

## **FG Mecklenburg-Vorpommern, Urteil vom 22.06.2016 - 3 K 199/13**

### **Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des Verfahrens trägt die Klägerin.

Die Revision wird zugelassen.

Der Streitwert beträgt ... €.

### **Tatbestand:**

Streitig ist die Berücksichtigung nicht abziehbarer Betriebsausgaben aufgrund der Verluste aus dem Betrieb einer Schwimmhalle.

Die Klägerin ist eine im Jahr 19.. errichtete Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH). Den Gegenstand des Unternehmens bilden die Versorgung der Bevölkerung, des Handels, des Gewerbes, der Industrie, der Landwirtschaft und der öffentlichen Einrichtungen mit Energieträgern, insbesondere mit Elektroenergie, Fernwärme, Gas, Flüssiggas, Öl, Trink- und Brauchwasser, Telekommunikation sowie u. a. auch das Betreiben und die Bewirtschaftung von Schwimmbädern.

Zum 01. Juni 19.. übernahm die Klägerin eine 19.. erbaute Schwimmhalle von der Stadt A. Jährlich nutzen ca. 86.000 Badegäste die Leistungen der Schwimmhalle. Dabei haben der Schulsport mit ca. 28 % und der Vereinssport mit ca. 37 % einen hohen Anteil an der Auslastung der Halle. Das Becken hat eine Länge von 25 m, eine Breite von 12,5 m und ein Fassungsvermögen von 625 m<sup>3</sup>.

Mit Wirkung zum 01. September 19.. übernahm die Firma B, ein Tochterunternehmen der Klägerin, die Bewirtschaftung der Schwimmhalle von ihrer Alleingeschäftlerin (der Klägerin). Hierfür wurde das entsprechende Grundstück einschließlich der Schwimmhalle (Gebäude, Außen- und technische Anlagen sowie Betriebs- und Geschäftsausstattung) gepachtet und die gesamte Betriebsführung übernommen. Der hierfür zu zahlende Pachtzins betrug zunächst ... DM jährlich; er wurde im Zusammenhang mit dem am 04. Januar 2001 mit der Klägerin neu geschlossenen Pachtvertrag auf ... DM herabgesetzt. Die Pachteinahmen betragen für das Jahr 1999 ... DM und für das Jahr 2000 ...DM. Die B hatte sich verpflichtet den Betrieb ordnungsgemäß zu führen und aufrechtzuerhalten und trat in alle laufenden sich auf den Schwimmhallenbetrieb beziehenden Verträge ein. Aufgrund diverser Leistungsverträge stellte sie verschiedenen Nutzern, wie Gemeinden, Schulen und Sportvereinen, die Schwimmhalle zu Übungs- und Ausbildungszwecken sowie für Wettkämpfe zur Verfügung. Zu Beginn des Jahres 20.. stellte die B die Betriebsführungstätigkeit für die Schwimmhalle ein.

Die seinerzeit installierten technischen Anschlüsse/Voraussetzungen waren nach den Feststellungen des Finanzamtes nahezu unverändert geblieben. Lediglich die speisende Erzeugerstätte hatte sich geändert. Wurde die Fernwärmeversorgung früher auf der Basis von Kohle realisiert, waren es später Öl und Gas.

Die mit der Verpachtung bzw. durch den Eigenbetrieb des Schwimmbades erwirtschafteten Verluste beliefen sich in den Streitjahren auf:

1999 ... DM  
2000 ... DM  
2001 ... €  
2002 ... €  
2003 ... €

Die Höhe der Verluste ist zwischen den Beteiligten unstrittig.

Am 30. August 2004 erfolgte die Verschmelzung der B auf ihre alleinige Gesellschafterin, die Klägerin. Die B übertrug danach ihr gesamtes Vermögen auf die Klägerin im Wege der Verschmelzung durch Aufnahme. Die Übernahme des Vermögens durch die Klägerin sollte im Innenverhältnis mit Wirkung zum Ablauf des 31. Dezember 2003 erfolgen.

Beginnend ab dem 29. August 2006 führte der Beklagte bei der Klägerin eine Außenprüfung durch. Der Prüfer wertete die Schwimmhallenverluste in den Streitjahren zunächst als vGA (vgl. Tz 30 Bp-Bericht vom 18. September 2009).

Der Beklagte schloss sich den Feststellungen der BP grundsätzlich an, wertete die Verluste aus dem Schwimmhallenbetrieb jedoch nicht als vGA, sondern zugunsten der Klägerin als nichtabziehbare Betriebsausgaben. Entsprechend geänderte Steuerbescheide wurden am 15. Dezember 2011 erlassen.

Mit den Einsprüchen vom 18. Januar 2012 wandte sich die Klägerin gegen folgende Verwaltungsakte, die am 15. Dezember 2011 an die Klägerin zur Post gegeben worden waren:

- Bescheide für 1999 bis 2003 über Körperschaftsteuer,
- Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages zur Körperschaftsteuer zum 31. Dezember 1999 bis 2003,
- Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 KStG zum 31. Dezember der Jahre 1999 und 2000,
- Bescheid über die gesonderte Feststellung der Endbestände nach § 36 Absatz 7 KStG und zum 31.12.2001 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Absatz 2, § 28 Absatz 1 Satz 3 und § 38 Absatz 1 KStG,
- Bescheide zum 31. Dezember 2002 und 2003 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Absatz 2, § 28 Absatz 1 Satz 3, § 37 Absatz 2 und § 38 Absatz 1 KStG,
- Bescheide für 1999 bis 2003 über den Gewerbesteuermessbetrag,
- Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2000 bis 2003,
- die Bescheide für 1999 bis 2003 über Umsatzsteuer,

jeweils in der Änderungsfassung vom 15. Dezember 2011.

Diese Einsprüche richteten sich gegen die Behandlung der Verluste aus der Verpachtung bzw. dem Betrieb des Schwimmbades bei der Klägerin als nichtabziehbare Betriebsausgaben im Rahmen der Veranlagung für 1999 bis 2003. Die Klägerin beruft sich zur Begründung ihres Einspruchs zum einen auf die rückwirkende Anwendbarkeit des § 8 Abs. 7 KStG und leitet hieraus die Abzugsfähigkeit der

Verluste aus dem Betrieb der Schwimmhalle her, zum anderen trägt sie vor, dass zwischen dem Heizwerk und dem Schwimmhallenbetrieb eine technisch wirtschaftliche Verflechtung bestehe und aus diesem Grunde bereits die entstandenen Verluste zu berücksichtigen seien.

Am 22. Oktober 2012 ergingen aus hier nicht streitigen Gründen Änderungsbescheide.

Mit Einspruchsentscheidung vom 30. April 2013 wurden die Einsprüche gegen

- die Bescheide vom 15. Dezember 2011 für die Jahre 1999 bis 2003 über Körperschaftsteuer
- den Bescheid für 1999 über den Gewerbesteuermessbetrag,
- die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages zur Körperschaftsteuer zum 31. Dezember der Jahre 1999 bis 2003,
- die Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 KStG zum 31. Dezember der Jahre 1999 und 2000,
- den Bescheid über die gesonderte Feststellung der Endbestände nach § 36 Absatz 7 KStG und zum 31. Dezember 2001 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 Satz 3 und § 38 Abs. 1 KStG,
- die Bescheide zum 31. Dezember der Jahre 2002 und 2003 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Absatz 2, § 28 Abs. 1 Satz 3, § 37 Abs. 2 und § 38 Absatz 1 KStG,
- den Bescheid für 1999 über die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrages,
- die Bescheide über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember der Jahre 2000 bis 2003 und
- die Bescheide für 1999 bis 2003 über Umsatzsteuer

zurückgewiesen.

Die Verluste aus dem Schwimmhallenbetrieb wurden in folgender Höhe als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben berücksichtigt:

	1999	2000	2001	2002	2003
Nicht abziehbare Betriebsausgaben	... DM	... DM	... DM	... €	... €

Der Beklagte sah sich hinsichtlich der beantragten Anwendbarkeit des § 8 Abs. 7 KStG an das BMF Schreiben vom 17. November 2009 (IV C 7–S 2706/08/10004) gebunden, das eine rückwirkende Anwendung des § 8 Abs. 7 KStG 2009 ausschließt. Im Übrigen lagen nach Auffassung des Beklagten die Voraussetzungen einer technisch wirtschaftlichen Verflechtung zwischen Schwimmbad und Heizkraftwerk nicht vor.

Ebenfalls mit Einspruchsentscheidung vom 30. April 2013 wies der Beklagte die Einsprüche der Klägerin vom 18. Januar 2012 gegen die Bescheide für die Jahre 1999 bis 2003 über

Körperschaftsteuer und über den Gewerbesteuermessbetrag 1999 vom 15. Dezember 2011 zurück, da die Klägerin diese Bescheide bereits mit Einsprüchen vom 13. Januar 2012 angefochten hatte. Die Einsprüche vom 13. Januar 2012 gegen die Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag für die Jahre 2000 bis 2003 wies das FA als unzulässig zurück, da die Klägerin durch die Festsetzungen der Gewerbesteuermessbeträge jeweils in Höhe von Null DM bzw. Euro nicht beschwert war. Des Weiteren wurden die Einsprüche vom 18. Januar 2012 gegen die Bescheide für die Jahre 2000 bis 2003 über die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrages als unzulässig zurückgewiesen, da Bescheide über die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrages vom 15. Dezember 2011 nicht existierten und die tatsächlich existenten Bescheide über die Zerlegung aus den Jahren 2003 bis 2006 bereits bestandskräftig waren.

Die Klägerin hat am 03. Juni 2013 Klage erhoben. Zur Begründung trägt sie vor, im Streitfall würden die Voraussetzungen einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht vorliegen. Mit dem Jahressteuergesetz 2009 sei die Regelung des § 8 Abs. 7 KStG eingeführt worden, wonach für sog. Dauerverlustgeschäfte (Bäderbetrieb, Verkehrsbetrieb etc.) die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht gezogen werden könnten. Danach stünden die Verluste grundsätzlich für die Verrechnung im Querverbund zur Verfügung. § 34 Abs. 6 Satz 4 KStG ordne an, dass die neue Fassung des § 8 Abs. 7 KStG auch für Veranlagungszeiträume vor 2009 anzuwenden sei. Dies sei bereits mehrfach durch Finanzgerichte so entschieden worden. Da sich die Rückwirkung zugunsten der Steuerpflichtigen auswirke, bestünden insoweit keine verfassungsrechtlichen Bedenken. Zudem stellten die Regelungen des § 8 Abs. 7 KStG keine neue Beihilfe i. S. d. Art. 108 Abs. 3 AEUV (Vertrag über die Arbeitsweise der europäischen Union) dar. Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 8 Abs. 7 KStG seien vorliegend erfüllt. Es handele sich bei dem Betrieb der Schwimmhalle um ein sog. Dauerverlustgeschäft. Die wirtschaftliche Betätigung der Klägerin sei ohne kostendeckendes Entgelt aus verkehrs-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen erfolgt. Die Stadt A sei darüber hinaus Alleingesellschafterin der Klägerin.

Ferner sei eine verdeckte Gewinnausschüttung auch nicht deshalb zu bejahen, weil der Klägerin neben dem Betrieb der Schwimmhalle auch die Versorgung der Stadt mit Strom, Wasser und Wärme obliege. Die hierzu in § 8 Abs. 9 KStG neu getroffenen Regelungen zur sog. Spartenrennung fänden im Gegensatz zu § 8 Abs. 7 KStG keine rückwirkende Anwendung. Denn die Regelungen des § 8 Abs. 8 und 9 KStG seien nach § 34 Abs. 6 S. 6 ff. KStG n. F. erstmals für den Veranlagungszeitraum 2009 anwendbar. Gleiches gelte für § 4 Abs. 6 KStG n. F. zur Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art (BGA). Aber auch ohne Berücksichtigung der Neuregelung in § 8 Abs. 9 KStG sei die Zusammenfassung der Betriebe in einer Eigengesellschaft grundsätzlich möglich. Die Zusammenfassung von Eigenbetrieben der Stadt A in Form der Versorgungsbetriebe und des Schwimmhallenbetriebes in einer Kapitalgesellschaft als solche stelle keine Gestaltung dar, die zur Erreichung des damit angestrebten wirtschaftlichen Ziels als unangemessen angesehen werden könnte. Es handele sich sowohl bei der Energieversorgung als auch bei der Schwimmhalle um Betriebe, die im weiteren Sinne der Daseinsvorsorge dienten. Dies gelte unabhängig davon, ob es sich insoweit ausschließlich um Versorgungsbetriebe i. S. d. § 4 Abs. 3 KStG handele und ob zwischen ihnen eine technisch-wirtschaftliche Verflechtung gegeben sei (BFH-Urteil vom 22. August 2007 I R 32/06, BStBl II 2007, 961).

Schließlich seien auch die Voraussetzungen eines steuerlichen Querverbundes erfüllt.

Sie sei Betriebsführerin und Betreiberin eines nach dem Prinzip der Kraft-Wärme-Kopplung (KWK) arbeitenden Gas- und Dampfturbinen-Heizkraftwerkes (GuD-HKW).

Die Installation eines Blockheizkraftwerkes sei eine anerkannte Begründung der engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung zwischen einem Versorgungs- und einem Bäderbetrieb.

Die Schwimmhalle werde mit der Wärme aus dem Gas- und Dampfturbinen-Heizkraftwerk versorgt und sei damit mit dem Wärmenetz direkt an der KWK-Stromproduktion beteiligt.

Der kontinuierliche Fernwärmeabsatz in der Schwimmhalle sei Grundlage für eine zusätzlich mögliche ökologisch sinnvolle Stromproduktion. Durch den jährlichen Fernwärmeabsatz für die Schwimmhalle von 1.000 MWh (Megawattstunde) werde eine wirtschaftlich und ökologisch sinnvolle Stromproduktion von insgesamt 930 MWh ermöglicht. Diese Strommenge übersteige den Eigenbedarf der Schwimmhalle an Strom erheblich.

Ändere sich die Kostensituation oder die Effizienz des Gas- und Dampfturbinen-Heizkraftwerkes sei hauptsächlich die Klägerin als Betriebsführer und Betreiber davon betroffen, da sich automatisch die Entgelte für den Bezug von Wärme bzw. Strom änderten. Die Klägerin habe ein besonderes Interesse an einer wirtschaftlichen Arbeitsweise des Gas- und Dampfturbinen-Heizwerkes.

Der Wärmeabsatz in der Schwimmhalle führe zur Vermeidung von Stagnationen und Aufkeimungen des Wassers und verhindere Ablagerungen im Rohrnetz. Durch die Wassereinleitungen würden Korrosionen der Schmutzwasserleitungen und Geruchsbelästigungen verhindert. Reinigungseffekte in Rohrleitungen träten vorrangig nur bei Spülungen auf, die mit großem Druck erfolgten. Die Vergleiche des Finanzamtes in seiner Einspruchsentscheidung mit den durch die Gesamtleitungen transportierten Mengen und der Verweis auf die Bebauungsdichte im Wohngebiet seien irreführend. Dass durch die Wasserentnahme der Anwohner bereits eine ausreichende Durchspülung gegeben sei, bestreite die Klägerin.

Durch fachliche Synergien könne darüber hinaus ein effektiver Einsatz von Mitarbeitern erfolgen. Ferner könnten durch die Erhöhung des Ausschreibungsumfanges für externe Service-Dienstleistungen in den Bereichen Alarmsicherung, Wachschatz, Objektreinigung, Grünlandpflege und Winterdienst weitere wirtschaftliche Vorteile durch Kostenminderungen entstehen. Schließlich sei die Schwimmhalle auch ein positiver Werbeträger für die Klägerin als Versorgungsunternehmen.

Die Schwimmhalle zähle schließlich zu den 30 größten Versorgungsabnehmern für Fernwärme und zu den 15 größten Abnehmern für Trinkwasser. Die Heizung der Schwimmhalle werde durch Fernwärme aus dem Gas- und Dampfturbinen-Heizkraftwerk gespeist. In der Schwimmhalle werde durch Wärmetauscher die Wärme aus den Fernwärmeleitungen in das hauseigene Wärmenetz überführt.

Der Hinweis des Beklagten, dass für den Nachweis einer wirtschaftlich-technischen Verflechtung nur das Gutachten nach VDI 2067 in Betracht komme, sei überzogen. Vielmehr sei ersatzweise eine umfangreiche vergleichbare Dokumentation (Eigengutachten vom 18. März 2011) vorgelegt worden, die die erforderliche objektive Verflechtung von einigem Gewicht deutlich belege.

Dass die Zusammenfassung nach Auffassung des Finanzamtes nunmehr daran scheitern solle, dass die Klägerin nicht zivilrechtlicher oder wirtschaftlicher Eigentümer des Heizkraftwerkes, sondern nur Betreiber sei, vermöge nicht zu überzeugen.

Bei dem Kriterium der engen wirtschaftlichen und technischen Verflechtung komme es nicht auf die Eigentümerstellung am Heizkraftwerk an, entscheidend sei vielmehr das Kriterium einer wirtschaftlichen Verflechtung. Bei der Stromerzeugung lasse sich eine Verflechtung deutlich erkennen. Die betriebliche Tätigkeit der Klägerin beziehe sich auf die Erzeugung von Strom unter

Berücksichtigung der engen wirtschaftlichen Verflechtung mit der Schwimmhalle. Die daraus resultierenden Vorteile ließen sich dem Gutachten vom 18. März 2011 entnehmen.

Die Klägerin beantragt, die Bescheide über

- Körperschaftsteuer 1999 zuletzt geändert am 22. Dezember 2011,
- Körperschaftsteuer 2000 zuletzt geändert am 22. Oktober 2012,
- den Gewerbesteuermessbetrag 1999 zuletzt geändert am 15. Dezember 2011,
- die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages zur Körperschaftsteuer
- zum 31. Dezember 1999 zuletzt geändert am 22. Dezember 2011,
- die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages zur Körperschaftsteuer zum 31. Dezember 2000 zuletzt geändert am 22. Oktober 2012,
- die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages zur Körperschaftsteuer zum 31. Dezember 2001 zuletzt geändert am 22. Oktober 2012,
- die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages zur Körperschaftsteuer zum 31. Dezember 2002 zuletzt geändert am 22. Oktober 2012,
- die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrages zur Körperschaftsteuer zum 31. Dezember 2003 zuletzt geändert am 22. Oktober 2012,
- die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 KStG zum 31. Dezember 1999 zuletzt geändert am 22. Dezember 2011,
- die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 KStG zum 31. Dezember 2000 zuletzt geändert am 22. Oktober 2012,
- die gesonderte Feststellung der Endbestände nach § 36 Abs. 7 KStG zum 31. Dezember 2001 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 S. 3 und § 38 Abs. 1 KStG zuletzt geändert am 22. Oktober 2012,
- die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27, § 28 Abs. 1 S. 3, § 37 Abs. 2 und § 38 Abs. 1 KStG zum 31. Dezember 2002 zuletzt geändert am 22. Oktober 2012,
- die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 S. 3, § 37 Abs. 2 und § 38 Abs. 1 KStG zum 31. Dezember 2003 zuletzt geändert am 22. Oktober 2012,
- die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2000 zuletzt geändert am 22. Oktober 2012,
- die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2001 zuletzt geändert am 22. Oktober 2012,
- die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2002 zuletzt geändert am 22. Oktober 2012,

- die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31. Dezember 2003 zuletzt geändert am 22. Oktober 2012,

in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 30. April 2013 zu ändern, soweit Verluste aus dem Schwimmhallenbetrieb als nichtabziehbare Betriebsausgaben im Jahr 1999 i. H. v. ... DM, im Jahr 2000 i. H. v. ... DM, im Jahr 2001 i. H. v. ... DM, im Jahr 2002 i. H. v. ... € sowie im Jahr 2003 i. H. v. ... € berücksichtigt wurden.

Der Beklagte beantragt, die Klage zurückzuweisen.

Zur Begründung trägt er vor, eine steuerliche Verrechnung der Schwimmbadverluste bzw. der Kostenbeteiligungen am Betrieb der Schwimmhalle für die Jahre 1999 bis 2003 sei weder nach § 8 Abs. 7 KStG noch im Rahmen eines steuerlichen Querverbundes möglich.

§ 8 Abs. 7 KStG sei bereits nach seinen Tatbestandsvoraussetzungen nicht anwendbar. Für die Veranlagungszeiträume 1999 bis 2003 habe das Finanzamt den Abzug der Verluste unter Hinweis auf § 42 AO versagt. Die Klägerin habe für die Veranlagungszeiträume bis 2003 Anspruch darauf gehabt, dass die in Betracht stehenden Sachverhalte nach den Regelungen des Abschn. 5 Abs. 11a KStR 1995 unter dem Gesichtspunkt des § 42 AO und nicht demjenigen einer verdeckten Gewinnausschüttung i. S. d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG beurteilt würden. Die Annahme einer vGA sei insoweit bis 2003 nicht zulässig gewesen.

§ 8 Abs. 7 KStG sei nur auf „verdeckte Gewinnausschüttungen“ anwendbar und nicht auf „nicht abziehbare Betriebsausgaben“.

Für die Anwendung des § 8 Abs. 7 KStG sei es zudem auch erforderlich, dass das Dauerverlustgeschäft von der Steuerpflichtigen, die die vorgenannte Regelung für sich beanspruche, selbst ausgeübt werde. Gerade dies sei jedoch in den Jahren 1999 bis 2001 aufgrund der Verpachtung der Schwimmhalle an die B nicht der Fall gewesen.

Für die Jahre 2002 und 2003 komme eine rückwirkende Anwendung des § 8 Abs. 7 KStG ebenfalls nicht in Betracht.

Nach den Grundsätzen des BMF-Schreibens vom 17. November 2009 sei die Rückwirkungsregelung des § 34 Abs. 6 Satz 4 KStG zu § 8 Abs. 7 KStG bei Eigengesellschaften, in denen gewinnträchtige und verlustträchtige Geschäftsbereiche zusammengefasst seien, dahingehend einschränkend anzuwenden, dass in diesen Fällen für Veranlagungszeiträume vor 2009 die Grundsätze von Richtlinie 7 Abs. 2 KStR 2004 (vGA) bzw. deren Vorgängerregelung gemäß Abschn. 5 Abs. 11a KStR 1995 (nicht abziehbare Betriebsausgaben) weiter Anwendung fänden.

Die Klägerin gehe fehl in ihrer Annahme, dass im Rahmen des § 8 Abs. 7 KStG der gesamte Verlust entweder sofort verrechenbar oder in einer Nebenrechnung darstellbar wäre. Diese Auffassung stehe im Gegensatz zu den Anwendungsregelungen des § 34 Abs. 6 S. 8 und 9 KStG.

Ungeachtet der Frage der (rückwirkenden) Anwendung des § 8 Abs. 7 KStG lägen auch die Voraussetzungen eines sog. steuerlichen Querverbundes nicht vor.

Im Streitfall scheitere ein steuerlicher Querverbund bereits daran, dass die Klägerin weder zivilrechtliche noch wirtschaftliche Eigentümerin des Gas- und Dampf-Heizkraftwerkes sei. Eine Zusammenfassung der Schwimmhalle mit dem Heizkraftwerk scheidet daher gemäß § 4 Abs. 6 Nr. 2 KStG aus.

Zudem läge eine technisch-wirtschaftliche Verflechtung zwischen Schwimmbad und dem Betrieb des Heizwerkes nicht vor. Insoweit werde auf die ausführliche Darstellung in der Einspruchsentscheidung verwiesen. Es sei darauf hinzuweisen, dass das Heizwerk die gesamte Stadt A mit Strom und Wärme versorge. Auch ohne den Abnehmer Schwimmhalle wäre das Heizwerk noch wirtschaftlich. Ein Wirtschaftlichkeitsgutachten nach den VDI-Richtlinien (VDI 2067) sei trotz mehrfacher Aufforderung des Finanzamtes nicht vorgelegt worden.

Die Absatzmengen des Schwimmbades an Wärmeenergie, Strom, Trink- und Schmutzwasser lägen jeweils unter 0,5 % der gesamten Absatzmenge laut den Geschäftsberichten. Dieser äußerst geringe Anteil an den gelieferten Absatzmengen könne nicht zum Anerkennen einer engen wirtschaftlich-technischen Verflechtung von einigem Gewicht führen.

Die Klägerin hat in der mündlichen Verhandlung die Klage gegen den Bescheid über die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrages 1999 sowie die Klage hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide 2001 bis 2003 zurückgenommen.

Während des Klageverfahrens ist mit Wirkung vom 01. Mai 2015 durch die vierte Verordnung zur Änderung der Finanzamtszuständigkeitsverordnung Mecklenburg-Vorpommern vom 02. Februar 2015 – also während des Klageverfahrens – die Zuständigkeit auf der Beklagtenseite auf das Finanzamt C übergegangen (Gesetz- und Verordnungsblatt für M-V 2015, Nr. 3, S. 64 f.). Daraus folgt, dass das Finanzamt C im Zeitpunkt der Zuständigkeitsveränderung in die Beteiligtenrolle des Finanzamtes A eingetreten ist (gesetzlicher Parteiwechsel, vgl. BFH-Urteil vom 01. August 1979 VII R 115/76, BFHE 128,251, BStBl II 1979, 714).

Dem Gericht lagen zur Entscheidung zwei Bände Rechtsbehelfsakten, je ein Band Rechtsbehelfsakten Geschäftsberichte, Körperschaftsteuerakten zu den Rechtsbehelfsakten (Körperschaftsteuerbescheide 1999 bis 2004), Gewerbesteuerakten, Umsatzsteuerakten, gesonderte Feststellung des VEK 1999 bis 2003, Gewerbesteuerakten III 1999 bis 2003, Dauerbelegakten, vier Bände Körperschaftsteuerakten, fünf Bände Bilanz- und GuV-Akten sowie drei Bände BP-Handakten vor.

### **Entscheidungsgründe:**

Die Klage zulässig, aber nicht begründet. Die angefochtenen Bescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten. Die Verluste aus dem Schwimmbadbetrieb sind – sowohl soweit sie durch die Verpachtung des Schwimmbades als auch durch den Eigenbetrieb des Schwimmbades entstanden sind – dem Grunde nach als vGA zu behandeln und daher außerbilanziell dem Unterschiedsbetrag gem. § 4 Abs. 1 S. 1 EStG hinzuzurechnen. Ausnahmetatbestände, um von den Rechtsfolgen einer vGA abzusehen, liegen nicht vor. Weder ist auf die hier vorliegende Fallgestaltung § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG rückwirkend anzuwenden (2.), noch liegen die Voraussetzungen für eine technisch wirtschaftliche Verflechtung zwischen Schwimmbad und den Versorgungssparten (hier Heizkraftwerk) der Klägerin vor (3.).

1.

Im Streitfall stellt sowohl der Eigenbetrieb des Schwimmbades durch die Klägerin (1.1) als auch die Verpachtung des Schwimmbadbetriebes an die B (1.2) eine vGA dar.



Eine vGA i. S. d. § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG setzt bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) voraus, die durch das Gesellschaftsverhältnis (mit-)veranlasst ist, nicht auf einer offenen Gewinnausschüttung beruht und sich auf den Unterschiedsbetrag i. S. d. § 4 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (i. V. m. § 8 Abs. 1 KStG) auswirkt; dabei muss diese Unterschiedsbetragsminderung die objektive Eignung haben, beim Gesellschafter einen sonstigen Bezug i. S. d. § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (z. B. Urteile des BFH vom 07.08.2002 I R 2/02, BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131; vom 06.04.2005 I R 15/04, BFHE 210, 14, BStBl II 2006, 196; vom 03.05.2006 I R 124/04, BFHE 214, 80). Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der BFH eine Veranlassung der Vermögensminderung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter oder einer diesem nahe stehenden Person einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (Urteil vom 16.03.1967 I 261/63, BFHE 89, 208, BStBl III 1967, 626).

Die Vorteilsgewährung der Kapitalgesellschaft muss einem Gesellschafter zugutekommen; dabei kann auch die Leistung an einen Dritten, eine dem Gesellschafter nahestehende Person, einen Vermögensvorteil des Gesellschafters darstellen (BFH-Urteil vom 22.02.1989, I R 9/85, BStBl II 1989, 631) Nicht erforderlich ist in diesem Fall, dass dem Gesellschafter ein unmittelbarer Vermögensvorteil zufließt. Auch eine nur mittelbare (materielle oder immaterielle) Vorteilsverschaffung und damit der unmittelbare Vorteil bei einer dem Gesellschafter nahe stehenden Person kann genügen (vgl. Gosch, KStG, 3. Auflage, § 8 Rz 227.)

Unter Berücksichtigung dieser Maßgaben liegen im Streitfall die tatbestandlichen Voraussetzungen einer vGA vor.

1.1. Eigenbetrieb des Schwimmbades 20.. bis 20..  
Für die Zeit ab 20.. bis 20.. ergibt sich der Tatbestand einer vGA aus der Tatsache, dass mit dem Betrieb des Schwimmbades eine dauerdefizitäre Tätigkeit ausgeübt wird.

Nach der Rechtsprechung des BFH kann eine vGA auch dann vorliegen, wenn eine Eigengesellschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts dauerhaft strukturell verlustbringend einen Bäderbetrieb unterhält, bei dem Abhilfe nur ein monetärer Verlustausgleich durch die Gemeinde als Alleingesellschafter bringen würde (so grundlegend BFH-Urteil vom 22.08.2007 I R 32/06, BStBl II 2007, 961). Die gesellschaftsrechtliche Veranlassung folgt nach der Rechtsprechung des BFH in diesem Fall daraus, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nicht darauf verzichten würde, von der Gemeinde einen derartigen Ausgleich zu verlangen. Der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter wäre nicht bereit, Leistungen zu erbringen, die an sich dem Alleingesellschafter obliegen, und dafür auf Dauer Verluste hinzunehmen. Dabei geht der BFH in dem von ihm entschiedenen Fall (I R 32/06) davon aus, dass die Gemeinde freiwillige Aufgaben der kommunalen Daseinsvorsorge (die Unterhaltung eines Bäderbetriebes) auf ihre Eigengesellschaft übertragen hat und deren Übernahme geeignet ist, einen Vorteil im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG beim Gesellschafter auszulösen.

1.2. Verpachtung des Schwimmbades 19.. bis 20..  
Soweit die Klägerin in den Jahren 19.. bis 20.. das Schwimmbad nicht selbst betrieben hat, sondern an ihre Tochtergesellschaft - die B - verpachtet hat und die Kosten für die Sanierung des Schwimmbades gem. Anlage 3 des Pachtvertrages übernommen hat, liegt ebenfalls eine vGA vor. Zwar betrieb die Klägerin in dieser Zeit nicht selbst das Schwimmbad, sondern ihre

Tochtergesellschaft (B). Dieses ändert jedoch nichts daran, dass der Betrieb eines Schwimmbades weiterhin eine freiwillige Aufgabe der kommunalen Daseinsvorsorge darstellt, die von der Kommune auf einen anderen Rechtsträger ausgelagert worden ist. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter wäre unter den vereinbarten Vertragsbedingungen nicht bereit gewesen, die (ebenfalls defizitäre) Verpachtung der Schwimmhalle durchzuführen, ohne von der Gemeinde einen entsprechenden Ausgleich zu verlangen. Trotz des zunächst vereinbarten jährlichen Pachtzinses von ... DM war die Verpachtung defizitär, mitursächlich für diesen Umstand dürfte gewesen sein, dass die Klägerin gem. Anlage 3 des Pachtvertrages die Sanierung des Schwimmbades zu übernehmen hatte. Naturgemäß stiegen die Verluste noch, nachdem nach Änderung des Pachtvertrages im Jahr 20.. lediglich nur noch ein Pachtzins von 1 Euro zu zahlen war.

## 2.

Nach Auffassung des Senats greift im Streitfall auch der Ausnahmetatbestand des § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 KStG nicht ein, so dass die Rechtsfolgen einer vGA trotz Vorliegens der Tatbestandsvoraussetzungen einer vGA nicht zu ziehen sind. Zwar liegen die Tatbestandsvoraussetzungen des § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 KStG vor (2.1), jedenfalls in der hier vorliegenden Fallkonstellation ist die Norm, die mit dem JStG 2009 eingeführt wurde, aber nicht rückwirkend auf die Streitjahre 1999 bis 2003 anzuwenden (2.3).

### 2.1

Nach § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG i. d. F. JStG 2009 sind die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung bei Kapitalgesellschaft nicht bereits deshalb zu ziehen, weil ein Dauerverlustgeschäft ausgeübt wird. § 8 Abs. 7 S. 1 KStG gilt nur bei Kapitalgesellschaften, bei denen die Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar oder mittelbar auf juristische Personen des öffentlichen Rechts entfällt und nachweislich ausschließlich diese Gesellschafter die Verluste aus Dauerverlustgeschäften tragen.

Die Tatbestandsvoraussetzungen des § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 KStG liegen vor. Die Klägerin betreibt seit 20.. das Schwimmbad in eigener Regie und unterhält damit ein Dauerverlustgeschäft. Nach der gesetzlichen Definition gem. § 8 Abs. 7 S. 2 KStG liegt ein Dauerverlustgeschäft vor, soweit aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird. Der Betrieb öffentlicher Bäderanlagen ist den gesundheitspolitischen Gründen zuzurechnen (vgl. Krämer in Dötsch/Jost/Pung/Witt, § 8 Abs. 7 Rz. 20; Rengers in Blümich § 8 KStG, Rz. 1123; Meier/Semelka in Hermann/Heuer/Raupach, § 8 Abs. 7 KStG Rz. 527, BMF-Schreiben vom 12.11.2009, BStBl. I 2009, 1303, 1313, Tz. 46). Der Betrieb des Schwimmbades ist unstreitig seit Jahren dauerdefizitär.

### 2.2

Nach Auffassung des Senates hat die Klägerin auch während der Verpachtung des Schwimmbades in den Jahren 19.. bis 20.. ein Dauerverlustgeschäft ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten.

Die Anwendung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG setzt nicht voraus, dass die Kapitalgesellschaft den dauerdefizitären Betrieb selbst betreibt. Vielmehr ist nach Auffassung des Senats ausreichend, wenn ein derartiger Betrieb „nur“ verpachtet wird.

Die Frage, ob § 8 Abs. 7 KStG nur anwendbar ist, wenn der Betrieb gewerblicher Art (§ 8 Abs. 7 Nr. 1) oder die Kapitalgesellschaft (§ 8 Abs. 7 Nr. 2 KStG) die Geschäfte selber tätigen, ist umstritten. Während die Verwaltung dies jedenfalls im Anwendungsbereich des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG verlangt und die Vergünstigung für den Fall versagt, dass die Kapitalgesellschaft Wirtschaftsgüter an Dritte überlässt (siehe BMF vom 12.11.2009, BStBl I 2009, 1313, Tz. 47) wird in der Literatur hieran mehrfach Kritik geäußert (vgl. Krämer in Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG § 8 Abs. 7 Rz. 47, Hüttemann in DB 2009, 2629 ff.; Thomas Maier in DStR 2010, 198 ff., Strahl in DStR 2010, 193 ff, Leippe in DStZ 2010, 106, 112).

Demgegenüber hat das FG Niedersachsen entschieden, dass § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 KStG auch bei Verpachtung eines Dauerverlustbetriebes an eine andere Gesellschaft Anwendung findet (Urteil v. 23.06.2015 6 K 253/14, EFG 2016, 224). Zur Begründung wird ausgeführt, zum einen sei dem Gesetz nicht zu entnehmen, dass die Kapitalgesellschaft die verlustbringende Tätigkeit selbst ausüben müsse und die Verpachtung des Dauerverlustbetriebes daher nicht ausreiche, zum anderen sei eine unterschiedliche Behandlung von Betrieben gewerblicher Art nicht gerechtfertigt. Da für die Verpachtung mittels BgA über die Vorschrift des § 4 Abs. 4 KStG die Sonderregelung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 KStG auch nach Auffassung der Finanzverwaltung anwendbar sei, müsse dies auch im Anwendungsbereich des § 8 Abs. 7 Nr. 2 KStG gelten.

Der Senat hält die Argumentation des Niedersächsischen Finanzgerichts, dass die Begünstigung des § 8 Abs. 7 KStG nicht auf die Ebene der Verlustgesellschaften beschränkt bleiben könne, für zutreffend. Aus dem Wortlaut des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 und Satz 2 KStG ergibt sich nicht, dass die Tätigkeit des „Unterhaltens“ eines Dauerverlustgeschäftes unmittelbar ausgeübt werden muss. Auch in der Gesetzesbegründung fehlen entsprechende Hinweise (BT-Drucksache 16/10189, 72 ff.).

Auch die weiteren Tatbestandsvoraussetzungen des § 8 Abs. 7 KStG sind erfüllt. Die Klägerin ist eine Kapitalgesellschaft im Sinne des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG. Die Stimmrechte entfallen zu 100 % unmittelbar auf eine juristische Person des öffentlichen Rechts (hier die Stadt A).

### 2.3

§ 8 Abs. 7 KStG ordnet an, dass bei Vorliegen der Tatbestandsvoraussetzungen, die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung nicht zu ziehen sind.

Rechtsfolge einer vGA sowohl nach dem in den Streitjahren 1999 und 2000 geltenden Anrechnungsverfahren als auch dem in den Streitjahren 2001 bis 2003 geltenden Halbeinkünfteverfahren war auf der Ebene der Kapitalgesellschaft die außerbilanzielle Hinzurechnung der vGA, ggf. unter Berücksichtigung eines Gewinnaufschlages. Unter der Geltung des Anrechnungsverfahrens hatte die Gesellschaft die Ausschüttungsbelastung bezüglich der vGA für das Jahr herzustellen, in dem der tatsächliche Mittelabfluss erfolgte (§ 27 Abs. 3 S. 2 KStG a. F.).

Im Streitfall liegen zwar – wie unter Punkt 1. dargestellt – dem Grunde nach die Voraussetzungen einer vGA durch den Eigenbetrieb bzw. die Verpachtung des Schwimmbades vor, der Beklagte hat den Vorgang aber aus Vertrauensschutzgründen nach den Regelungen des Abschnitts 5 Abs. 11a KStR 1995 unter dem Gesichtspunkt des § 42 AO beurteilt und die Verluste aus der Verpachtung bzw. dem Eigenbetrieb des Schwimmbades bei der Klägerin „nur“ als nichtabzugsfähige Betriebsausgaben behandelt. Die Korrektur erfasste damit nur den verursachten Aufwand. Wird allein der Wortlaut des § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 KStG zugrunde gelegt, so hat der Beklagte die Rechtsfolgen einer vGA weder auf Ebene der Kapitalgesellschaft noch auf Ebene des Gesellschafters gezogen, sondern lediglich die Ergebnisverrechnung versagt. Bereits aus diesem Grunde könnte die Anwendung des § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 KStG versagt werden. Andererseits führen aber die

außerbilanzielle Hinzurechnung der vGA sowie die Versagung des Betriebsausgabenabzugs unter der Geltung des Halbeinkünfteverfahrens im Ergebnis steuerlich zu demselben Ergebnis. Dies könnte dafür sprechen, § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 KStG auch auf den Streitfall anzuwenden, in dem zwar dem Grunde nach die Voraussetzungen einer vGA vorliegen, der Beklagte aber lediglich den Betriebsausgabenabzug versagt hat. Der Senat lässt diese Frage dahinstehen, da der mit dem JStG 2009 eingeführte § 8 Abs. 7 S. 1 Nr. 2 KStG nach § 34 Abs. 6 S. 4 und 5 KStG i. d. F. des JStG 2009 jedenfalls auf die hier vorliegende Fallkonstellation für die Streitjahre 1999 bis 2003 nach seiner Auffassung nicht rückwirkend anzuwenden ist.

#### 2.4

Die rückwirkende Anwendung des § 8 Abs. 7 KStG i. d. F. JStG 2009 ist in § 34 Abs. 6 S. 4 und 5 KStG i. d. F. des JStG 2009 geregelt. Nach dieser Vorschrift ist § 8 Abs. 7 KStG in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) auch für Veranlagungszeiträume vor 2009 anzuwenden. Ist im Einzelfall vor dem 18. Juni 2008 bei der Einkommensermittlung nach anderen Grundsätzen als nach § 8 Abs. 7 in der Fassung des Artikels 3 des Gesetzes vom 19. Dezember 2008 (BGBl. I S. 2794) verfahren worden, so sind diese Grundsätze insoweit letztmals für den Veranlagungszeitraum 2011 maßgebend, § 34 Abs. 6 S. 5 KStG.

Die „anderen Grundsätze“ werden im Gesetz nicht definiert. Die Begründung des Gesetzesentwurfs verweist auf die Absicht, die sich bisher ergebenden Möglichkeiten einer Verlustverrechnung festzuschreiben, sieht die Übergangsregelung aber gerade für den Fall vor, dass im Einzelfall gleichwohl abweichend von den Grundsätzen des § 8 Abs. 7 KStG verfahren worden ist (BT-Drs 16/10189, S. 72).

Umstritten ist, ob die Rückwirkung auch für die Jahre vor 2009 bezüglich der Fälle gilt, in denen in einer Eigengesellschaft Dauerverlustgeschäfte i. S. d. § 8 Abs. 7 S. 2 KStG und andere Tätigkeiten zusammengefasst worden sind, die im Rahmen eines BgA nach Verwaltungsauffassung nicht hätten zusammengefasst werden dürfen. Wendet man § 8 Abs. 7 S. 2 KStG wortlautgemäß nach § 34 Abs. 6 S. 4 KStG bei einem Verlust aus einem begünstigten Dauerverlustgeschäft auch für Veranlagungszeiträume vor 2009 rückwirkend an, wären die Rechtsfolgen einer vGA nicht anzusetzen. Die sog. „Spartenrechnung“ i. S. d. § 8 Abs. 9 KStG, die eine unerwünschte Verrechnung von Gewinnen und Verlusten in einer Eigengesellschaft verhindert, gilt erst ab dem Veranlagungszeitraum 2009. Bei einer noch nicht bestandskräftigen Körperschaftsteuerfestsetzung für Zeiträume vor 2009 führt dies zu dem Ergebnis, dass der Ansatz einer vGA ausgeschlossen wäre, auch wenn Dauerverlustgeschäfte i. S. d. § 8 Abs. 7 S. 2 KStG und andere Tätigkeiten nach bisherigen sowie nach neuer Rechtslage nicht hätten zusammengefasst werden dürfen.

Nach Verwaltungsauffassung ist die Rückwirkungsregelung des § 34 Absatz 6 S. 4 KStG bei Eigengesellschaften, in denen gewinnträchtige und verlustträchtige Geschäftsbetriebe zusammengefasst sind, dahingehend einschränkend anzuwenden, dass in diesen Fällen für Veranlagungszeiträume vor 2004 die Grundsätze der Richtlinie 7 Absatz 2 KStR 2004 bzw. der Vorgängerregelung (Abschnitt 5 Absatz 11a KStR 1995) weiter Anwendung finden (BMF-Schreiben vom 17. November 2009, IV C 7 – S 2706/08/10004)

In der Literatur wird über die Rückwirkung des § 8 Abs. 7 KStG i. V. m. § 34 Abs. 6 S. 4 KStG kontrovers diskutiert.

Nach Gosch (Gosch, KStG 3. Aufl., § 8 Rz. 1044I) sind die Neuregelungen in § 8 Abs. 7 KStG i. V. m. § 34 Abs. 6 S. 4 i. d. F. JStG 2009 auch für Veranlagungszeiträume vor 2009 anzuwenden. Krämer (in Dötsch/Jost/Pung/Witt, KStG, § 8 Abs. 7, Rz. 69) weist darauf hin, dass die grundsätzliche Anwendung des § 8 Absatz 7 Satz 1 Nummer 2 KStG auf Zeiträume bis 2008 und damit der Ausschluss der vGA zu

einem vom Gesetzgeber nicht gewünschten Ergebnis führt. Rengers (in Blümich, § 8 KStG, Rz. 1104) vertritt ebenfalls die Auffassung, dass ein derartiges Ergebnis ersichtlich nicht dem Willen des Gesetzgebers entspreche, der lediglich die bisherige Verwaltungspraxis bis zur gesetzlichen Neuregelung fortführen wollte.

Das FG Sachsen sowie das FG Düsseldorf haben bislang eine rückwirkende Anwendung des § 8 Abs. 7 KStG auf offene Veranlagungen bis zum Veranlagungszeitraum 2008 bejaht (FG Sachsen Urteil v. 09.12.2010, 1 K 184/07 in juris gegenstandlos nach Klagrücknahme im Revisionsverfahren, sowie FG Düsseldorf Urteil v. 09.03.2010 6 K 3720/06, EFG 2010, 1443). Das Urteil des FG Düsseldorf vom 09. März 2009 betraf einen sog. „stand-alone“ Fall. Unter den dort gegebenen Umständen dürften der Rückwirkung des § 8 Abs. 7 KStG i. d. F. JStG 2009 auch nach Auffassung der Verwaltung keine Bedenken entgegenstehen. Das Urteil des FG Sachsen vom 09. Dezember 2010 ging davon aus, dass die in der Eigengesellschaft zusammengefassten Tätigkeiten auch in einem BgA hätten zusammengefasst werden können.

Nach Auffassung des Senats ist jedenfalls in der hier vorliegenden Fallkonstellation, in der nach bisheriger Verwaltungsauffassung und auch Rechtsprechung des BFH (BFH-Urteil v. 22.08.2007 I R 32/06, BStBl II 2007, 961) eine vGA gegeben wäre, weil die Tätigkeiten „Betrieb des Schwimmbades“ mit Versorgungssparten eines Stadtwerkes nicht hätten zusammengefasst werden dürfen, die in § 34 Abs. 6 S. 4 KStG angeordnete Rückwirkung des § 8 Abs. 7 KStG nach Sinn und Zweck des Gesetzes sowie nach seiner Entstehungsgeschichte einschränkend auszulegen.

Die rückwirkende Anwendung der Norm auf die hier vorliegende Fallgestaltung entspricht ersichtlich nach den Gesetzesmaterialien nicht dem Willen des Gesetzgebers, der lediglich die bisherige Verwaltungspraxis bzw. die bisherige konkrete Einzelfallbeurteilung des Finanzamtes bis zur gesetzlichen Neuregelung bzw. bis 2011 fortführen wollte. Dies ergibt sich ausdrücklich aus der Gesetzesbegründung (BT-Drucksache 16/10189 S. 72) in der es heißt:

*„In § 8 Abs. 7 KStG werden – aus Gründen der Rechtssicherheit – die bisher allgemein anerkannten Grundsätze bei der Anwendung des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG (verdeckte Gewinnausschüttung) bei Eigengesellschaften und Betrieben gewerblicher Art und der sich infolge dieser Anwendung im Einzelfall ergebenden Möglichkeit der Ergebnisverrechnung festgeschrieben. Es liegt damit keine Rechtsänderung vor. Folglich sieht die Anwendungsregelung zu § 8 Abs. 7 KStG vor, dass er auch für Veranlagungszeiträume vor 2009 anzuwenden ist.“*

Die Verwaltung war vor Einführung des § 8 Abs. 7 KStG sowie des § 8 Abs. 9 KStG davon ausgegangen, dass die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art in Kapitalgesellschaften grundsätzlich anzuerkennen sei, dies gelte aber nicht für die Zusammenfassung von Gewinn- und Verlustbetrieben, wenn diese als Betrieb gewerblicher Art nach den allgemeinen Grundsätzen nicht hätten zusammengefasst werden können. Ob eine vGA vorlag, sollte nach den Umständen des Einzelfalls beurteilt werden (R 7 Abs. 2 KStR). Der Ansatz einer vGA wurde z. B. verneint,

- bei Eigengesellschaften, die eine Tätigkeit ausübten und
- bei Eigengesellschaften, die Tätigkeiten ausübten, die zulässigerweise nach der bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2008 geltenden Verwaltungsauffassung (R 7 Abs. 2 KStR) zusammengefasst werden dürfen.

Anlass für die gesetzliche Regelung des Querverbundes in § 8 Abs. 7 und § 8 Abs. 9 KStG war das BFH-Urteil vom 22. August 2007 (I R 32/06, BStBl II 2007, 961). Mit diesem Urteil hatte der BFH entschieden, dass bei der Ausübung einer im Interesse des Anteilseigners liegenden

verlustbringenden Tätigkeit durch eine Kapitalgesellschaft bei fehlendem Verlustausgleich und ggf. ohne angemessenen Gewinnaufschlag eine vGA vorliegt, uneingeschränkt auf eine strukturell dauerdefizitäre kommunale Eigengesellschaft anwendbar sei. Zwar wollte auch die Finanzverwaltung die vGA-Grundsätze bei der Zusammenfassung von Gewinn- und Verlusttätigkeiten in einer Eigengesellschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts grundsätzlich anwenden (vgl. R 7 Abs. 2 S. 2 und 3 KStR 2004), dies galt aber nicht in den oben genannten Ausnahmefällen. Auf das Urteil des BFH vom 22. August 2007 hat die Finanzverwaltung mit einem „Nichtanwendungserlass“ reagiert (BMF-Schreiben v. 07.12.2007, BStBl I 2007, 905). Hiernach sollten – im Hinblick auf eine künftige gesetzliche Regelung – die Grundsätze dieses BFH-Urteils über den entschiedenen Einzelfall hinaus für die Beurteilung der Zusammenfassung von Tätigkeiten, die in einem BgA hätten zusammengefasst werden können, in einer Eigengesellschaft oder in vergleichbaren Gestaltungen nicht allgemein angewendet werden. Eine rückwirkende Erweiterung der Verlustverrechnung auf bisher nicht zusammenfassbare Tätigkeiten war laut Gesetzesbegründung (BT-Drucksache 16/10189, S. 69, 72), die an den bisherigen Verwaltungsgrundsätzen bei der steuerlichen Behandlung dauerdefizitärer Tätigkeiten der öffentlichen Hand mittels Betrieben gewerblicher Art oder Eigengesellschaften festhalten wollte, nicht gewollt.

3.

Entgegen der Auffassung der Klägerin sind die Verluste aus dem Schwimmbadbetrieb der Klägerin auch nicht deswegen zu berücksichtigen, weil mit anderen Versorgungsbetrieben der Klägerin eine technisch-wirtschaftliche Verflechtung vorliegt.

Versorgungsbetriebe einer Gebietskörperschaft (z. B. Betriebe zur Versorgung der Bevölkerung mit Wasser und Energie) und Bäderbetriebe der Körperschaft konnten in den Streitjahren nach Auffassung der Rechtsprechung sowie auch der Verwaltung mit steuerrechtlicher Wirkung nur dann zu einem Betrieb zusammengefasst werden, wenn zwischen ihnen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung bestand (s. BFH-Beschluss vom 16. Januar 1967 GrS 4/66, BFHE 88, 3, BStBl III 1967, 240; Urteil vom 12. Juli 1967 I 267/63, BFHE 89, 416, BStBl III 1967, 679). Mit dem JStG 2009 wurden diese Grundsätze, die von Rechtsprechung und Verwaltung seit langem vertreten worden sind (vgl. Abschnitt 5 KStR 1990, Abschnitt 5 Abs. 11 KStR 1995, Abschnitts 5 Abs. 11a KStR 1995, KStR 7 Abs. 2 S. 2 2004; BFH I 164/59 S, BStBl III 1962, 448 m. w. N) in § 4 Abs. 6 KStG gesetzlich verankert. Diese Grundsätze gelten nicht nur bei der Zusammenfassung von verschiedenen BgA einer Kommune, sondern ebenso bei der Zusammenfassung innerhalb einer kommunalen Eigengesellschaft.

Eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung ist dann gegeben, wenn bestehende oder zu errichtende Anlagen den Zwecken mehrerer Betriebe dienen. Reine Lieferverhältnisse erfüllen nicht das Merkmal der engen wechselseitigen technisch- wirtschaftlichen Verflechtung.

Als ausreichende Merkmale für das Vorliegen einer engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung hat die Rechtsprechung z. B. angenommen:

- Ausgleich des Überdrucks in einem Heizkraftwerk durch Erwärmung des Wassers in dem Badebetrieb (BFH-Beschluss v. 16.01.1967, GrS 4/66, BStBl II 1967, 240)
- Weitergabe von Überschussdampf durch den Badebetrieb an das Heizkraftwerk mit Ausgleichsfunktion im Rahmen des Fernwärmeversorgungsnetzes der Stadtwerke (BFH-Urteil v. 19.05.1967 II 50/61, BStBl III 1967, 510).

- Gewährleistung des für den Betrieb eines Hallenbades erforderlichen Mindestdrucks und Lieferung des für die Wärmelieferung der Stadtwerke benötigten Wassers mit einem erforderlichen gleichmäßigen Niederdruck durch einen Wasserturm der Bäderbetriebe (BFH-Urteil v. 19.05.1967 II 50/61, BStBl III 1967, 510).
- Zwischenschaltung eines Blockheizkraftwerks zwischen Hallenbad und Versorgungsbetrieb, das das Bad mit Wärme versorgt und in Spitzenlastzeiten elektrische Energie für die Stadtwerke erzeugt (BFH-Urteil v. 04.12.1991, I R 74/89, BStBl II 1992, 432).

Dem Nachweis der Wirtschaftlichkeit kommt in diesem Zusammenhang eine entscheidende Bedeutung zu. Insbesondere müssen die vorhandenen oder entstehenden wechselseitigen Beziehungen bei sämtlichen betroffenen Einrichtungen, d. h. sowohl in dem Bäderbetrieb als auch in dem das Blockheizkraftwerk betreibenden Versorgungsbetrieb wirtschaftliche Vorteile auslösen.

Die Voraussetzungen für die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art -BgA- nach § 4 Abs. 6 S. 1 Nr. 2 KStG mittels eines Blockheizkraftwerks sind nunmehr in dem BMF-Schreiben vom 11. Mai 2016 (DStR 2016, 1164) aufgeführt, das auf alle noch offenen Fälle anzuwenden ist. Dieses Schreiben gilt nicht nur für BgA, sondern entsprechend auch für zusammenfassende Tätigkeitsbereiche in Kapitalgesellschaften i. S. d. § 8 Abs. 7 KStG.

Nach dem BMF-Schreiben setzt eine zulässige Zusammenfassung u. a. voraus, dass das Blockheizkraftwerk wirtschaftlich ist. Das BHKW muss dem BgA-Bad dienen. Dies ist nicht der Fall, wenn neben der Wärmeabgabe des BHKW an den Bad-BgA eine Wärmeabgabe an Dritte (z. B. Wohngebäude im Umfeld des Bades) vorgenommen wird und das BHKW auch ohne den Bad-BgA noch wirtschaftlich wäre. Der Steuerpflichtige kann hierzu ein sog. VDI-Gutachten vorlegen. Die Finanzverwaltung ist berechtigt, für den Nachweis der Wirtschaftlichkeit an Stelle des VDI-Gutachtens die Vorlage einer an den tatsächlichen Gegebenheiten orientierten Einnahme-Überschussrechnung (Prognose) zu verlangen.

Im Streitfall hat der Beklagte zu Recht darauf verwiesen, dass die im Eigengutachten der Klägerin vorgetragene Argumente für das Bestehen einer technisch-wirtschaftlichen Verflechtung zwischen dem Schwimmbad und dem von der Klägerin betriebenen Heizwerk nicht ausreichen.

Der Umstand, dass die Schwimmhalle zu den 30 größten Abnehmern für Fernwärme und zu den größten 15 Abnehmern für Trinkwasser gehört, ist für eine Zusammenfassung nicht ausreichend. Ansonsten könnte jede kommunal betriebene Schwimmhalle mit Stadtwerken in kommunaler Hand mit Lieferverhältnis zusammengefasst werden. Zudem betragen die Absatzwerte der Schwimmhalle an den Gesamtproduktionswerten des Kraftwerkes bei Fernwärme lediglich zwischen 0,26 und 0,39 % und bei Strom 0,10 %.

Auch die ersparten Rohrnetzspülungen aufgrund erhöhter Fließgeschwindigkeiten im Trinkwassernetz, die Reduzierung von Instandhaltungen im Schmutzwassernetz aufgrund sogenannter Schwallwasserspülungen sind nicht ausreichend. Messbare positive Effekte der Rohrnetzspülungen wurden nicht durch das Gutachten eines unabhängigen Sachverständigen nachgewiesen.

Dass dem Versorgungsbetrieb durch die Fernwärmeversorgung der Schwimmhalle technologisch bedingt auch die Erzeugung zusätzlichen KWK-Stroms ermöglicht wird, reicht ebenso wenig wie das Vorhandensein von Synergieeffekten (Schwimmhalle als positiver Werbeträger, Erhöhung der Effektivität des ÖPNV, effektiverer Einsatz von Mitarbeitern während der Schließzeiten der Halle) für eine enge wechselseitig technische Verflechtung aus. Abschließend ist noch darauf hinzuweisen, dass das GuD-Heizkraftwerk das Schwimmbad über eine

ca. 5 km lange Trasse versorgt. Die Schwimmhalle wird nicht mit der Abwärme des Heizwerkes beheizt. An den technischen Anschlüssen der Schwimmhalle hat sich seit der Errichtung des Bades im Jahr 19.. nichts verändert. Nach den Feststellungen des Beklagten erreicht das Wasser die Schwimmhalle mit einer Normaltemperatur von 30 °C und wird dann für Badezwecke über eine hauseigene Heizung wieder erwärmt. Eine Vergleichbarkeit mit bislang anerkannten Fällen einer technischen Verflechtung wie des Ausgleiches von Überdruck bzw. der Abgabe von Überschussdampf durch ein benachbartes Blockheizkraftwerk ist daher nicht gegeben.

Auch eine wirtschaftliche Verflechtung ist nicht nachgewiesen. Das Heizkraftwerk hat bis zur Fertigstellung im Jahr 19.. Investitionskosten von ca. ... Mio. DM verursacht und versorgt die gesamte Stadt A mit Strom und Wärme. Nach eigener Auskunft der Klägerin ist die Bedeutung der Schwimmhalle für die Wirtschaftlichkeit des Heizkraftwerkes laut Schreiben vom 24. Mai 2011 „natürlich nur gering“ (BP-Handakte „Einspruch, Bl. 76). Im Streitfall hat die Klägerin zudem kein entsprechendes Gutachten nach VDI-Norm 2067 vorgelegt, aus dem sich ergibt, dass das BHKW nur durch die Belieferung der Schwimmhalle mit Strom und Fernwärme wirtschaftlich ist. Das Eigengutachten der Klägerin zur Frage der technisch-wirtschaftlichen Verflechtung zwischen Versorgungs- und Bäderbetrieb der D GmbH reicht zum Nachweis einer technisch wirtschaftlichen Verflechtung jedenfalls nicht aus.

Das Verfahren war einzustellen, soweit die Klägerin die Rücknahme der Klage gegen den Bescheid über die Zerlegung des Gewerbesteuermessbetrages 1999 sowie hinsichtlich der Körperschaftsteuerbescheide 2001 bis 2003 erklärt hat, § 72 Abs. 2 S. 2 FGO.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Die Revision war nicht zuzulassen, da die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO nicht vorliegen. (Hinweis der Dokumentation: Diese Formulierung wurde durch Beschluss vom 22.8.2016 gemäß § 107 FGO dahingehend berichtigt, dass der Satz wie folgt lautet: "Die Revision war zuzulassen, da die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO vorliegen".)

Der Streitwert richtet sich nach § 52 Abs. 1 Gerichtskostengesetz -GKG-.