

## **FG Münster, Urteil vom 26.04.2017 – 9 K 3847/15 K,F**

### **Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.  
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.  
Die Revision wird zugelassen.

### **Tatbestand:**

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob Verluste aus dem Schulschwimmen mit den übrigen Erträgen der Klägerin, einer A-GmbH, verrechnet werden dürfen.

Die Klägerin ist eine 100 %-ige Tochtergesellschaft der Stadt B (Stadt). Gegenstand des Unternehmens ist die Versorgung der Bevölkerung, der Industrie usw. mit Gas, Wasser, Strom, Wärme und Fernwärme, die Stadtentwässerung sowie der Betrieb von Bädern für den öffentlichen Badebetrieb. Ein Blockheizkraftwerk diente in den Streitjahren 2009 bis 2013 sowohl der Beheizung im Badebetrieb wie zur Erzeugung von Strom, der in das Stromnetz der Stadt eingespeist wurde.

In den Streitjahren nutzte auch die Stadt die Bäder, um den Schülern ihrer kommunalen Schulen dort Schwimmunterricht zu erteilen (sog. Schulschwimmen). Hierfür erhielt die Klägerin seitens der Stadt ein Entgelt. Zwischen den Beteiligten ist unstrittig, dass dieses bezogen auf den einzelnen Schüler dem entsprach, was allgemein von Nutzern verlangt wurde. Gleichwohl erzielte die Klägerin durch das Schulschwimmen in den Streitjahren jeweils einen Verlust in Höhe von 67.000 €. Auch die Höhe des Verlusts unterliegt keinem Streit; diesbezüglich haben sich die Beteiligten in der mündlichen Verhandlung tatsächlich verständigt.

Der Beklagte (das Finanzamt --FA--) führte im Jahr 2014 eine Betriebsprüfung hinsichtlich der Jahre 2009 bis 2012 bei der Klägerin durch, in dem sich der Prüfer auf den Standpunkt stellte, die einzelnen Tätigkeiten der Klägerin seien nach § 8 Abs. 9 i.V.m. Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 des Körperschaftsteuergesetzes 2002 in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2009 vom 19.12.2008 --BGBl I 2008, 2794-- (KStG 2009) gesonderten Sparten zuzuordnen; es seien drei Spartengruppen zu unterscheiden. Bei dem Schulschwimmen handele es sich um eine hoheitliche Tätigkeit; daher müsse der durch sie erzielte Verlust in Höhe von jeweils 67.000 € der Sparte 1 i.S. des § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 KStG 2009 zugerechnet werden. Die gleichartige Energie- und Wasserversorgung bilde eine weitere Sparte. Zwar seien die Bäderbetriebe nicht gleichartig zu den Versorgungsbetrieben; aufgrund der technisch-wirtschaftlichen Verflechtung von einigem Gewicht durch das Blockheizkraftwerk könnten sie aber mit den Versorgungsbetrieben zusammengefasst werden.

Das FA schloss sich der Rechtsauffassung des Prüfers an und erließ am 14.10.2014 entsprechend geänderte Bescheide für 2009 bis 2012 über Körperschaftsteuer sowie über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags in den Fällen des § 8 Abs. 9 KStG 2009 zum 31.12.2009 bis 31.12.2012. Zugleich ergingen geänderte Bescheide auf den 31.12.2009 bis 31.12.2012 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002. Gegen sämtliche Bescheide legte die Klägerin Einspruch ein.

Während des Einspruchsverfahrens erließ das FA --adressiert unmittelbar an die Klägerin-- am 29.6.2015 bzw. 29.7.2015 aus nicht streitgegenständlichen Gründen Änderungsbescheide, auf die

wegen der Einzelheiten verwiesen wird. In diesen wurde die Spartenentrennung – hier verkürzt und modifiziert dargestellt – wie folgt vorgenommen (Beträge in €):

	Summe	Sparte 1 Schulschwimmen	Sparte 2 Versorgung
<b>2009</b>			
Steuerbilanzgewinn bzw. –verlust	3.564.279	./ 67.000	3.631.279
+ Nicht abziehbare Aufwendungen	1.558.186		1.558.186
Gesamtbetrag der Einkünfte	5.122.465	./ 67.000	5.189.465
./ Verlustrücktrag aus 2010	./ 511.500		./ 511.500
Zwischensumme	4.610.965	./ 67.000	4.677.965
Zu versteuerndes Einkommen im Jahr 2009 aus den Sparten mit positivem Ergebnis	<u>4.677.965</u>		4.677.965
<i>Verbleibender Verlustvortrag in den Sparten mit negativem Ergebnis zum 31.12.2009</i>	<i>67.000</i>	<u><i>67.000</i></u>	
<b>2010</b>			
Steuerbilanzgewinn bzw. –verlust	./ 980.923	./ 67.000	./ 913.923
Nicht abziehbare Aufwendungen	42.197		42.197
Gesamtbetrag der Einkünfte	./ 938.726	./ 67.000	./ 871.726
Zu versteuerndes Einkommen im Jahr 2010 aus den Sparten mit positivem Ergebnis	<u>0</u>		
Verbleibender Verlustvortrag in den Sparten mit negativem Ergebnis	67.000	67.000	0
--- zum 31.12.2009	938.726	67.000	871.726
--- Verlust aus dem Jahr 2010	./		./ 511.500
--- ./ Verlustrücktrag nach 2009	<u>511.500</u>	<u>134.000</u>	<u>360.226</u>
(höchstens 511.500 € je Sparte)	494.226		
= <i>Verbleibender Verlustvortrag zum 31.12.2010</i>			

<b>2011</b>			
Steuerbilanzgewinn bzw. –verlust	3.951.821	./ 67.000	4.018.821
+ Nicht abziehbare Aufwendungen	1.262.610		1.262.610
Gesamtbetrag der Einkünfte	5.214.431		5.281.431
./ Verlustvortrag aus 2010	./ 360.226		./ 360.226
Zwischensumme	4.854.205	./ 67.000	4.921.205

Zu versteuerndes Einkommen im Jahr 2011 aus den Sparten mit positivem Ergebnis	<u>4.921.205</u>		4.921.205
Verbleibender Verlustvortrag in den Sparten mit negativem Ergebnis	494.226		360.226
--- zum 31.12.2010	./.	134.000	./.
--- ./.. Verlustvortrag aus 2010 nach 2011	360.226	<u>67.000</u>	360.226
--- Verlust aus dem Jahr 2011	<u>67.000</u>	<u>201.000</u>	
= <i>Verbleibender Verlustvortrag zum 31.12.2011</i>	201.000		<u>0</u>
<b>2012</b>			
Steuerbilanzgewinn bzw. –verlust	3.973.417	./. 67.000	4.040.417
+ Nicht abziehbare Aufwendungen	1.595.307	0	1.595.307
Gesamtbetrag der Einkünfte	5.568.724	./. 67.000	5.635.724
Zu versteuerndes Einkommen im Jahr 2012 aus den Sparten mit positivem Ergebnis	<u>5.635.724</u>		5.635.724
Verbleibender Verlustvortrag in den Sparten mit negativem Ergebnis	201.000	201.000	
--- zum 31.12.2011	<u>67.000</u>	<u>67.000</u>	
--- Verlust aus dem Jahr 2012	268.000	<u>268.000</u>	
= <i>Verbleibender Verlustvortrag zum 31.12.2011</i>			

Ferner erließ das FA am 18.8.2015 unter erneuter Zugrundelegung eines Verlusts in Höhe von 67.000 € aus dem Schulschwimmen erstmals einen Körperschaftsteuerbescheid 2013, einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags in den Fällen des § 8 Abs. 9 KStG 2009 zum 31.12.2013 sowie einen Bescheid zum 31.12.2013 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002. Auch gegen diese Bescheide legte die Klägerin Einspruch ein.

Die Einsprüche wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 6.11.2015 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte es aus, aus dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 12.11.2009 (IV C 7 – S 2706/08/10004) gehe hervor, dass das Schulschwimmen, auch wenn es in einem öffentlichen Bäderbetrieb einer Bäder-GmbH durchgeführt werde, immer als hoheitliches Dauerverlustgeschäft anzusehen sei und damit in einer gesonderten Sparte nach § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 KStG 2009 erfasst werden müsse. Eine Einbeziehung in den Querverbund sei damit ausgeschlossen. Der Begriff des Dauerverlustgeschäfts sei tätigkeits-, nicht betriebsbezogen auszulegen.

Daraufhin hat die Klägerin Klage erhoben. Im Klageverfahren sind am 14.6.2016 aus nicht streitgegenständlichen Gründen --adressiert an die Klägerin-- Änderungsbescheide zu 2013 ergangen, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird. Dem Körperschaftsteuerbescheid und der gesonderten Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags in den Fällen des § 8 Abs. 9 KStG 2009 zum 31.12.2013 legte das FA folgende – hier verkürzt und modifiziert dargestellte – geänderte Spartenrechnung zugrunde (Beträge in €):

	Summe	Sparte 1 Schulschwimmen	Sparte 2 Versorgung
<b>2013</b>			
Steuerbilanzgewinn bzw. –verlust	3.445.723	./ 67.000	3.512.723
+ Nicht abziehbare Aufwendungen	1.878.581	0	1.878.581
Gesamtbetrag der Einkünfte	5.324.304	./ 67.000	5.391.304
Zu versteuerndes Einkommen im Jahr 2013 aus den Sparten mit positivem Ergebnis	<u>5.391.304</u>		5.391.304
Verbleibender Verlustvortrag in den Sparten mit negativem Ergebnis	268.000	268.000	
--- zum 31.12.2012	<u>67.000</u>	<u>67.000</u>	
--- Verlust aus dem Jahr 2012	335.000	<u>335.000</u>	
= <i>Verbleibender Verlustvortrag zum 31.12.2011</i>			

In der Sache trägt die Klägerin vor, eine Sparte nach § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 KStG 2009 dürfe nicht gebildet werden. Gemäß § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 KStG 2009 hätten Kapitalgesellschaften für Tätigkeiten, die als Dauerverlustgeschäfte Ausfluss einer Tätigkeit seien, die bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu einem Hoheitsbetrieb gehörten, eine gesonderte Sparte zu bilden. Zu prüfen sei, ob der Betrieb der Bäder der Stadt, würden sie von dieser als juristische Person des öffentlichen Rechts betrieben, Ausfluss einer hoheitlichen Tätigkeit wäre (fiktive Betrachtung). Dies sei hier nicht der Fall; mit der Gründung der jedermann zugänglichen Bäder habe sich die Stadt in den wirtschaftlichen Verkehr eingeschaltet. Denn solche Leistungen würden auch von Privaten, zumeist als Schwimm- und Freizeitbäder angeboten. Aus Wettbewerbsgründen und wegen des Grundsatzes der Gleichmäßigkeit der Besteuerung könne das unternehmerische Engagement der Stadt nicht anders als das potentieller privater Anbieter bewertet werden.

Die Tätigkeit „entgeltliche Zurverfügungstellung der Bäder“ sei eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit mit der Absicht, Einnahmen zu erzielen. Der wirtschaftliche Charakter könne nicht davon abhängig sein, an wen die Leistung erbracht werde. Die Eigenschaft „wirtschaftlich“ werde durch die Absicht, Einnahmen zu erzielen, durch die Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr und durch Wettbewerbsaspekte determiniert.

Die Stadt selbst führe mit dem Schulschwimmen eine hoheitliche Tätigkeit durch. Das Entgelt sei ihrem nicht steuerlich relevanten Hoheitsbereich zuzuordnen. Auf der Gegenseite liege bei dem Bäderbetrieb der Klägerin ein steuerpflichtiges Entgelt vor. Die Klägerin werde betrieblich tätig, um der Stadt die Erfüllung ihrer hoheitlichen Aufgaben zu ermöglichen.

Auch in der Literatur werde die Auffassung vertreten, dass der auf das Schulschwimmen entfallende Verlust nur insoweit einer Sparte nach § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 KStG 2009 zuzurechnen sei, als er über den üblichen Verlust aus dem öffentlichen Bäderbetrieb hinausgehe, mithin nur in Höhe des nicht erhobenen Entgelts. Hiermit sei gemeint, dass dann, wenn die Kommune für das Schulschwimmen ein Entgelt wie andere Badegäste des öffentlichen Badebetriebs zahle, kein anteiliges hoheitliches Dauerverlustgeschäft anzunehmen sei, sondern es sich um ein wirtschaftliches Dauerverlustgeschäft handle (Hinweise auf Dötsch in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8 Abs. 7 Rz. 50; Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rz. 570; Schiffers, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2012, 258). So liege der Fall auch hier.

Hierbei sei die Frage der grundsätzlichen Kostenunterdeckung des Schwimmbadbetriebs nicht streitig. Es sei unbestritten, dass die Differenz zwischen einem hypothetischen höheren, kostendeckenden Marktentgelt und dem tatsächlichen niedrigeren Marktentgelt, das die Stadt für die Nutzung des Bäderbetriebs zum Zwecke des Schulschwimmens zahle, dem Grunde nach zu einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) führe. Aufgrund der Schutznorm des § 8 Abs. 7 KStG 2009 könne diese Rechtsfolge im vorliegenden Fall aber nicht bezogen werden.

Die Klägerin trägt vor, ihre Rechtsauffassung führe zu keinen Friktionen mit dem Gebot der Rechtsformneutralität. Auch wenn das Schulschwimmen als BgA geführt werde, sei es Teil der wirtschaftlichen Tätigkeit der Stadt und damit deren steuerpflichtiger Sphäre zuzurechnen.

Die Klägerin beantragt,

1. die Körperschaftsteuerbescheide 2009 bis 2012, die Bescheide zum 31.12.2009 bis 31.12.2012 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 sowie die Bescheide über die gesonderte Feststellung der verbleibenden Verlustvorträge in den Fällen des § 8 Abs. 9 KStG 2002 zum 31.12.2009 bis 31.12.2012, jeweils vom 29.06.2015 für die Jahre 2009 und 2010 sowie vom 29.07.2015 für die Jahre 2011 und 2012 und in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 06.11.2015, und 2. den Körperschaftsteuerbescheid 2013, den Bescheid zum 31.12.2013 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG 2002 sowie den Bescheid über die gesonderte Feststellung der verbleibenden Verlustvorträge in den Fällen des § 8 Abs. 9 KStG 2002 zum 31.12.2013, jeweils vom 14.06.2016, dahingehend zu ändern, dass die Verluste aus dem Schulschwimmen in Höhe von 67.000 € pro Jahr mit den übrigen betrieblichen Erträgen verrechnet werden,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

Das FA bezieht sich zum Zwecke der Erwiderung zunächst auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung und trägt weitergehend vor, soweit die Bäder für Zwecke des Schulschwimmens genutzt würden, seien die Voraussetzungen des § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 KStG 2009 erfüllt. Eine Zusammenfassung der Verluste aus dem Schulschwimmen mit den Erträgen in der nach § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 KStG 2009 gebildete Spalte scheidet aus. Soweit die Stadt ein eigenes Schulschwimmbad unterhalten würde, wäre dies hoheitlich veranlasst. Ein solches Schulschwimmbad würde dann nicht mit den Versorgungsbetrieben zusammengefasst werden können, da dieser einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) darstelle.

Der im Bereich der Besteuerung der öffentlichen Hand vorherrschende Grundsatz der Rechtsformneutralität gebiete es, die Betätigung unabhängig von der Betriebsform mit den gleichen steuerlichen Folgen zu belegen. Sei bei einem BgA keine Verlustverrechnung möglich, sei dies auch bei einer Kapitalgesellschaft der Fall. Da hier allerdings die Einnahmen und Ausgaben sowie das Betriebsvermögen mangels außerbetrieblicher Sphäre zunächst vollumfänglich in der Buchführung der Kapitalgesellschaft darzustellen seien, müsse die Separierung der Tätigkeit, die den hoheitlichen Aufgaben der Anteilseignerin diene, in anderer Weise vollzogen werden. Die unzulässige Verlustverrechnung werde durch die Zuordnung der mit dem Schulschwimmen in Zusammenhang stehenden Erträge und Aufwendungen zur gesonderten Sparte gemäß § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 KStG 2009 verhindert.

Soweit die Klägerin argumentiere, sie übernehme keine hoheitliche Aufgabe der Stadt, sondern überlasse dieser die Bäder nur für das Schulschwimmen, stehe dem entgegen, dass § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 KStG 2009 eine hoheitliche Betätigung nicht ausdrücklich fordere. Nach dem Gesetzeswortlaut reiche es für die Einordnung einer Tätigkeit in die Sparte gemäß § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 KStG 2002, dass diese als Dauerverlustgeschäft Ausfluss einer Tätigkeit sei, die bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zu einem Hoheitsbetrieb gehören würde. Die Überlassung der Schwimmbäder für schulische Zwecke sei als Ausfluss der hoheitlichen Veranstaltung Schulschwimmen anzusehen.

Der Sach- und Streitstand ist am 2.9.2016 vom Berichtersteller mit den Beteiligten erörtert worden. Wegen der Einzelheiten des Erörterungstermins wird auf den Inhalt des Protokolls Bezug genommen.

In dem Verfahren ist am 26.4.2017 mit den Beteiligten mündlich verhandelt worden. Auf die Sitzungsniederschrift wird verwiesen. Erörtert worden ist dort u.a., dass die Änderungsbescheide vom 29.06.2015 bzw. 29.07.2015 betreffend die Jahre 2009 bis 2012 und die Änderungsbescheide vom 14.06.2016 betreffend das Jahr 2013 noch nicht zur Kenntnis des Prozessbevollmächtigten gelangt sind, weil sie unmittelbar an die Klägerin adressiert worden sind. Die vorgenannten Bescheide sind dem Prozessbevollmächtigten daher zu Beginn der mündlichen Verhandlung überreicht worden.

#### **Entscheidungsgründe:**

Die Klage ist teilweise unzulässig und im Übrigen unbegründet.

I. Unzulässig ist die Klage gegen die gesonderten Feststellungen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG 2009 zum 31.12.2009 bis zum 31.12.2013 sowie die Bescheide zum 31.12.2009, 31.12.2011 bis zum 31.12.2013 über die gesonderte Feststellung der verbleibenden Verlustvorträge in den Fällen des § 8 Abs. 9 KStG 2009.

1. Hinsichtlich der Feststellungen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG 2009 ist die Klage unzulässig, weil die Begründung der Klägerin nicht erkennen lässt, dass sie Einwendungen gegen diese Bescheide vorbringen will (vgl. § 65 Abs. 1 FGO). Die Frage der Verrechenbarkeit der Verluste aus dem Schulschwimmen mit den übrigen Erträgen der Klägerin weist keinen Bezug zum steuerlichen Einlagekonto auf.

2. Hinsichtlich der Bescheide zum 31.12.2009 und zum 31.12.2011 bis zum 31.12.2013 über die gesonderte Feststellung der verbleibenden Verlustvorträge in den Fällen des § 8 Abs. 9 KStG 2009 ist die Klage wegen des Verweises in § 8 Abs. 9 Satz 8 KStG 2009 auf § 10d Abs. 4 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes 2009 (EStG 2009) unzulässig. Hiernach sind bei der Feststellung der Verlustvorträge die Besteuerungsgrundlagen so zu berücksichtigen, wie sie der Steuerfestsetzung des Veranlagungszeitraums, auf dessen Schluss der Verlustvortrag festgestellt wird, zugrunde gelegt worden sind. Die Körperschaftsteuerfestsetzung gewinnt hierdurch eine Quasi-Grundlagenbescheidwirkung gegenüber der Feststellung gemäß § 8 Abs. 9 Satz 8 KStG 2002. Entscheidungen in einem Grundlagenbescheid können nur durch Anfechtung dieses Bescheides, nicht auch durch Anfechtung des Folgebescheides geltend gemacht werden (§ 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 AO, hier i.V.m. § 8 Abs. 9 Satz 8 KStG 2009 i.V.m. § 10d Abs. 4 Satz 4 EStG 2009). Gleichwohl führt dies allein nicht zur Unzulässigkeit einer Klage gegen den Folgebescheid, die nur mit Einwendungen gegen den Grundlagenbescheid begründet wird, sondern lediglich zur deren Unbegründetheit (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 1.7.2010 IV R 100/06, BFH/NV 2010,

2056; vom 12.10.2011 VIII R 2/10, BFH/NV 2012, 776; vom 5.11.2015 III R 12/13, BStBl II 16, 420; Anwendungserlass zur Abgabenordnung --AEAO-- zu § 351 Nr. 4). Im Streitfall kommt bezogen auf die Stichtage 31.12.2009 und 31.12.2011 bis 31.12.2013 jedoch hinzu, dass die Klägerin bei isolierter Betrachtung der Verlustfeststellungsbescheide durch diese nicht beschwert wird, da sie keine höhere Verlustfeststellung begehrt, sondern die Verlustfeststellung ausgehend vom Begehren der Klägerin vollständig entfallen würden. Demgegenüber ist ausgehend von den vorgenannten Grundsätzen die Klage wegen der Verlustfeststellung zum 31.12.2010 zulässig, weil die Klägerin bezogen auf diesen Stichtag eine anderweitige Zuordnung der Verluste zu den einzelnen Spalten (insbesondere eine höhere Verlustzuordnung zur Spalte 2) begehrt.

3. Zulässig ist auch die Klage gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2010. Hierbei übersieht der Senat nicht, dass der Körperschaftsteuerbescheid 2010 stets eine Steuerschuld von 0 € ausgewiesen hat bzw. auch heute noch ausweist und § 8 Abs. 9 Satz 8 KStG 2009 i.V.m. § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG 2009 vorsieht, dass die Besteuerungsgrundlagen bei der Verlustfeststellung insoweit abweichend von der Steuerfestsetzung berücksichtigt werden dürfen, wie die Aufhebung, Änderung oder Berichtigung des Steuerbescheides ausschließlich mangels Auswirkung auf die Höhe der festzusetzenden Steuer unterbleibt. Ein solcher Fall liegt indessen nicht vor, wenn das FA --wie hier-- trotz fehlender betragsmäßiger Auswirkungen der Steuerschuld formal einen Änderungsbescheid erlässt und die Änderung daher gerade nicht unterblieben ist; in derartigen Konstellationen ist/bleibt die Klage gegen den Körperschaftsteuerbescheid zulässig (Senatsurteil vom 21.7.2016 – 9 K 3457/15 E,F, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 1871, Rev. BFH: IX R 30/16; im Ergebnis ebenso Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 16.2.2016 – 10 K 3686/13 F, EFG 2016, 662; Zwischengerichtsbescheid des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 28.4.2016 – 3 K 3106/15, EFG 2016, 1091; a.A. Beschluss des Hessischen Finanzgerichts vom 29.10.2015 – 4 K 307/15, juris).

Der vorliegende Sachverhalt entspricht auch wertungsmäßig nicht dem in § 10d Abs. 4 Satz 5 EStG 2009 geregelten Fall, dass der Steuerbescheid, dessen Besteuerungsgrundlagen, die für den Verlustfeststellungsbescheid maßgebend sein sollen, (nur) wegen der Nullfestsetzung nicht mehr geändert worden ist und daher für eine Verlustfeststellung nicht (mehr) verbindlich sein soll. Denn im vorliegenden Fall ist eine Korrektur des Steuerbescheides gerade nicht unterblieben. Vielmehr hat das FA nach der Außenprüfung formal Änderungsbescheide 2010 über Körperschaftsteuer erlassen, die zwar erneut eine Steuer in Höhe von 0 € festsetzen, in den Besteuerungsgrundlagen aber, für die dem Körperschaftsteuerbescheid eine Quasi-Grundlagenfunktion zukommt, geändert worden sind.

II. Im Übrigen ist die Klage zulässig, aber unbegründet. Die angefochtenen Körperschaftsteuerbescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Zu Recht ist das FA davon ausgegangen, dass die Verluste aus dem Schulschwimmen nicht mit den Einkünften der Klägerin aus dem Versorgungsbetrieb verrechnet werden dürfen, weil die Verluste aus dem Schulschwimmen gemäß § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 KStG 2009 einer gesonderten Sparte zuzuordnen sind, die mit den in der Sparte Versorgungsbetrieb erfassten Einkünften nicht zusammengefasst werden dürfen (§ 8 Abs. 9 Satz 4 KStG 2002).

1. Wenn für Kapitalgesellschaften § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG 2009 zur Anwendung kommt, sind die einzelnen Tätigkeiten der Gesellschaft gemäß § 8 Abs. 9 Satz 1 KStG 2009 nach folgenden Maßgaben Sparten zuzuordnen:

(1) Tätigkeiten, die als Dauerverlustgeschäfte Ausfluss einer Tätigkeit sind, die bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu einem Hoheitsbetrieb gehören, sind jeweils gesonderten Sparten zuzuordnen;

(2) Tätigkeiten, die nach § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG 2009 zusammenfassbar sind oder aus den übrigen, nicht in Nummer 1 bezeichneten Dauerverlustgeschäften stammen, sind jeweils gesonderten Sparten zuzuordnen, wobei zusammenfassbare Tätigkeiten jeweils eine einheitliche Sparte bilden;

(3) alle übrigen Tätigkeiten sind einer einheitlichen Sparte zuzuordnen.

Für jede sich hiernach ergebende Sparte ist der Gesamtbetrag der Einkünfte getrennt zu ermitteln (§ 8 Abs. 9 Satz 2 KStG 2002). Ein negativer Gesamtbetrag der Einkünfte einer Sparte darf nicht mit einem positiven Gesamtbetrag der Einkünfte einer anderen Sparte ausgeglichen oder nach Maßgabe des § 10d EStG 2009 abgezogen werden (§ 8 Abs. 9 Satz 4 KStG 2002). Gemäß § 8 Abs. 9 Satz 5 KStG 2009 mindert er jedoch nach Maßgabe des § 10d EStG 2009 die positiven Gesamtbeträge der Einkünfte, die sich in dem unmittelbar vorangegangenen und in den folgenden Veranlagungszeiträumen für dieselbe Sparte ergeben.

2. Ausgehend von diesen Maßgaben sind im vorliegenden Fall die Verluste aus dem Schulschwimmen in den Streitjahren 2009 bis 2013 einer Sparte nach § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 KStG 2009 zuzuordnen, während die übrigen Tätigkeiten der Klägerin in einer Sparte nach § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 2 KStG 2009 zusammengefasst werden konnten. Folge ist, dass die in getrennten Sparten ausgewiesenen Ergebnisse aus dem Schulschwimmen und dem Versorgungsbetrieb miteinander nicht verrechnet werden durften.

a) Auf die Klägerin ist § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 2 KStG 2009 anwendbar. Nach dieser Vorschrift sind die Rechtsfolgen einer vGA nicht allein deshalb zu ziehen, weil eine Kapitalgesellschaft einen Dauerverlustbetrieb unterhält, wenn die Mehrheit der Stimmrechte unmittelbar oder mittelbar auf juristische Personen des öffentlichen Rechts entfällt und nachweislich ausschließlich diese Gesellschafter die Verluste tragen. Diese Voraussetzungen sind im vorliegenden Fall erfüllt.

aa) Anteilseignerin der Klägerin, einer GmbH, ist zu 100 % die Stadt, eine Gebietskörperschaft und damit eine juristische Person des öffentlichen Rechts. Ausschließlich diese trägt die Verluste der Klägerin.

bb) Die Klägerin unterhält einen Dauerverlustbetrieb. Ein Dauerverlustgeschäft liegt u.a. vor, soweit aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird. Dies trifft auf Schwimmbäder, wie sie hier betrieben werden, zu. Denn deren Betrieb stellt eine wirtschaftliche Betätigung dar, die aus gesundheitspolitischen Gründen ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird. Schwimmbäder werden nach allgemeiner Meinung von den „gesundheitspolitischen Gründen“ erfasst. Dass gerade solche Einrichtungen vom Gesetzgeber begünstigt werden sollten, geht auch unmittelbar aus der Gesetzesbegründung (vgl. BTDrucks 16/10189, 69 f.) hervor, in der die Regelungsabsichten ausdrücklich am Beispiel der Schwimmbäder erläutert wurden (jüngst BFH-Urteil vom 9.11.2016 I R 56/15, BFHE 256, 75, BStBl II 2017, 498).

cc) Der Betrieb des Bäderbetriebs führt im vorliegenden Fall unter Zugrundelegung der allgemeinen Grundsätze zu § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 2002 zur Annahme einer vGA.

aaa) Unter einer vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 2002 ist bei einer Kapitalgesellschaft eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) zu verstehen, die durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, sich auf die Höhe des Unterschiedsbetrages gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 EStG 2009 i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 2002 auswirkt und in keinem Zusammenhang zu einer offenen Ausschüttung steht. Für den größten Teil der entschiedenen Fälle hat der BFH die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis angenommen, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem

Gesellschafter einen Vermögensvorteil zuwendet, den sie bei der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiters einem Nichtgesellschafter nicht gewährt hätte (ständige Rechtsprechung des BFH seit BFH-Urteil vom 16.3.1967 I 261/63, BFHE 89, 208, BStBl III 1967, 626; s. jüngst BFH-Urteil vom 27.7.2016 I R 8/15, BFHE 255, 32, BStBl II 2017, 217). Außerdem muss der Vorgang geeignet sein, bei dem begünstigten Gesellschafter einen sonstigen Bezug i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG 2009 auszulösen (z.B. BFH-Urteile vom 7.8.2002 I R 2/02, BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131; vom 8.9.2010 I R 6/09, BFHE 231, 75, BStBl II 2013, 186).

bbb) Ein solcher Fall liegt hier durch den Betrieb der Schwimmbäder vor. Das Unterhalten eines strukturell dauerdefizitären kommunalen Eigenbetriebes in der Rechtsform einer GmbH ohne Verlustausgleich und ohne angemessenen Gewinnaufschlag durch die Gesellschafterin (Trägerkörperschaft) führt regelmäßig zum Vorliegen einer vGA (BFH-Urteil vom 22.8.2007 I R 32/06, BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961; s. bereits BFH-Urteil vom 27.6.2001 I R 82-85/00, BFHE 195, 572, BStBl II 2001, 773; entsprechend für einen dauerdefizitären Verlustbetrieb eines Vereins BFH-Urteil vom 15.1.2015 I R 48/13, BFHE 248, 535, BStBl II 2015, 713). Ein gedachter ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter, an dessen Verhalten sich auch die Klägerin messen lassen muss, würde nicht bereit sein, eine fortdauernde Kostenunterdeckung aus Dienstleistungen hinzunehmen, die an sich ihrem Gesellschafter --wie hier der Stadt-- obliegen (BFH-Urteil vom 14.7.2004 I R 9/03, BFHE 207, 142).

Dass die Klägerin von Dritten übliche Eintrittspreise vereinnahmt und ebenfalls für das Schulschwimmen von der Stadt ein Entgelt erhält, das dem von Dritten gezahlten entspricht, vermag am Vorliegen einer vGA nichts zu ändern. Eine vGA liegt insbesondere nicht nur dann vor, wenn und soweit von der Stadt als Gesellschafterin ein geringeres Entgelt als von fremden Nutzern erhoben werden würde. Die Vereinbarung eines marktüblichen Entgelts schließt die Annahme einer vGA nicht allgemein aus. Eine vGA ist auch dann gegeben, wenn die Kapitalgesellschaft bereit ist, eine verlustbringende Tätigkeit nicht aus eigenem Gewinnstreben heraus, sondern im eigenen Interesse des Gesellschafters aufrecht zu erhalten (BFH-Urteile in BFHE 255, 39, BStBl II 2017, 217, und vom 27.7.2016 I R 71/15, BFH/NV 2017, 60). So liegt auch im vorliegenden Fall die Aufrechterhaltung der Schwimmbäder im Interesse der Stadt, die aus gesundheitspolitischen Gründen deren Fortbestand ermöglicht. Demgegenüber hat die Klägerin kein eigenes erwerbswirtschaftliches Interesse an der Fortsetzung des Bäderbetriebs, da sie diesen unter den bestehenden Rahmenbedingungen nicht gewinnbringend betreiben kann.

b) Das Schulschwimmen ist einer Sparte nach § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 KStG 2009 zuzurechnen. Denn das Veranstalten des Schulschwimmens stellt als Dauerverlustgeschäft den Ausfluss einer Tätigkeit dar, die bei juristischen Personen des öffentlichen Rechts zu einem Hoheitsbetrieb gehören.

Würde die Stadt das Schulschwimmen ohne Zwischenschaltung der Klägerin durchführen, handelte es sich bei ihr um einen Hoheitsbetrieb (vgl. BFH-Urteil vom 11.1.1979 V R 26/74, BFHE 127, 83, BStBl II 1979, 746; BMF-Schreiben vom 12.11.2009, BStBl I 2009, 1303, Rz. 50; Verfügung der OFD Niedersachsen vom 12.1.2012 – S 2706-219-St 241, KSt-Datei ND § 4 KStG Karte E 5; Döring in Schnitger/Fehrenbacher, § 4 Rz. 268 „Schulschwimmhalle“; Mai in Frotscher/Drüen, § 4 KStG Rz. 23 „Sport- und Freizeitanlagen“; Musil in Mössner/Seeger, 3. Aufl. 2017, § 4 Rz. 331 „Schwimmbad“; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, § 4 Rz. 138 „Schulschwimmen“; Rang/Baldauf, DStZ 2014, 38, 39). Gleiches würde gelten, falls die Stadt über eine Kapitalgesellschaft ein reines Schulschwimmbad betreiben würde (vgl. BMF-Schreiben vom 12.11.2009, BStBl I 2009, 1303, Rz. 78). Hierüber besteht, soweit es das Schulschwimmen als Teil des Schulsports im Allgemeinen betrifft, zwischen den Beteiligten zu Recht auch kein Streit.

Nicht zu überzeugen vermag die in der Literatur bisweilen vertretene Auffassung, es liege keine hoheitliche Tätigkeit vor, wenn das Schulschwimmen --wie hier-- in einem von einer Kapitalgesellschaft betriebenen Bad veranstaltet und von dieser für das Schulschwimmen ein Entgelt wie von fremden Dritten verlangt werde; in diesem Fall trete die Kapitalgesellschaft der Schule wie Anderen gegenüber und werde insbesondere nicht selbst zum Träger hoheitlicher Aufgaben (in diesem Sinne Bittscheidt/Westermann/Zemke, Kommunale Steuerzeitschrift 2014, 26, 29; in der Begründung ähnlich Schiffers, DStZ 2012, 258, 266). Das ist zwar insoweit richtig, als die Klägerin als kommunale Eigengesellschaft selbst keine Hoheitsgewalt ausübt; darum geht es § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 KStG 2009 aber erkennbar nicht. Dieser stellt eine fiktive Betrachtung an, wie die Tätigkeit zu beurteilen wäre, wenn sie unmittelbar von der Kommune durchgeführt würde. § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 KStG 2009 fragt, ob eine Kapitalgesellschaft eine Tätigkeit ausübt, die bei einer gedanklichen Durchführung der Tätigkeit durch eine (von ihr notwendigerweise verschiedenen) juristischen Person des öffentlichen Rechts zu einem Hoheitsbetrieb gehören würde. Für die Beantwortung dieser Frage sind die Höhe des konkreten Entgelts und die Fremdüblichkeit von keinerlei Bedeutung.

Etwas anderes kann nicht mit dem Argument vertreten werden, bei fremdüblichen Entgelten für das Schulschwimmen werde der Verlust nicht mehr durch die Schüler veranlasst, sondern nur noch allgemein durch den Betrieb des Bads (so Schiffers, a.a.O.). Der nach den tatsächlichen Gegebenheiten zu beurteilende Veranlassungszusammenhang wäre unabhängig von der Höhe des Entgelts gegeben. Die konkrete Nutzung würde --unabhängig von der Höhe des Entgelts-- zugunsten einer hoheitlichen Betätigung erfolgen.

Ebenso kann der Auffassung des Senats nicht entgegen gehalten werden, das Schulschwimmen würde --wenn es die Stadt selbst durchführen würde-- in einer Einrichtung durchgeführt, die dem Grunde nach einen BgA darstellen würde, so dass es sich um ein wirtschaftliches, nicht aber ein hoheitliches Dauerverlustgeschäft handele. Zum einen gehören nach § 4 Abs. 5 KStG 2009 zu den BgA nicht Betriebe, die überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe), und betreffend das Schulschwimmen in einem öffentlichen Bad kann es keinesfalls als geklärt angesehen werden, dass das Schulschwimmen mit einem BgA öffentlicher Badebetrieb zusammengefasst bzw. diesem zugeordnet werden könnte (gegen eine Zusammenfassung z.B. Verfügung der OFD Niedersachsen vom 12.1.2012 – S 2706-219-St 241, KSt-Datei ND § 4 KStG Karte E 5; Rang/Baldauf, DStZ 2014, 38, 43). Zum anderen geht es im Streitfall ausschließlich um die Frage der Spartenbildung bei Eigengesellschaften. Diese knüpft gemäß § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 bis 3 KStG 2009 an „Tätigkeiten“ an, nicht aber an Einrichtungen. Vom Wortsinn her verlangt die Norm eine spartenbezogene Differenzierung der in einer Kapitalgesellschaft durchgeführten verschiedenen Tätigkeiten (zur streng tätigkeitsbezogenen Spartenbildung Gosch in Gosch, 3. Aufl. 2015, § 8 Rz. 1044e; Meier/Semelka in Herrmann/Heuer/Raupach, § 8 KStG Rz. 610). Insoweit stellt auch die Finanzverwaltung zutreffend heraus, es sei unerheblich, ob die Tätigkeiten einen Teilbetrieb bildeten (BMF-Schreiben vom 12.11.2009 IV C 7-S 2706/08/10004, BStBl I 2009, 1303 Rz. 77; so auch Gosch, a.a.O.). Aus den vorgenannten Gründen kommt es somit nicht darauf an, ob es sich um ein Schwimmbad handelt, das primär zur Durchführung des Schulschwimmens errichtet worden ist, oder ob das Bad vorrangig aus gesundheitspolitischen Gründen zugunsten der Bevölkerung betrieben werden sollte und betrieben wird. Der tätigkeitsbezogene Ansatz des § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 KStG 2009 gebietet in beiden Fällen eine Differenzierung.

Diese Betrachtungsweise entspricht dem Willen des Gesetzgebers. Der Gesetzgeber hat gesehen, dass durch die Einheitsbetrachtung bei Kapitalgesellschaften und den Ausschluss der Rechtsfolgen der vGA gemäß § 8 Abs. 7 KStG 2009 bei den einen Dauerverlustbetrieb unterhaltenden kommunalen Eigengesellschaften die Gefahr einer Tätigkeitssparten übergreifenden umfassenden Verlustnutzung besteht. Dies hätte in Gegensatz zur Rechtslage bei den BgA gestanden, bei denen die Zusammenfassung einzelner Tätigkeiten und damit eine Verlustnutzung nur eingeschränkt möglich

ist. Der Gesetzgeber hat deshalb im Wege der Spartenbildung versucht, die Verlustnutzung bei kommunalen Eigengesellschaften in einer dem BgA vergleichbaren Weise einzuschränken (BTDrucks. 16/11108, 27; Gosch, a.a.O., Rz. 1044a; Meier/Semelka, a.a.O., Rz. 607). Zu diesem Zweck fordert das Gesetz *expressis verbis* eine tätigkeitsbezogene Spartenbildung (BTDrucks. 16/11108, 27). Von diesem Grundgedanken ausgehend erscheint es dem Senat folgerichtig, Verluste aus einer Tätigkeit in einer eigenständigen Sparte einzukapseln, die, wenn sie (bei isolierter Betrachtung dieser Tätigkeit) unmittelbar durch die Stadt erwirtschaftet worden wären, nicht durch einen BgA, sondern – wie beim Schulschwimmen – durch die Stadt in Ausübung einer hoheitlichen Tätigkeit erzielt worden wären (im Ergebnis zum Schulschwimmen in einem öffentlichen Bad ebenso: Verfügung der OFD Niedersachsen vom 12.1.2012 – S 2706-219-St 241, KSt-Datei ND § 4 KStG Karte E 5; Rang/Baldauf, DStZ 2014, 38, 43).

Der Lösung des Senats steht schließlich nicht entgegen, dass die Aufteilung des Ergebnisses des Bäderbetriebes mit einem übermäßigen bürokratischen Aufwand verbunden wäre. Im vorliegenden Fall war eine Schätzung des durch das Schulschwimmen entstandenen Verlustanteils unter Berücksichtigung der Nutzungsanteile möglich. Auf die geschätzte Höhe des Verlusts haben sich die Beteiligten im Termin der mündlichen Verhandlung ausdrücklich verständigt. Diese tatsächliche Verständigung ist verbindlich (vgl. allgemein BFH-Urteil vom 6.2.1991 I R 13/86, BFH/NV 1991, 673). Anhaltspunkte dafür, dass die Schätzung offensichtlich unzutreffend ist, bestehen nicht. Insbesondere ist zu Recht eine Schätzung nach den Nutzungsanteilen erfolgt, denn wie bereits dargelegt, kann ein Verlustanteil des Schulschwimmens nicht mit dem Hinweis verneint werden, dass für das Schulschwimmen keine zusätzlichen Kosten (Grenzkosten) entstanden seien.

c) Zwischen den Beteiligten ist ausdrücklich unstrittig, dass die Verluste aus dem Bäderbetrieb im Übrigen und die positiven Einkünfte aus dem Versorgungsbetrieb der Klägerin gemäß § 8 Abs. 9 Satz 1 Nr. 1 KStG 2009 zu einer einheitlichen Sparte zusammengefasst werden durften und insoweit miteinander verrechnet werden konnten. Weiterer Erläuterungen bedarf es deshalb hierzu nicht. Im Übrigen wäre dem Gericht eine Verböserung ohnehin untersagt.

V. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

VI. Die Revision war nach § 115 Abs. 2 FGO zuzulassen. Die Frage der Spartengliederung in den Fällen des Schulschwimmens durch kommunale Eigengesellschaften ist --soweit ersichtlich-- bislang nicht höchstrichterlich geklärt, wird in der Literatur aber streitig diskutiert. Da die Problematik eine Vielzahl von kommunalen Eigengesellschaften betrifft, hält der Senat eine Revisionszulassung für geboten.