

FG Baden-Württemberg, Urteil vom 08.04.2016 – 10 K 1439/14

Tenor:

1. Der Bescheid über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag vom 7. August 2013 für das Jahr 2007 sowie die Einspruchsentscheidung vom 24. Februar 2014 für das Jahr 2007 und

der Bescheid über Gewerbesteuermessbetrag vom 7. August 2013 für das Jahr 2007 sowie die Einspruchsentscheidung vom 24. Februar 2014 für das Jahr 2007 und

der Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer vom 7. August 2013 auf den 31. Dezember 2007, sowie die Einspruchsentscheidung vom 24. Februar 2014 und

der Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbe-verlustes vom 7. August 2013 auf den 31. Dezember 2007 sowie die Einspruchsentscheidung vom 24. Februar 2014

werden aufgehoben.

2. Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

3. Die Revision wird nicht zugelassen.

4. Das Urteil ist hinsichtlich der Kosten vorläufig vollstreckbar. Ermöglicht der Kostenfestsetzungsbeschluss eine Vollstreckung im Wert von mehr als 1.500 EUR, hat die Klägerin in Höhe des vollstreckbaren Kostenerstattungsanspruches Sicherheit zu leisten. Bei einem vollstreckbaren Kostenerstattungsanspruch bis zur Höhe von 1.500 EUR kann der Beklagte der vorläufigen Vollstreckung widersprechen, wenn die Klägerin nicht zuvor in Höhe des vollstreckbaren Kostenanspruchs Sicherheit geleistet hat, §§ 151 Finanzgerichtsordnung (FGO) i.V.m. 708 Nr. 11, 709, 711 Zivilprozessordnung (ZPO).

5. Die Zuziehung eines Bevollmächtigten zum Vorverfahren wird für notwendig erklärt.

Tatbestand:

Die Klägerin ist als große Kreisstadt eine Körperschaft des öffentlichen Rechts. Auf dem Gebiet der Klägerin befinden sich mehrere Parkflächen, die bis auf den Parkplatz am X alle im Eigentum der Klägerin stehen. Ein Teil dieser Flächen ist laut Auszügen aus dem Bebauungsplan der Klägerin als Verkehrsflächen besonderer Zweckbestimmung ausgewiesen und damit auch straßenrechtlich im Sinne des § 5 Abs. 6 des Straßengesetzes Baden-Württemberg (StrG BW) als Straße gewidmet.

Im Rahmen der Umsetzung des vom Gemeinderat der Stadt Y am 2. Oktober 1993 beschlossenen Parkraumkonzepts legte die Klägerin diese Flächen in einer Anordnung des Ordnungsamts vom 22. März 1993 als öffentlich zugängliche Flächen fest, die zum Abstellen von Kraftfahrzeugen als gebührenpflichtige Parkplätze genutzt werden können. Die Anordnung erging aufgrund § 44 Abs. 1 i.V.m. § 45 Abs. 1 und 3 der Straßenverkehrsordnung (StVO) durch die Klägerin als Straßenverkehrsbehörde. Die Parkplätze waren bereits mit dem Zeichen 314 StVO ausgewiesen und

wurden durch das Zusatzschild „mit Parkschein werktags 8.00 - 18.00 Uhr“ (Zeichen 1052-33 und 1042-31 StVO) ergänzt. In diesem Zusammenhang wurden auch Parkscheinautomaten auf den jeweiligen Flächen aufgestellt.

Mittels der Rechtsverordnung über die Erhebung von Parkgebühren im Stadtgebiet Y (Kernstadt) vom 23. August 1993 legte die Klägerin die Höhe der Gebühren für die gebührenpflichtigen Parkplätze fest. Die Rechtsgrundlage für die Erhebung von Parkgebühren ergibt sich aus § 6a Abs. 6 S. 1 des Straßenverkehrsgesetzes (StVG) i.V.m. § 2 Kommunalabgabengesetz Baden-Württemberg (KAG). Die jüngste Parkgebührensatzung wurde am 9. Dezember 2009 beschlossen. Demnach waren folgende öffentliche Flächen in der Zeit zwischen 8.00 Uhr und 18.00 Uhr als gebührenpflichtige Parkplätze ausgewiesen:

- Parkplätze „A“
- Parkplätze „B“
- Parkplätze „X“
- Z
- C
- F
- Parkplätze am D

Die Parkgebühren sind so gestaffelt, dass mit zunehmender Parkdauer der Gebührensatz je Stunde steigt. Die höheren Gebühren für Dauerparker erfolgten zur Verstärkung der verkehrslenkenden Wirkung und sollten einen schnelleren Umschlag der Parkplätze bewirken. Die Parkplätze wurden durch den Gemeindevollzugsdienst in der Regel zweimal am Tag kontrolliert. Etwaige Parkverstöße wurden als Ordnungswidrigkeit nach § 49 Abs. 1 Nr. 13 StVO geahndet. Die Flächen sind nicht durch Schrankenanlagen von der Straße abgesperrt. Vor allem die Parkfläche am A ist im überwiegenden Teil nur anhand von Straßenmarkierungen gegenüber den restlichen Verkehrsflächen abgetrennt.

Die Parkplätze werden im Sinne des 1993 beschlossenen Parkraumkonzepts überwiegend von Kurzzeitparkern genutzt.

Vor Umsetzung des Parkraumkonzepts hat der Eigenbetrieb Stadtwerke Y (mittlerweile Stadtwerke Y GmbH) einen Antrag auf verbindliche Auskunft gem. § 89 Abs. 2 AO hinsichtlich der steuerlichen Einordnung der öffentlichen Parkflächen gestellt. Dem Antrag vom 28. Oktober 1992 lag die Frage zu Grunde, ob die Bewirtschaftung der Parkflächen „X“, „H“, „A“ und „G“ einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) im Sinne des § 4 Abs. 1 KStG begründet und dem Eigenbetrieb Stadtwerke bzw. bestehenden BgA Stadtwerke übertragen werden kann.

Mit Schreiben vom 10. Dezember 1992 erteilte der Beklagte (das Finanzamt Y -FA-) daraufhin folgende verbindliche Auskunft:

„Der Betrieb von Parkuhren durch juristische Personen des öffentlichen Rechts (Stadt Y) ist als Ausübung öffentlicher Gewalt (hoheitliche Tätigkeit) anzusehen, soweit er im Rahmen der Straßenverkehrsordnung durchgeführt wird (Parkuhren an Parkbuchten).

Für eine hoheitliche Tätigkeit spricht insbesondere der Einsatz von Politessen und Polizei zur Überwachung der Parkplätze. Außerdem deutet die Verwendung des Begriffs „Parkgebühren“ auf eine hoheitliche Tätigkeit hin.

Die Unterhaltung von Parkplätzen und von Parkhäusern stellt hingegen eine wirtschaftliche Tätigkeit dar, wenn

- die Parkplätze gegenüber dem Betrieb von Parkuhren im Rahmen der Straßenverkehrsordnung (Straßenseite) klar abgrenzbar sind,
- keine Überwachung durch Hoheitsträger (z.B. Politessen) erfolgt.

Eine Zufahrtsbeschränkung durch „Schranke“ und dergleichen ist nicht zwingend erforderlich. Auch ist eine ständige personelle Überwachung für eine wirtschaftliche Tätigkeit ebenfalls nicht erforderlich. Zur Klarstellung sollten auf derartigen Parkplätzen und Garagen deutlich Hinweisschilder angebracht sein, die auf den Betreiber hinweisen, und ein Entgelt statt Gebühren erhoben werden.“

Als Folge der verbindlichen Auskunft rechnete die Klägerin die Parkflächen nicht - wie ursprünglich geplant - dem Eigenbetrieb zu, sondern behandelte sie steuerlich als hoheitliche Tätigkeit. Weder die Einnahmen noch die Ausgaben aus der Bewirtschaftung der Parkflächen wurden der Körperschaft, Gewerbe- und der Umsatzsteuer unterworfen.

Ab September 2011 fand bei der Klägerin eine Außenprüfung für die Jahre 2007 bis 2010 statt. Der Prüfer kam zu dem Ergebnis, dass die Parkraumbewirtschaftung steuerlich nicht dem Hoheitsbereich der Klägerin zuzuordnen sei, sondern im Rahmen eines BgA geführt werde (siehe hierzu den geänderten Betriebsprüfungsbericht vom 26. März 2013). Das FA forderte die Klägerin als Reaktion auf die Feststellungen der Außenprüfung auf, Steuererklärungen sowie die Gewinnermittlungen für den Parkplatz "A" einzureichen.

Im Anschluss an die Betriebsprüfung kam es, sowohl in mehreren Schriftsätzen als auch bei einem persönlichen Treffen am 9. Juli 2012, zu einer ausführlichen Erörterung der Sach- und Rechtslage zwischen dem FA und der Klägerin, die jedoch ohne Ergebnis blieb. Die Klägerin gab zwar keine formellen Steuererklärungen ab, legte aber dem FA eine tabellarische Übersicht „zur ertragssteuerrechtlichen Grundlage“ für die Parkplätze vor (vgl. die Übersichten in der Körperschaftsteuer- und der Gewerbesteuerakte).

Das FA wertete diese Übersicht in den Bescheiden vom 7. August 2013 aus und erließ Bescheide über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag für die Jahre 2005 bis 2010 und über Gewerbesteuermessbetrag für die Jahre 2005 bis 2010. Unter demselben Datum ergingen auch Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags jeweils auf den 31. Dezember für die Jahre 2005 bis 2010 und über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes jeweils auf den 31. Dezember für die Jahre 2006 bis 2010.

Die Bescheide über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag für die Jahre 2005 bis 2010 und die Bescheide über Gewerbesteuermessbetrag für die Jahre 2005 bis 2010 setzten jeweils eine Steuer von null Euro fest.

Die gegen sämtliche Bescheide erhobenen Einsprüche, wies das FA - soweit sie die Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag betreffen - mit Einspruchsentscheidungen vom 24. Februar 2014 als unzulässig zurück. Die übrigen Einsprüche wies das FA mit Einspruchsentscheidungen vom 24. Februar 2014 als unbegründet zurück.

Die Einspruchsentscheidungen vom 24. Februar 2014 begründete das FA mit den Feststellungen des Berichtes über die Außenprüfung. Danach begründe die Klägerin einen BgA, wenn sie eine wirtschaftliche und damit nachhaltige Tätigkeit zur Erbringung entgeltlicher Leistungen ausübe, welche sich innerhalb ihrer Gesamtbetätigung wirtschaftlich heraushebe. Handele die Klägerin dabei auf privatrechtlicher Grundlage, komme es auf weitere Voraussetzungen nicht an. Die Parkraumbewirtschaftung der vom öffentlichen Verkehr abgegrenzten Parkflächen sei nicht dem Hoheitsbereich zuzuordnen. Entscheidend sei dabei, ob die Klägerin mit der Tätigkeit in unmittelbarem Wettbewerb zu anderen Anbietern trete. Davon sei auszugehen, da auch von privaten Anbietern die Überlassung von Stellplätzen angeboten würde. Zwar habe die Klägerin auf hoheitlicher Grundlage nach den § 44, 45 StVO gehandelt, eine Nichtbesteuerung würde jedoch zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führen. Eine hoheitliche Nutzung wäre nach Ansicht des FA nur anzuerkennen, wenn der Parkplatz im Rahmen der StVO betrieben und eine Höchstparkdauer festgelegt werde. Eine Nutzung der besagten Flächen im Rahmen der StVO unter Festlegung eines Parkverbots nach einer gewissen Dauer sei von der Stadt nicht nachgewiesen worden. Vielmehr handele es sich im vorliegenden Fall um eine uneingeschränkte Parkmöglichkeit, werktags für die Zeit von 8:00 bis 18:00 Uhr gegen Entgelt. Des Weiteren ging das FA davon aus, dass es sich bei den streitgegenständlichen Parkflächen um unselbständige Parkflächen handele, wobei es unbeachtlich sei, dass die entsprechenden Flächen öffentlich-rechtlich als Fahrbahn gewidmet seien. Zusätzlich sah das FA einen Teil der Einsprüche als unzulässig an. Es mangle der Klägerin bei diesen Bescheiden an einer Beschwer, da die Steuerbescheide zu keiner Steuerbelastung der Klägerin geführt hätten. Ein Steuerbescheid, in dem eine Steuer mit null Euro festgesetzt sei, verletze die Rechte der Klägerin nicht.

Die Klägerin hat am 25. März 2014 beim Finanzgericht Baden-Württemberg Klage erhoben und trägt zur Begründung vor, die Parkflächen seien von der Klägerin nicht im Rahmen eines BgA, sondern rein hoheitlich geführt worden. Alle Parkflächen seien im Rahmen einer rein hoheitlichen Maßnahme auf Grund einer Anordnung nach § 44 Abs. 1 i.V.m. § 45 Abs. 1 und 3 StVO durch die Klägerin als Straßenverkehrsbehörde als öffentlich zugängliche Flächen festgelegt worden, die zum Abstellen von Kraftfahrzeugen als gebührenpflichtige Parkplätze genutzt werden könnten. Der Sachverhalt entspreche im Wesentlichen dem Sachverhalt des Urteils des BFH vom 27. Februar 2003 (V R 78/01, BFHE 201, 554, BStBl II 2004, 431) in dem die Parkraumbewirtschaftung im Rahmen der StVO als eine nichtunternehmerische bzw. hoheitliche Tätigkeit angesehen werde.

Schließlich genieße die Klägerin wegen der verbindlichen Auskunft des FA aus dem Jahre 1992 für die Jahre 2007 bis 2010 ebenfalls Vertrauensschutz, weil das FA den Aussagen in ihrer verbindlichen Auskunft bis zur Außenprüfung nie widersprochen und sie auch nicht aufgehoben habe.

Weiter führt die Klägerin aus, dass es nach ständiger Rechtsprechung in Fällen wie dem Vorliegenden für die Darlegung einer Rechtsverletzung ausreiche, dass die Klägerin geltend mache, sie sei mangels Vorliegens eines BgA nicht ertragssteuerpflichtig und durch die auf null Euro lautenden Steuerbescheide sei daher zu Unrecht ihre Ertragssteuerpflicht bejaht worden. Auch wenn diese Bescheide eine Steuer von null Euro festsetzten, bestehe die Möglichkeit, dass aufgrund der Folgewirkungen der Bescheide und ihrer Feststellungen die Rechte der Klägerin verletzt werden. So liege den Bescheiden die Annahme des FA zugrunde, dass die Parkraumbewirtschaftung der Klägerin einen BgA und damit eine grundsätzliche Steuerpflicht begründe. Genau jene Steuerpflicht sei im vorliegenden Verfahren jedoch die entscheidungserhebliche Rechtsfrage, insbesondere auch deshalb, weil das Bejahen eines BgA nach dem Wortlaut des § 2 Abs. 3 Umsatzsteuergesetz (UStG) auch umsatzsteuerlich zum Vorliegen der Unternehmereigenschaft und grundsätzlich zu einer Umsatzsteuerpflicht führe.

Die Klägerin beantragt, 1. den Bescheid über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag vom 7. August 2013 für das Jahr 2007 sowie die Einspruchsentscheidung vom 24. Februar 2014 für das Jahr 2007, den Bescheid über Gewerbesteuermessbetrag vom 7. August 2013 für das Jahr 2007 sowie die Einspruchsentscheidung vom 24. Februar 2014 für das Jahr 2007, den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer vom 7. August 2013 auf den 31. Dezember 2007, sowie die Einspruchsentscheidung vom 24. Februar 2014, den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes vom 7. August 2013 auf den 31. Dezember 2007 sowie die Einspruchsentscheidung vom 24. Februar 2014 aufzuheben. 2. die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären. 3. hilfsweise für den Fall des Unterliegens die Revision zuzulassen.

Das FA beantragt, die Klage abzuweisen, hilfsweise die Zulassung der Revision und bezieht sich zur Begründung im Wesentlichen auf die Einspruchsentscheidungen vom 24. Februar 2014 und die Ausführungen im geänderten Betriebsprüfungsbericht vom 26. März 2013.

Am 9. Juli 2015 hat vor dem Berichterstatter des Senats ein Erörterungstermin stattgefunden. Der Senat hat am 8. April 2016 mündlich verhandelt. Auf beide Niederschriften wird verwiesen.

Wegen weiterer Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf die vorgelegten Behördenakten (Rechtsbehelfsakte, Körperschaftsteuerakte, Gewerbesteuerakte und Betriebsprüfungsakte) Bezug genommen.

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist begründet.

Die angefochtenen Bescheide sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin daher in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

1. Die Klage ist zulässig. Dies gilt auch für die Bescheide über Körperschaftsteuer und über Gewerbesteuermessbetrag, soweit sie in dem Streitjahr 2007 jeweils nur eine Steuer in Höhe von null Euro festsetzen und damit grundsätzlich keine Beschwer entfalten. Allerdings enthält die Festsetzung der Steuer in Höhe von null Euro die Feststellung, dass die Parkraumbewirtschaftung der Klägerin einen BgA und damit eine grundsätzliche Steuerpflicht begründet. Der Regelungsgehalt der Steuerbescheide reicht damit über die bloße Steuerfestsetzung hinaus und beinhaltet somit eine Beschwer für die Klägerin (vgl. BFH-Urteil vom 17. Juni 2009 VI R 46/07, BFHE 226, 53, BStBl II 2010, 72; Gräber/Levedag, FGO, 8. Aufl., § 40 Rn. 100).

2. Die Klage ist auch begründet. Die Klägerin hat mit der Überlassung der Parkplätze keinen BgA i.S.d. § 4 Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz (KStG) 2002 unterhalten, sondern war vielmehr hoheitlich tätig.

a) Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind mit ihren BgA unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG 2002). BgA sind alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben (§ 4 Abs. 1 KStG 2002).

Zu den BgA gehören nicht hoheitliche Tätigkeiten und auch nicht Betriebe, die überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen, sofern sich die hoheitliche und die wirtschaftliche Tätigkeit nicht trennen lässt („Hoheitsbetriebe“, § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG 2002). Unter Ausübung öffentlicher Gewalt sind Tätigkeiten zu verstehen, die der juristischen Person des öffentlichen Rechts eigentümlich und vorbehalten sind. Kennzeichnend dafür ist die Erfüllung spezifisch öffentlich-rechtlicher Aufgaben, die aus der Staatsgewalt abgeleitet sind, staatlichen Zwecken dienen und zu deren Annahme der Leistungsempfänger aufgrund gesetzlicher oder behördlicher Anordnung verpflichtet ist (vgl. BFH-Urteile vom 7. November 2007 I R 52/06, BFHE 219, 563, BStBl II 2009, 248 m.w.N.). Eine Ausübung öffentlicher Gewalt ist allerdings insoweit ausgeschlossen, als sich die Körperschaft durch ihre Einrichtungen in den allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr einschaltet und eine Tätigkeit ausübt, die sich ihrem Inhalt nach von der Tätigkeit eines privaten gewerblichen Unternehmens nicht wesentlich unterscheidet. Dann bewegt sich auch die juristische Person des öffentlichen Rechts in Bereichen der unternehmerischen Berufs- und Gewerbeausübung, in denen private Unternehmen durch den Wettbewerb mit (grundsätzlich nicht steuerpflichtigen) Körperschaften des öffentlichen Rechts ihrerseits nicht benachteiligt werden dürfen (vgl. BFH-Urteil vom 3. April 2012 I R 22/11, BFH/NV 2012, 1334 m.w.N.).

b) Bei Anwendung dieser Grundsätze betrieb die Klägerin die Parkplätze nicht im Rahmen eines BgA, sondern führte diese rein hoheitlich.

aa) Den überwiegenden Teil der betreffenden Parkflächen widmete die Klägerin konkludent gem. § 5 Abs. 6 Satz 1 StrG BW dem öffentlichen Verkehr. Sie legte als Straßenverkehrsbehörde die Parkflächen im Rahmen einer rein hoheitlichen Maßnahme aufgrund einer Anordnung nach § 44 Abs. 1 i.V.m. § 45 Abs. 1 und 3 StVO als öffentlich zugängliche Flächen fest, die zum Abstellen von Kraftfahrzeugen als gebührenpflichtige Parkplätze genutzt werden können. Folglich handelt es sich bei einem Teil der Parkflächen nicht um Flächen außerhalb einer Straße. Die Flächen fallen daher weiterhin in den unstreitig hoheitlichen Bereich der Straße, welches eine Tätigkeit darstellt, die der öffentlichen Hand eigentümlich und vorbehalten ist. Die Annahme eines BgA für diese Teilflächen scheidet daher aus. Der BFH sieht in seiner Entscheidung vom 1. Dezember 2011 zumindest Parkflächen innerhalb der Straße ausdrücklich als eine hoheitliche Tätigkeit an (vgl. BFH-Urteil vom 1. Dezember 2011 V R 1/11, BFHE 236, 235, BFH/NV 2012, 534). Auch die nicht ausdrücklich im Bebauungsplan als öffentliche Verkehrsfläche ausgewiesenen Teile der als Parkplätze genutzten Flächen stellen vorliegend regelmäßig unselbständige Parkflächen dar. Sie sind in den Straßenkörper der öffentlichen Verkehrsflächen derart einbezogen, dass sie mit diesem eine Einheit bilden. Die Einbeziehung erfolgt beispielsweise durch eine Markierung mit weißen Linien oder durch Längsstreifen (vgl. die Pläne in der Gerichtsakte, S. 112 ff.) Regelmäßig schließen die Parkflächen trennungslos an die Straßen an und sind daher als unselbständig anzusehen.

bb) Der Charakter der hoheitlichen Tätigkeit folgt insbesondere daraus, dass die Überlassung aus Gründen der Sicherheit und Ordnung erfolgte. Dies gilt vorliegend für alle Parkflächen. So ordnete die Gemeinde als Straßenverkehrsbehörde gem. § 44, 45 StVO aus Gründen der Sicherheit und Ordnung die Aufstellung von Parkscheinautomaten nach § 13 StVO und entsprechender Verkehrszeichen an. Die Parkgebühren wurden nach Maßgabe einer Parkgebührenordnung nach § 6a Abs. 6 StVG erhoben. Ein Verstoß gegen die Parkbestimmungen war bußgeldbewehrt gem. § 24 StVG i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 13 StVO. Die Einhaltung der Parkbestimmungen wurde durch den Verkehrsüberwachungsdienst der Gemeinde überwacht, der als unterste Polizeibehörde fungierte.

Die Handlungen der Klägerin erfolgten zur Verbesserung der Sicherheit und des Verkehrs. Einen wirtschaftlichen Betrieb der Flächen strebte die Klägerin nicht an. Vielmehr war das Ziel der Handlungen, die Verkehrssituation - insbesondere in der Kernstadt - zu verbessern. In diesem Zusammenhang setzte die Klägerin das Parkraumkonzept um, welches die Zahl der Kurzzeitparker in

der Kernstadt erhöhen und Zahl der Langzeitparker vermindern sollte. Durch ein entsprechendes Angebot an Stellflächen regelte die Stadt damit die wesentlichen Punkte des ruhenden Straßenverkehrs.

cc) Die Klägerin übte ihre Tätigkeit damit auch nicht zu den gleichen Bedingungen wie private Wirtschaftsteilnehmer aus (vgl. Gosch/Märtens KStG, 3. Auflage, § 4 Rn. 109; Meier/Semelka in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 21. Auflage, § 4 KStG Rn. 71 ff. m. w. N.). Ein privater Unternehmer kann weder öffentlich-rechtliche Parkscheinautomaten aufstellen noch kann er aufgrund einer öffentlich-rechtlichen Satzung handeln und Verstöße hiergegen als Ordnungswidrigkeiten verfolgen lassen. Des Weiteren ist die Zurverfügungstellung von Kurzzeitparkplätzen durch die Straßenverkehrsbehörde nicht dem wettbewerbsrelevanten Markt der gewerblichen Parkraumbewirtschaftung zuzurechnen. Die Klägerin tritt damit auch nicht in den direkten Wettbewerb zu Betreibern von Parkhäusern oder Tiefgaragen. Polizeirechtliche Tätigkeiten, die bei Zuwiderhandlung zu Ordnungswidrigkeit führen, sind der öffentlichen Hand eigentümlich und vorbehalten. Eine Übertragung auf Dritte ist gesetzlich nicht zulässig, womit auch ein Wettbewerb mit Privaten ausscheiden muss.

Die Rechtsprechung des BFH in seinem Urteil vom 1. Dezember 2011 (V R 1/11, BFHE 236, 235, BFH/NV 2012, 534) zu den größeren Wettbewerbsverzerrungen i.S.d. Art. 13 Abs. 1 MwStSystRL hat lediglich umsatzsteuerliche Konsequenzen. Aus diesen lassen sich jedoch keine Rückschlüsse auf die ertragsteuerliche Annahme eines BgA ziehen.

3. Selbst wenn man entgegen der Auffassung des Senats von einem BgA der Klägerin im Zusammenhang mit dem Parkraumkonzept ausginge, genießt die Klägerin aufgrund der verbindlichen Auskunft vom 10. Dezember 1992 Vertrauensschutz. Das FA konnte auch vor der Ergänzung des § 89 Abs. 2 Abgabenordnung (AO) durch das Föderalismusreform-Begleitgesetz vom 5. September 2006 (BGBl I 2006, 2098) nach den Grundsätzen von Treu und Glauben an die außerhalb einer Betriebsprüfung erteilte Zusicherung, einen ihr unterbreiteten Sachverhalt einer bestimmten steuerrechtlichen Beurteilung zu unterwerfen, gebunden sein (vgl. BFH-Urteil vom 13. Dezember 1989 X R 208/87, BFHE 159, 114, BStBl II 1990, 274). Voraussetzung für eine Bindung in solchen Fällen ist allerdings, dass der vom Steuerpflichtigen mitgeteilte Sachverhalt in allen wesentlichen Punkten richtig und vollständig dargestellt wurde, so von der auskunftserteilenden Person verstanden wurde und offensichtlich ist, dass von der Auskunft gewichtige wirtschaftliche Entscheidungen des Steuerpflichtigen abhängen. Weitere Voraussetzung ist, dass der im Zeitpunkt der Auskunftserteilung für die spätere Entscheidung im Veranlagungsverfahren zuständige Beamte oder der Vorsteher die Auskunft erteilt hat (vgl. BFH-Urteil vom 29. Oktober 1962 IV 146/59, Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung -HFR- 1963, 229).

Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall vor. Das FA hat den Aussagen in dieser verbindlichen Auskunft bis zur Betriebsprüfung am 12. September 2011 nicht widersprochen und hat diese auch nicht aufgehoben.

Eine wesentliche Änderung des Sachverhaltes liegt nicht vor. Die in Frage stehenden Parkflächen der Klägerin sind - wenn auch nicht vollständig - ausdrücklich und namentlich in dem Antrag aufgeführt. Folglich war der Antrag hinreichend konkretisiert. Die Auskunft nimmt auf die Eigentumslage an den in Rede stehenden Grundstücken keinen Bezug, genauso wenig wie sie sich zur Frage der ausdrücklichen oder konkludenten Widmung äußert. Der für die Auskunft maßgebliche Sachverhalt hat insoweit bis heute Bestand. Der Wegfall eines Teils der Parkflächen hat keine Auswirkung auf die steuerliche Behandlung der noch bestehenden öffentlichen Parkflächen.

Neben der wesentlichen Änderung des Sachverhalts ist eine Ausnahme auch für die Fälle zu machen, in denen zwischenzeitlich eine Gesetzesänderung erfolgte. Die für die Besteuerung der Überlassung von öffentlichen Parkflächen entscheidenden Normen (§ 4 Abs. 5 KStG) wurden nicht neu verabschiedet. Als Folge hiervon ist das FA trotz einer möglichen Änderung der Ansicht der Rechtsprechung oder der Finanzverwaltung noch an die Aussage gebunden. Eine Änderung der Rechtsprechung ist nur dann von Bedeutung, wenn dies ausdrücklich in der verbindlichen Auskunft erwähnt wurde, was vorliegend nicht erfolgt ist.

Aus dem vorliegenden Schriftverkehr geht eindeutig hervor, dass die Klägerin ihr damaliges Parkraumkonzept verbindlich mit dem Beklagten abstimmte. Insbesondere war Bestandteil des Antrags auf verbindliche Auskunft die Frage, ob und inwieweit die öffentlichen Parkflächen der Klägerin in das Betriebsvermögen des damaligen BgA Stadtwerke übertragen werden konnten. Das erklärte Ziel der Übertragung war die steuerliche Verrechnung der Ergebnisse im steuerlichen Querverbund und die Berechtigung zum Vorsteuerabzug der Klägerin für geleistete Investitionen. Das FA lehnte eine solche Übertragung ab und machte deutlich, dass die Überlassung der öffentlichen Parkflächen gegen eine Parkgebühr keinen BgA begründet. Es handle sich bei diesen Tätigkeiten um eine hoheitliche Tätigkeit. Die Auskunft ist auch hinreichend bestimmt. So wurden im Rahmen des Antrages auf verbindliche Auskunft die Parkplätze erörtert und das FA hat bestimmte Parkplätze exemplarisch in seiner Auskunft genannt. Darüber hinaus benennt die verbindliche Auskunft klar den Kriterienkatalog, der erfüllt sein muss, wenn der Betrieb von Parkuhren als eine hoheitliche Tätigkeit angesehen werden soll. Die vom FA in den Steuerbescheiden vom 7. August 2013 zu Grunde gelegte Rechtsansicht stimmt nicht mit der verbindlich zugesagten Ansicht in der Auskunft vom 10. Dezember 1992 überein.

4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3; 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 11; 711 bzw. 709 ZPO.

5. Die Revision war nicht zuzulassen, da keiner der in § 115 Abs. 2 FGO benannten Zulassungsgründe vorliegt.

6. Die Klägerseite beantragte, die Zuziehung des Bevollmächtigten zum Vorverfahren für notwendig zu erklären. Dem Verfahren lag ein Sachverhalt zugrunde, der in rechtlicher Hinsicht nicht von vornherein als einfach zu beurteilen war. Die Klägerseite durfte sich daher eines Rechtskundigen bedienen, um eine erfolgsversprechende Rechtsverfolgung zu erreichen. Der erkennende Senat hält hiernach die Zuziehung des Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig (§ 139 Abs. 3 Satz 3 FGO).