

Es ist das Wesen jeder echten Betriebsaufspaltung, dass ein zuvor einheitlich geführtes Unternehmen in zwei Unternehmen aufgespalten wird. Beide gemeinsam betreiben danach das vorher einheitliche Unternehmen. Dabei ist die Gewerblichkeit der Betriebsgesellschaft unproblematisch, da sie das originär gewerbliche Unternehmen, also das operative Geschäft, fortsetzt. Die Gewerblichkeit des Besitzunternehmens ergibt sich entweder aus den Grundsätzen der Betriebsaufspaltung (vgl. Schmidt/ Wacker, Einkommensteuergesetz - EStG - § 15 Rdnr. 800 ff. m.w.N.) oder bei Betrieben gewerblicher Art aus der Fiktion in § 4 Abs. 4 KStG. Wenn überhaupt, stellt sich daher nach einer echten Betriebsaufspaltung - wie im Streitfall - die Frage, ob das Besitzunternehmen noch aus der gleichen Motivation heraus betrieben wird. Dementsprechend sieht auch das BMF ausschließlich Anlass zu Ausführungen über die Besitz- und Verpachtungs-BgA (vgl. z.B. Rdnrn. 11, 12, 17 des BMF-Schreibens), nicht zu den operativen Betriebsgesellschaften. Auch in der Literatur wird lediglich Anlass gesehen, die Privilegierung von Verlusten aus der mittelbaren Förderung der privilegierten Ziele zu hinterfragen, nicht aber die der unmittelbaren Betätigung im privilegierten Bereich (vgl. z.B. Bracksiek a.a.O. unter III. 1. B., Seite 18). 90

Der Beklagte ist auch jegliche Begründung dafür schuldig geblieben, warum nach einer echten Betriebsaufspaltung das Betriebsunternehmen nicht aus den gleichen Gründen seine Tätigkeit fortsetzen sollte wie auch das Besitzunternehmen. 91

2. Es liegen dem Grunde nach auch Dauerverluste im Sinne des Gesetzes vor. 92

Das BMF führt in dem zitierten Schreiben aus, dass Dauerverluste dann vorliegen, wenn aufgrund einer Prognose nach den Verhältnissen des jeweiligen Veranlagungszeitraums nicht mit einem positiven oder ausgeglichenen Ergebnis oder nicht mit einem steuerlichen Totalgewinn zu rechnen sei (BMF a.a.O. Rdnr. 36). Der erkennende Senat schließt sich dieser Auffassung an. 93

Auch diese Voraussetzung ist im Streitfall erfüllt. Obwohl die Klägerin die Parkhäuser zu einem Pachtzins angepachtet hat, der nur einen Bruchteil des laufenden Wertverzehrs 94

abdeckt (ca. 60%), konnte sie keine positiven Ergebnisse erzielen. Selbst wenn man die nicht unerheblichen Sanierungsaufwendungen ausscheidet, ergeben sich keine positiven Ergebnisse. In allen Streitjahren waren die Verlustbeträge höher als die Summe der Einnahmen. Auch die Ergebnisse, die die Stadt in den Vorjahren aus dem Betrieb der Parkhäuser erzielt hat, waren durchgängig negativ. Wie der Beklagte zutreffend ausgeführt hat, ist ein Totalgewinn auch nicht bei Rückgabe der Parkhäuser zum Ende des Pachtzeitraumes zu erwarten, da ein Wertausgleich für den Sanierungsaufwand nur für wesentliche Verbesserungen vorgesehen ist, die nach übereinstimmender Auffassung beider Beteiligten nicht eingetreten sind. Es kommt daher nicht darauf an, ob ein möglicher Aufgabegewinn bei der Beurteilung als Dauerverlustgeschäft zu berücksichtigen ist oder nicht (vgl. dazu BMF a.a.O. Rdnr. 37).

Letztlich kann hier auch offen bleiben, ob der Dauerverlust unter Berücksichtigung der Ergebnisse der Klägerin und des bei der Stadt verbliebenen BgA Parkhäuser zusammen zu ermitteln ist (so für vergleichbare Sachverhalte z.B. Pinkos a.a.O. Seite 102) oder ob auf die einzelnen Rechtssubjekte abzustellen ist. Auch die Stadt hat aus der Verpachtung der Parkhäuser weiterhin Dauerverluste erzielt. 95

3. Die Klägerin erfüllt auch die weitere Voraussetzung des § 8 Abs. 7 Nr. 2 S. 2 KStG, wonach die Regelung des Satzes 1 nur bei Kapitalgesellschaften gilt, bei denen die Mehrheit der Stimmrechte auf juristische Personen des öffentlichen Rechts entfällt und nachweislich ausschließlich diese Gesellschafter die Verluste aus Dauerverlustgeschäften tragen. 96

Unstreitig ist die Stadt K alleinige Gesellschafterin der Klägerin. Ihr stehen auch die Stimmrechte als Gesellschafterin zu. 97

Die Stadt hat auch die gesamten Verluste aus dem Dauerverlustgeschäft getragen. Eine derartige Übernahme der Verluste liegt auch dann vor, wenn sich bei der Gesellschaft selbst handelsrechtlich in der Summe kein Verlust ergibt. Für die Tragung der Verluste ist es nicht notwendig, dass die Verluste jährlich seitens der juristischen Person des öffentlichen Rechts mittels Einlagen ausgeglichen werden. Es reicht aus dass sie von ihr im wirtschaftlichen Ergebnis getragen werden (vgl. BMF a.a.O. Rdnr. 28; vgl. dazu Pinkos a.a.O. S. 100 bis 102; Bracksiek a.a.O. S. 19). 98

Durch die Verrechnung der Verluste aus dem Parkhausbetrieb mit den Gewinnen in der Klägerin aus dem Versorgungsbetrieb trägt die Stadt als alleinige Gesellschafterin wirtschaftlich die Verluste aus dem Dauerverlustbetrieb. 99

4. Die Verluste der Klägerin aus dem Betrieb der beiden Parkhäuser beruhen auch in vollem Umfang auf dem verkehrspolitisch motivierten Betrieb der Parkhäuser ohne kostendeckendes Entgelt. 100

Nach § 8 Abs. 7 S. 3 KStG liegt ein Dauerverlustgeschäft vor, soweit u.a. aus verkehrspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird. 101

Wie der Beklagte zutreffend ausgeführt hat, ist im Verlaufe des Gesetzgebungsverfahrens der ursprünglich vorgesehene Gesetzestext (vgl. BT-Drucks. 16/10189 vom 2. September 2008), wonach ein Dauerverlustgeschäft vorliegen sollte, "wenn ..."dahingehend geändert 102

worden, dass ein Dauerverlustgeschäft vorliegt, "soweit ..." (vgl. BT-Drucks. 16/11055 vom 25. November 2008; Bericht des Finanzausschusses BT-Drucks. 16/11108 vom 27. November 2008).

Nach übereinstimmender Auffassung der Finanzverwaltung (BMF a.a.O. Rdnr. 33) und der Literatur (Pinkos a.a.O., S. 100; Bracksiek a.a.O. S. 17; Hüttemann, DB 2009, 2629, 2631; Leippe/Baldauf a.a.O. Seite 572, 573), denen sich der erkennende Senat anschließt, besteht die Befreiung von den Folgen der vGA nur insoweit, wie die Vermögensminderung bzw. verhinderte Vermögensmehrung gerade auf dem Unterhalten des Dauerverlustgeschäfts beruht. 103

Anhaltspunkte dafür, dass die Verluste der Klägerin aus dem Parkhausbetrieb in den Streitjahren teilweise aus anderen als verkehrspolitischen Gründen entstanden sind, bestehen nach Überzeugung des erkennenden Senats nicht. 104

Die Klägerin hat in den drei Streitjahren im Durchschnitt ungefähr so hohe Verluste (ca. ... DM/Jahr) mit dem Parkhausbetrieb erzielt, wie zuvor die Stadt in den drei vorangegangenen Jahren beim unmittelbaren Betrieb auch (ca. ... DM/Jahr). Dabei ist zu beachten, dass nach den anfänglichen Investitionen im Rahmen der Sanierungsmaßnahmen mit einem überdurchschnittlich hohen Verlust im Jahr 1999, die Ergebnisse der Folgejahre deutlich besser waren und sich insbesondere im dritten Streitjahr höhere erzielbare Einnahmen erkennen lassen. 105

Es sind auch keine unangemessen hohen Pachtzahlungen an die Stadt erfolgt. Die Pacht für die beiden Parkhäuser betrug jeweils ca. ... DM. Die AfA-Beträge für beide Parkhäuser betrug ca. ... DM. Damit betrug die Pacht nur ca. 60% des jährlichen Wertverzehrs. Unter Berücksichtigung des so genannten doppelten Fremdvergleichs (vgl. dazu Gosch, KStG, § 8 Rdnrn. 360 ff.; BFH-Urteile vom 28. Januar 2004 I R 87/02, BFH/NV 2004, 736 m.w.N.) konnte von der Stadt auch nicht erwartet werden, dass sie die Parkhäuser unentgeltlich zur Verfügung stellte. 106

Auch die Tatsache, dass die Klägerin die vorhersehbaren Sanierungsaufwendungen neben den Pachtzahlungen übernommen hat, indiziert nach Überzeugung des Senats nicht, dass die Verluste nicht aus verkehrspolitischen Gründen entstanden sind. Ohne die Verpachtung wären die gleichen Aufwendungen - die ausweislich der Darstellung in den Pachtverträgen vorhersehbar waren - bei der Stadt als Parkhausbetreiberin unmittelbar angefallen. Die Übertragung des Parkhausbetriebes im Rahmen der Betriebsaufspaltung auf die Klägerin hat lediglich dazu geführt, dass die unabwendbaren Kosten teilweise bei der Klägerin (operativer Verlust) und teilweise bei der Stadt (Überhang der Kosten über die Pacht) angefallen sind. 107

Aus Sicht des Senates greift die Argumentation des Beklagten, der nur die laufenden Kosten ohne die Pachtzahlungen und ohne die Sanierungsaufwendungen als verkehrspolitisch motivierte Verluste berücksichtigen will, zu kurz. Wäre dies richtig, wären die laufenden Unterhaltungs- und Bewirtschaftungskosten von durchschnittlich ca. 85.000 DM und die AfA der Vorjahre in Höhe von ca. 105.000 DM, die funktional den Pachtzahlungen und den Sanierungsaufwendungen entsprechen, ebenfalls nicht verkehrspolitisch motiviert eingesetzt worden. 108

Soweit der Beklagte davon ausgeht, dass die Klägerin gesellschaftsrechtlich veranlasst die die potentiellen Einnahmen übersteigende Kosten übernommen hat, ist dies zutreffend, aber nicht entscheidend. Dies ist die Folge der verkehrspolitischen Motivation des gesamten Investments. Ein auf Gewinnmaximierung orientierter Marktteilnehmer würde im Zweifel gar 109

kein Parkhaus in einer mittelgroßen Gemeinde zwischen zwei Großstädten betreiben.

Der Senat vertritt die Auffassung, dass Kosten, Aufwendungen oder Zuwendungen sowie 110
verhinderte Vermögensmehrungen, die mit dem Betrieb des Parkhauses nicht in einem
funktionalen Zusammenhang stehen, nach der Neuregelung mit dem Wort "soweit" in § 8
Abs. 7 KStG aus dem Anwendungsbereich der Privilegierungsvorschrift ausgeschieden
werden sollen. Er sieht sich insoweit in Übereinstimmung mit den erkennbaren Motiven des
Gesetzgebers und der Auffassung des BMF. Sowohl in der Gesetzesbegründung (vgl. BT-
Drucks. 16/10189, S. 69/70) als auch im Auslegungsschreiben des BMF (Rdnr. 34) werden
Beispiele benannt, bei denen verhinderte Vermögensmehrungen, die nicht in unmittelbarem
Zusammenhang mit dem privilegierten Zweck stehen, aus dem Privilegierungsbereich
ausgeschieden werden. Auch in der Literatur werden Beispiele genannt (vgl. z.B. Pinkos
a.a.O., S. 99/100), die mit dem eigentlichen Betreiben des Dauerverlustgeschäftes in keinem
unmittelbaren Zusammenhang stehen.

Derartige Aufwendungen, die nicht in einem funktionalen Zusammenhang mit dem 111
andauernden Betrieb der Parkhäuser stehen, liegen im Streitfall nicht vor.

5. § 8 Abs. 7 KStG ist im vorliegenden Verfahren auch anwendbar. Er fällt nicht unter das 112
Anwendungsverbot des Art. 108 Abs. 3 S. 2 AEUV (früher Art. 88 EG-Vertrag).

Nach Art. 108 Abs. 3 AEUV ist die Kommission von jeder beabsichtigten Einführung oder 113
Umgestaltung von Beihilfen so rechtzeitig zu unterrichten, dass sie sich dazu äußern kann. Ist
sie der Auffassung, dass ein derartiges Vorhaben nach Art. 107 mit dem Binnenmarkt
unvereinbar ist, so leitet sie unverzüglich das in Abs. 2 vorgesehene Verfahren ein. Der
betreffende Mitgliedstaat darf die beabsichtigte Maßnahme nicht durchführen, bevor die
Kommission einen abschließenden Beschluss erlassen hat.

Die Regelung in § 8 Abs. 7 KStG i. V. m. den in den Streitjahren noch nicht geltenden 114
weiteren Änderungen durch das Jahressteuergesetz 2009 stellt keine neue Beihilfe im Sinne
des Art. 108 Abs. 3 AEUV dar.

Nach Art. 1 der Verordnung (EG) Nr. 659/1999 des Rates vom 22. März 1999 über 115
besondere Vorschriften für die Anwendung von Art. 93 des EG-Vertrages (jetzt Art. 108
AEUV) sind Beihilfen alle Maßnahmen, die die Voraussetzungen des Artikels 92 Abs. 1 (jetzt
Art. 107 AEUV) des Vertrages erfüllen. Bestehende Beihilfen sind unter anderem alle
Beihilfen, die vor Inkrafttreten des Vertrages in dem entsprechenden Mitgliedstaat bestanden,
also Beihilferegulungen und Einzelbeihilfen, die vor Inkrafttreten des Vertrags eingeführt
worden sind und auch nach dessen Inkrafttreten noch anwendbar sind (Art. 1 b der
Verordnung). Neue Beihilfen sind alle Beihilfen, also Beihilferegulungen und Einzelbeihilfen,
die keine bestehenden Beihilfen sind, einschließlich Änderungen bestehender Beihilfen (Art.
1 c der Verordnung)

a. Die Neuregelung in § 8 Abs. 7 KStG regelt sowohl hinsichtlich der kommunalen 116
Eigengesellschaften, als auch hinsichtlich der BgA eine Beihilfe.

Der Senat geht mit der Entscheidung des Gerichtshofs der Europäischen Union - EuGH - in 117
dem Verfahren Cassa di Risparmio di Firenze SpA und andere (Urteil vom 10. Januar 2006 C
222/04, Sammlung der Entscheidungen des Europäischen Gerichtshofs – Sammlung oder
Slg. - 2006, I-289, Rdnr. 107) davon aus, dass auch Städte und Gemeinden Unternehmen im

Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV sein können, weil sie wirtschaftliche Tätigkeiten ausübende Einheiten darstellen und die Frage der Rechtsform und der Art ihrer Finanzierung für die Einordnung gleichgültig ist.

- b. Die Regelungen des steuerlichen Querverbundes stellen sich auch als Beihilferegelung im Sinne des Europarechtes dar. 118

Der Begriff der Beihilfe ist nach ständiger Rechtsprechung des EuGH weiter als der der Subvention; er umfasst nicht nur positive Leistungen, wie etwa die Subventionen selbst, sondern auch Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen regelmäßig zu tragen hat, und die damit, obwohl sie keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen nach Art und Wirkung gleichstehen. Daraus folgt, dass eine Maßnahme, mit der die staatlichen Stellen bestimmten Unternehmen eine Abgabenerleichterung gewähren, die zwar nicht mit der Übertragung staatlicher Mittel verbunden ist, aber die Begünstigten finanziell besser stellt als die übrigen Abgabepflichtigen, eine staatliche Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV ist (EuGH a.a.O. Rdnr. 131/132). 119

- c. Es kann im konkreten Fall offen bleiben, ob die weiteren Voraussetzungen des Art. 107 Abs. 1 AEUV vorliegen. 120

Es kann hier dahingestellt bleiben, ob die weiteren Voraussetzungen für eine Beihilfe im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV, also neben der staatlichen Maßnahme oder einer Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel, die Eignung den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen, die Vorteilsgewährung an den Begünstigten und die zumindest drohende Wettbewerbsverfälschung (vgl. EuGH, Urteil vom 24. Juli 2003 in dem Verfahren Altmark Trans GmbH, C 280/00, Sammlung 2003, I-7747, Rdnr. 75) vorliegen, oder ob die Regelung nicht unter Art. 107 Abs. 1 AEUV fällt, weil sie als ein Ausgleich anzusehen ist, der die Gegenleistung für Leistungen bildet, die von Unternehmen, denen sie zugutekommt, zur Erfüllung gemeinwirtschaftlicher Verpflichtungen erbracht werden, so dass diese Unternehmen in Wirklichkeit keinen finanziellen Vorteil erhalten und die genannte Maßnahme somit nicht bewirkt, dass sie gegenüber den mit ihnen im Wettbewerb stehenden Unternehmen in eine günstigere Wettbewerbsstellung gelangen (EuGH a.a.O. Rdnr. 87). 121

- d. Auch wenn man annimmt, dass die gesetzliche Neuregelung eine Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 AEUV betrifft, greift die Anwendungssperre des Art. 108 Abs. 3 AEUV nicht ein, weil mit der gesetzlichen Neuregelung inhaltlich die alte Rechtslage fortgeschrieben wird. 122

Die als Beihilfen einzuordnenden Steuervorteile im Querverbund kommunaler Unternehmen beruhen auf der Auslegung und Anwendung von Vorschriften über die Besteuerung der öffentlichen Hand, die in dieser Form seit dem KStG von 1925 bestehen (vgl. z.B. RFH vom 16. Februar 1932 I A 553/31, RStBl 1932, 305). Grundlage der bisherigen Rechtsauffassung in der Bundesrepublik war die Entscheidung vom 20. März 1956 (BFH, Urteil vom 20. März 1956 I 317/55 U, BStBl III 1956, 166), mit der der BFH die Möglichkeit zur Verlustverrechnung beschränkte, indem er forderte, dass die Betriebe gleichartig sein müssten oder zwischen ihnen ein enger wechselseitiger technisch-wirtschaftlicher Zusammenhang bestehen müsse. Die in den Körperschaftsteuerrichtlinien 1995 als weiterhin wesentlich zitierten Entscheidungen des BFH aus dem Jahr 1967 nehmen eindeutig auf diese Grundsatzentscheidung Bezug (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 16. Januar 1967 Gr. S. 4/66, 123

Auf diesem vor dem Inkrafttreten des EG-Vertrages am 1. Januar 1958 in der Bundesrepublik 124
Deutschland begründeten Rechtsverständnis beruht die Auffassung der Finanzverwaltung,
wie sie zum Beispiel in den Körperschaftsteuerrichtlinien dokumentiert ist. Auch die
Finanzrechtsprechung folgte dieser Interpretation bis in die jüngere Vergangenheit (vgl. zur
jüngsten Rechtsprechung des BFH die Darstellung bei Heger, FR 2009, 301).

Nach der Grundsatzentscheidung des BFH in BStBl II 2007, 961 verfolgte zunächst die 125
Finanzverwaltung mit dem Nichtanwendungserlass, danach der Gesetzgeber, das Ziel der
Aufrechterhaltung der Rechtslage, wie sie sich aus der früher übereinstimmenden
Rechtsprechung und Verwaltungsauffassung ergab. Das Ziel des Gesetzgebers war
ausweislich der vorliegenden Dokumente die bisherige steuerliche Handhabung durch die
betroffenen Steuerpflichtigen und die Finanzverwaltung gesetzlich abzusichern (vgl. BT-
Drucks. 16/10189, Seiten 1 und 69; 16/11108, Seiten 1 und 6). Es besteht auch
Einvernehmen in der Literatur, dass das Ziel des Gesetzgebers die Fortschreibung der
bisherigen Verwaltungsgrundsätze war (grundlegend: Weitemeyer, Verdeckte
Gewinnausschüttungen bei der öffentlichen Hand nach dem JStG 2009 und die Schranken
des Europäischen Beihilfenrechts, FR 2009, 1-15; siehe auch Leippe, DStZ 2010, 106, 116;
Hüttemann, DB 2009, 2629, 2633; Heger, FR 2009, 301, 307; Müller-Gatermann, Die
Besteuerung der Kommunen - eine Bestandsaufnahme, FR 2009, 314, 320).

Eine neue Beihilfe im Sinne von Art. 108 Abs. 3 AEUV liegt daher nur dann vor, wenn trotz 126
der Zielrichtung des Gesetzgebers, nur die bisherige Verwaltungsauffassung gesetzlich
abzusichern, eine Änderung der bisherigen (Alt-) Beihilfe im Rahmen des steuerlichen
Querverbundes durch § 8 Abs. 7 KStG und die mit ihm zusammen ergangenen
Neuregelungen eingetreten ist.

Der erkennende Senat geht dabei entsprechend Art. 4 Abs. 1 der Verordnung (EG) Nr. 127
794/2004 der Kommission vom 21. April 2004 zur Durchführung der Verordnung (EG) Nr. 600
59/190099 des Rates über besondere Vorschriften die Anwendung von Art. 93 des EG-
Vertrages (jetzt 108 AEUV) davon aus, dass die Änderung einer bestehenden Beihilfe jede
Änderung ist, außer einer Änderung rein formaler oder verwaltungstechnischer Art, die keinen
Einfluss auf die Würdigung der Vereinbarkeit der Beihilfemaßnahme mit dem gemeinsamen
Markt haben kann.

Danach liegt keine Änderung der bisherigen Beihilfen durch die Regelungen des steuerlichen 128
Querverbundes vor. Die bisherige Verlustverrechnung soll durch die gesetzliche Neufassung
materiell-rechtlich nicht geändert werden. Die bisherigen Verwaltungsanweisungen sind nur
gesetzlich geregelt worden. Die bisherigen Verwaltungsanweisungen sind auch in der weit
überwiegenden Anzahl aller praktischen Fälle zur Anwendung gebracht worden. Unter
Berücksichtigung der Tatsache, dass in Deutschland über 11.500 selbstständige Städte und
Gemeinden existieren, von denen die ganz überwiegende Mehrzahl BgA und auch
Eigengesellschaften hat, erweisen sich die wenigen Fälle, in denen eine Besteuerung
abweichend von den bisherigen Verwaltungsgrundsätzen erfolgt ist, als
vernachlässigenswerte Größe, auch wenn die betreffenden Entscheidungen naturgemäß
spektakulär waren. Die Lebenswirklichkeit wurde durch die über 50 Jahre andauernde, auf
der Rechtsprechung des BFH in den fünfziger Jahren basierende, Verwaltungsauffassung
geprägt.

Im Lichte dieser Tatsachengrundlage erweist sich die Umgestaltung von Verwaltungsvorschriften zu einer gesetzlichen Regelung nicht als materielle Änderung und damit nicht als Umgestaltung der Beihilferegelung (ebenso m.w.N. Weitemeyer a.a.O., Seite 13/14).

- e. Die Anwendung des § 8 Abs. 7 KStG führt im Streitfall auch nicht zu einer Erweiterung der bisherigen Möglichkeiten des steuerlichen Querverbundes. 130

Das gefundene Ergebnis zur Anwendung des Art. 108 Abs. 3 AEUV wird auch nicht dadurch in Zweifel gestellt, dass sich im konkreten Fall eine Erweiterung der Möglichkeiten des steuerlichen Querverbundes gegenüber dem bisherigen Richtlinienregelungen ergeben hätte. 131

Sowohl nach Abschnitt 5 Abs. 9 der KStR 1995 als auch nach der Neuregelung in § 4 Abs. 3 i.V.m. Abs. 6 KStG (anwendbar ab 2009) konnten und können in BgA Verkehrs- und Versorgungsbetriebe zusammengefasst werden. Die gleichen Regelungen galten und gelten nach Abschnitt 5 Abs. 11a KStR 1995 bzw. nach § 8 Abs. 9 Nr. 2 KStG (anwendbar ab 2009) für Kapitalgesellschaften, deren Anteilseigner juristische Personen des öffentlichen Rechts sind. 132

Da die Stadt in der Klägerin einen Verkehrsbetrieb, nämlich die Parkhäuser, und den Versorgungsbetrieb zusammengefasst hat, ergeben sich entgegen der Auffassung des Beklagten keine erweiterten Möglichkeiten für den steuerlichen Querverbund. Die gegenteilige Auffassung des Beklagten basiert ausschließlich auf der für den Senat nicht nachvollziehbaren Auffassung, dass der Betrieb der Parkhäuser, bei dem es sich ohne Zweifel um einen Betrieb der Parkraumbewirtschaftung im Sinne von Rdnr. 41 des BMF-Schreibens handelt, kein Verkehrsbetrieb sei, weil die Stadt selbst ebenfalls mit der Verpachtung der Parkhäuser einen Verkehrsbetrieb unterhalte. Der Senat hat bereits unter 1. dargelegt, warum er dieser Auffassung nicht folgen kann. Zur Vermeidung von Wiederholungen wird darauf Bezug genommen. 133

- f. Der Senat kann auch ohne Vorlage an den EuGH in der Sache entscheiden. 134

Das erkennende Gericht ist als Instanzgericht nach Art. 267 AEUV nicht zur Aussetzung des Verfahrens und zur Vorlage an den Gerichtshof der Europäischen Union verpflichtet. Das Gericht sieht im vorliegenden Verfahren auch keinen Anlass zu einer Vorlage, da seine Auffassung in der europarechtlichen Frage der der unterlegenden Finanzverwaltung (BMF) entspricht, wobei allerdings Zweifel bestehen, ob sich die den Beklagten anweisenden Stellen der Finanzverwaltung in Übereinstimmung mit der Rechtsauffassung des BMF befinden. 135

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. 136

Die Revision war gem. § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen, da die Frage der rückwirkenden Anwendung der Neuregelungen zum kommunalen Querverbund und auch die Qualifizierung im Rahmen des europarechtlichen Beihilfenrechtes Fragen von grundsätzlicher Bedeutung betrifft. 137

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. § 709 der Zivilprozessordnung. 138

