

**Kurbetrieb als Betrieb gewerblicher Art im Sinne von § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG; Auslegung der Übergangsregelung in § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des JStG 2009**

**Niedersächsisches Finanzgericht, Gerichtsbescheid vom 20.03.2020 - 6 K 18/17**

**Leitsätze des Gerichts:**

- 1. Ohne das Vorhandensein von kurspezifischen Einrichtungen begründen Anlagen, die ein staatlich anerkannter Luftkurort unter Erhebung eines Kurbeitrags unterhält und die erkennbar den Fremdenverkehr fördern sollen, keinen einheitlichen Betrieb gewerblicher Art -BgA- „Kurbetrieb“.**
- 2. Ein Luftkurort kann Spazier- und Wanderwege, die durch (zumindest faktische) öffentliche Widmung allen Besuchern zugänglich sind, nicht seinem BgA „Kurbetrieb“, im Rahmen dessen ein Kurbeitrag zur Erneuerung und Pflege der Fremdenverkehrseinrichtungen erhoben wird, zuordnen.**
- 3. § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des JStG 2009 ist eine Vertrauensschutzregelung zugunsten derjenigen Eigengesellschaften und BgA, bei denen die Finanzverwaltung vor dem Inkrafttreten des JStG 2009 Dauerverluste nach Grundsätzen anerkannt hat, die nicht den Anforderungen des § 8 Abs. 7 KStG genügen würden. § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des JStG 2009 hilft jedoch nicht (auch) über das Fehlen der Voraussetzungen eines BgA im Sinne des § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG hinweg, weshalb vor Inkrafttreten des JStG 2009 irrtümlich als BgA oder Teil eines BgA eingestufte Hoheitsbetriebe im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG nicht von der Übergangsregelung erfasst werden.**

Revision eingelegt BFH-Az.: I R 19/20

Niedersächsisches Finanzgericht 6. Senat, Gerichtsbescheid vom 20.03.2020, 6 K 18/17, ECLI:DE:FGNI:2020:0320.6K18.17.00

§ 4 Abs 1 S 1 KStG 2002, § 34 Abs 6 S 5 KStG 2002 vom 19.12.2008, § 8 Abs 7 KStG 2002

## **Verfahrensgang**

nachgehend BFH, Az: I R 19/20

## **Tatbestand**

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, welchen Umfang ein von der Klägerin geführter Betrieb gewerblicher Art -BgA- hat und ob damit erzielte Verluste nach § 8 Abs. 7 Satz 2 Körperschaftsteuergesetz -KStG- bzw. nach anderen Grundsätzen begünstigt sind oder verdeckte Gewinnausschüttungen nach § 8 Abs. 3 Satz 1 KStG darstellen.

2

Die Klägerin führt seit dem xx.xx.xxxx unter der Bezeichnung X einen BgA. Es handelt sich um einen Eigenbetrieb nach der niedersächsischen

Eigenbetriebsverordnung (EigBetrVO) vom 15. August 1989 (Nds. GVBl 1989, 318, 1990, 30), ersetzt durch die EigBetrVO vom 27. November 2011 (Nds. GVBl 2011, 21). Gegenstand des Unternehmens ist nach dem Inhalt des Handelsregisters die Förderung der Touristik im Gebiet der Stadt A. Der Eigenbetrieb ermittelt seinen Gewinn nach § 4 Abs. 1 Einkommensteuergesetz -EStG- unter Zugrundelegung eines Wirtschaftsjahres, das dem Kalenderjahr entspricht.

3

Die Stadt A ist ein staatlich anerkannter Luftkurort. Sie erhebt von allen Gästen, die im Stadtgebiet wohnen, einen Kurbeitrag. Der Kurbeitrag soll der Erneuerung und Pflege der Fremdenverkehrseinrichtungen dienen, wie z.B. von bestimmten Flächen, Wegen und einem Park. Der Park und die umliegenden Flächen und Wege mit Parkplätzen sowie ein Garten stehen im Eigentum der Stadt A.

4

Die Klägerin hat dem BgA folgende Tätigkeiten bzw. Geschäftsfelder zugeordnet:

5

Betrieb der Tourismus-Information zur Werbung für den Tourismus

6

Die Tourismus-Information verkauft Werbeartikel und betreibt eine Zimmervermittlung für den Fremdenverkehr. Die Einziehung und Verwaltung der Kurbeiträge erfolgt ebenfalls durch die Tourismus-Information.

7

Vertrag zwischen der Klägerin und einem Dritten zur Nutzung von Gemeindeflächen für Tierhaltung

8

Vermietung und Verpachtung von beweglichen Wirtschaftsgütern und einer Immobilie der Stadt A

9

Verpachtung eines Gastronomiebetriebs und eines Kiosks an fremde Dritte

10

Ausschüttungen aus der Beteiligung der Klägerin an einem Energieversorgungsunternehmen (B-GmbH)

11

Im Rahmen der Neustrukturierung der städtischen Unternehmen ist mit Beschluss des Rates der Stadt A vom xx.xx.xxxx eine Beteiligung an der B-GmbH dem Betriebsvermögen des Eigenbetriebs zugeordnet worden. Die Beteiligung an der B-GmbH ist ertragreich. Im Aufsichtsrat der B-GmbH sind stimmberechtigte Ratsmitglieder des Rates und die Bürgermeisterin der Stadt A vertreten. Der Aufsichtsrat hat gemäß Gesellschaftsvertrag der B-GmbH die Aufgabe, die Geschäftsführung im üblichen Umfang zu überwachen und sich über die Entwicklung laufend von der Geschäftsführung Bericht erstatten zu lassen. Die Geschäftsführung der B-GmbH wird durch einen Fremd-Geschäftsführer wahrgenommen. Dieser war im Streitjahr nicht Mitglied des Stadtrates oder von Ausschüssen der Stadt A.

12

Zwischen der GmbH und der Klägerin besteht ein Gewinnabführungsvertrag, der die B-GmbH zur Abführung eines Anteils von xx % ihres Jahresgewinns an die Klägerin verpflichtet. In ihren Jahresabschlüssen, so auch im Abschluss für 2010, buchte die Klägerin den an sie im jeweiligen Jahr aufgrund des Gewinnabführungsvertrags abzuführenden Gewinn, ungeachtet des tatsächlichen Zuflusses. Für Zwecke ihrer Steuererklärung erfasste die Klägerin in der Überleitungsrechnung nach § 60 Abs. 2 Einkommensteuer-Durchführungsverordnung durch entsprechende Anpassungen den tatsächlich im jeweiligen Wirtschaftsjahr an sie ausgeschütteten Betrag.

13

Park der Stadt A. Der Park ist allgemein zugänglich; ein gesondertes Entgelt wird nicht erhoben.

14

Ein allgemein zugängliches Wegenetz auf Flächen in der Umgebung der Stadt A

15

Allgemein zugängliche(r) Garten und Wanderwege auf weiteren Flächen in der Umgebung der Stadt A, für deren Betreten kein Entgelt erhoben wird

16

In ihrer Körperschaftsteuererklärung für 2010 vom xx.xx.xxxx erklärte die Klägerin für den BgA ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe von € xxx, das sie auf der Grundlage eines Steuerbilanzgewinns von € xxx, erhöht durch nicht abziehbare Aufwendungen von € xxx und unter Abzug von nach § 8b KStG steuerfreien Beteiligungseinkünften in Höhe von € xxx ermittelte. Die Klägerin legte der Steuererklärung --wie auch in den Vorjahren-- die Annahme zugrunde, dass sämtliche oben angeführte Tätigkeitsbereiche und Geschäftsfelder zu einem einheitlichen BgA „Kurbetrieb“ gehörten.

17

Mit Körperschaftsteuerbescheid vom xx.xx.xxxx folgte das beklagte Finanzamt unter Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 Abgabenordnung -AO- den Angaben der Klägerin. Die Körperschaftsteuer setzte das Finanzamt mit € xxx fest; es stellte ferner einen verbleibenden Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer in Höhe von € xxx und das steuerliche Einlagekonto im Sinne des § 27 Abs. 2 KStG mit € xxx fest.

18

Aufgrund der Prüfungsanordnung vom xx.xx.xxxx und Prüfungserweiterung vom xx.xx.xxxx führte das Finanzamt für Großbetriebsprüfung C von xx.xx.xxxx bis xx.xx.xxxx eine Außenprüfung durch, die den Eigenbetrieb der Klägerin und die Jahre xxxx bis xxxx zum Gegenstand hatte. An der Außenprüfung wirkte das Bundeszentralamt für Steuern durch einen Bundesbetriebsprüfer mit (§ 5 Abs. 1 Nr. 1 i.V.m. § 19 Finanzverfassungsgesetz). Prüfungsschwerpunkt der Bundesbetriebsprüfung war u. A. der Umfang des Betriebs gewerblicher Art, das Vorliegen ggf. mehrerer Betriebe gewerblicher Art, Möglichkeiten der Zusammenfassung nach § 4 Abs. 6 KStG, die Einordnung der bisher aktivierten Grundstücke und Flächen sowie die Prüfung der Anwendung der § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 und 2 KStG.

19

Der Bundesbetriebsprüfer gelangte zu der Feststellung, ein BgA „Kurbetrieb“, wie die Klägerin ihn unter Zusammenfassung der oben beschriebenen Tätigkeitsbereiche annehme, bestehe nicht. Die Geschäftsfelder des BgA seien nach Bereichen aufzuteilen in wirtschaftliche Tätigkeiten, Hilfstätigkeiten des BgA sowie Tätigkeiten und Hilfstätigkeiten des hoheitlichen Bereichs. Der Bundesbetriebsprüfer war der Auffassung, allein die Tourismus-Information stelle einen eigenständigen BgA „Touristik“ dar. Diesem BgA sei auch die Beteiligung an dem Energieversorgungsunternehmen als gewillkürtes Betriebsvermögen zuzuordnen. Die übrigen Geschäftsfelder ordnete der Bundesbetriebsprüfer teilweise dem Hoheitsbereich der Klägerin zu oder beurteilte die Geschäftsfelder als wirtschaftlich nicht bedeutsam und damit als Hilfstätigkeiten des hoheitlichen Bereichs.

20

Die Anlagen und Einrichtungen der Klägerin dienten zwar dem Tourismus; ein BgA „Kurbetrieb“ bestehe indes nicht. Die dem Allgemeingebrauch gewidmeten Flächen könnten nicht dem unternehmerischen Bereich zugeordnet werden. Die Tätigkeiten im Bereich der Vermietung bzw. Verpachtung stellten in der Gesamtbetrachtung jeweils eine Hilfstätigkeit des BgA Touristik dar. In der Einzelbetrachtung komme jedoch kein BgA zustande, weil jeweils die wirtschaftliche Bedeutsamkeit im Sinne des R 6 Abs. 5 Körperschaftsteuerrichtlinien -KStR- 2004 in Höhe eines Jahresumsatzes von 30.678 € nicht erreicht werde. In der Einzelbetrachtung seien weitere Leistungen als Hilfstätigkeit des hoheitlichen Bereiches anzusehen.

21

Die nach den Prüfungsfeststellungen von dem BgA „Touristik“ über den Prüfungszeitraum erzielten Dauerverluste seien auch nicht nach § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG --wie etwa bei einer wirtschaftlichen (und defizitären) Betätigung aus

gesundheitpolitischen Gründen-- begünstigt. Die steuerlichen Verluste seien damit als verdeckte Gewinnausschüttungen im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG anzusehen. Wegen der Einzelheiten wird Bezug genommen auf den Teilbericht des Bundesbetriebsprüfers vom xx.xx.xxxx, der die Anlage 1 des Berichts über die Außenprüfung vom xx.xx.xxxx bildet (-AP-Bericht-).

22

Im AP-Bericht schloss sich der Großbetriebsprüfer der Auffassung des Bundesbetriebsprüfers hinsichtlich des Umfangs des BgA und der Behandlung der Verluste an und setzte die Feststellungen durch entsprechende Ermittlung und Aufteilung der Einkünfte aus den verschiedenen Tätigkeitsbereichen um.

23

Da die Prüfer zu der Feststellung gelangt waren, der verbleibende, wirtschaftlich tätige BgA „Touristik“ umfasse auch hoheitliche (Hilfs-)Tätigkeiten, behandelten sie den BgA nicht als Eigenbetrieb, sondern als unselbständigen Regiebetrieb der Klägerin. Nach Ausscheiden solcher Einnahmen und Ausgaben aus der Buchführung, die auf steuerlich nicht zu berücksichtigende, hoheitliche Bereiche der Klägerin entfielen, ergebe sich für den verbleibenden BgA „Touristik“ und den Prüfungszeitraum jährlich ein Dauerverlust von durchschnittlich € xxx. Dieser sei als verdeckte Gewinnausschüttung zu behandeln, denn das Führen des dauerhaft defizitären BgA sei auf den politischen Willen des Stadtrates zurückzuführen. Derartige Gründe seien jedoch nicht nach § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG begünstigt.

24

Für das Streitjahr 2010 schied der Großbetriebsprüfer folgende Gewinne und Verluste aus den seiner Auffassung nach nicht zum BgA „Touristik“ zählenden Tätigkeiten aus:

25

<b>Tätigkeit</b>	<b>Betrag in €</b>
Park	xxx
Wegenetz	xxx
Überlassung Flächen (Tierhaltung)	xxx
Vermietung beweglicher Wirtschaftsgüter	xxx
Vermietung Grund und Boden	xxx
Parkplatz	xxx
Verpachtung Gastronomiebetrieb	xxx
Vermietung Immobilie	xxx
Verpachtung Kiosk	xxx
Hoheitliche Flächen/Wege	xxx
Hoheitliche Flächen/Wege	xxx
Hoheitliche Flächen/Wege	xxx
<b>Summe</b>	<b>xxx</b>

26

Ausgehend von einem Steuerbilanzgewinn vor Prüfung in Höhe von € xxx ergebe sich nach Abzug der (steuerfreien) Einkünfte aus der Beteiligung an der B-GmbH (€ xxx) und nach Hinzurechnung der unberechtigterweise zum Abzug gebrachten Verluste aus hoheitlichen oder nicht zum BgA zählenden Tätigkeiten sowie des Buchwerts eines (unstreitig) aus dem Betriebsvermögen der Klägerin entnommenen Verkehrspavillons ein Verlust des BgA „Touristik“ in Höhe von € xxx, der als verdeckte Gewinnausschüttung anzusetzen sei.

27

Auf eine außerbilanzielle Hinzurechnung des Teilwerts (bzw. des aus Vereinfachungsgründen angesetzten Buchwerts) des Verkehrspavillons als verdeckte Gewinnausschüttung sei im Rahmen der Außenprüfung verzichtet worden, da der Abgang aus dem Betriebsvermögen den Verlust und damit die nach Ansicht der Außenprüfer in gleicher Höhe anzusetzende verdeckte Gewinnausschüttung erhöht habe. Anderenfalls würde der Vorgang doppelt (gewinnerhöhend) berücksichtigt.

28

Die im Prüfungszeitraum als verdeckte Gewinnausschüttungen anzusetzenden Verluste, im Streitjahr 2010 in Höhe von € xxx, würden nach Ansicht der Prüfer nicht durch die Ausschüttungen der --zum gewillkürten Betriebsvermögen des BgA gehörenden-- B-GmbH kompensiert. Die Höhe der verdeckten Gewinnausschüttungen bliebe dadurch unbeeinflusst.

29

Da nach der Ansicht der Außenprüfung hinsichtlich einiger Flächen und Wirtschaftsgüter seit Beginn des Eigenbetriebs Hoheitsvermögen vorgelegen habe, seien diese zum Buchwert in Höhe von € xxx zum 1. Januar 2008 aus der Bilanz auszubuchen. Das steuerliche Einlagekonto mindere sich dementsprechend in 2008 um € xxx auf € xxx.

30

Das beklagte Finanzamt folgte den Feststellungen des AP-Berichts sowie des Teilberichts des Bundesbetriebsprüfers und erließ unter dem xx.xx.xxxx Änderungsbescheide für den Prüfungszeitraum, u.a. für das Streitjahr 2010. Es ergingen im Einzelnen geänderte Bescheide für 2010 über Körperschaftsteuer, die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG und die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer zum 31. Dezember 2010. In den nach § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheiden ermittelte das Finanzamt den Gesamtbetrag der Einkünfte für Zwecke der Körperschaftsteuer mit € xxx sowie das zu versteuernde Einkommen nach Verlustabzug auf € xxx, und stellte den verbleibenden Verlustvortrag zum 31. Dezember 2010 mit € xxx und das steuerliche Einlagekonto im Sinne des § 27 Abs. 2 KStG mit € xxx (d.h. unter Abzug eines Betrags von € xxx) fest.

31

Das beklagte Finanzamt ging mit der Außenprüfung bei der Ermittlung des steuerlichen Einlagekontos auf den 31. Dezember 2010 vom Vorliegen eines Regiebetriebs aus und nahm ferner an, der BgA „Touristik“ habe keine Rücklagen gebildet, sondern die Beteiligungserträge zur Begleichung hoheitlich veranlasster Kosten verwendet. Das beklagte Finanzamt nahm deshalb Leistungen des BgA „Touristik“ im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG in Höhe von € xxx sowie € xxx an. Dabei legte es einerseits den Steuerbilanzgewinn des BgA „Touristik“ zugrunde, und setzte ferner die in Höhe des Verlusts angenommene verdeckte Gewinnausschüttung mit € xxx zuzüglich einer weiteren (unstreitigen) verdeckten Gewinnausschüttung in Bezug auf Sitzungsgelder in Höhe von € xxx (d.h. insgesamt € xxx) als Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG an. Nach Abzug des ausschüttbaren Gewinns in Höhe von € xxx ergäben sich Abzüge vom steuerlichen Einlagekonto in Höhe von € xxx sowie in voller Höhe der verdeckten Gewinnausschüttungen (€ xxx), d.h. insgesamt € xxx.

32

Gegen die geänderten Bescheide vom xx.xx.xxxx wandte sich die Klägerin mit Einspruch vom xx.xx.xxxx (Eingang Finanzamt: xx.xx.xxxx).

33

Mit ihrem Einspruch machte die Klägerin --wie auch im Rahmen der Außenprüfung-- geltend, sie führe einen BgA „Kurbetrieb“ und damit entgegen der Annahme der Prüfer einen aus gesundheitspolitischen Gründen nicht kostendeckend betriebenen und damit im Sinne von § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG begünstigten Dauerverlustbetrieb. Hierzu gehörten auch Einrichtungen und Anlagen der Klägerin wie etwa der Park, die Flächen mit Wanderwegen sowie das Wegenetz in xxx. In ihrem Eigenbetrieb seien die im AP-Bericht als Geschäftsfelder bezeichneten Tätigkeiten zusammengefasst. Alle für die Anerkennung als Luftkurort notwendigen Einrichtungen seien Teil des BgA „Kurbetrieb“. Zudem seien verdeckte Gewinnausschüttungen, so sie denn angenommen werden könnten, um die Ausschüttungen der B-GmbH zu mindern.

34

Die Rechtsprechung habe den Begriff des Kurbetriebs sehr weit gefasst. Danach sei die --auch von der Klägerin erhobene-- Kurtaxe als das Entgelt für die Unterhaltung und Bereitstellung eines Kurbetriebs anzusehen. Die Kurtaxe werde für eine einheitliche Leistung gezahlt, die in der planmäßigen Zurverfügungstellung der Kureinrichtungen bestehe. Die Kurtaxe könne nicht als die Summe von Einzelentgelten für die Benutzung bestimmter Kureinrichtungen aufgefasst werden. Damit seien vielmehr alle Bereiche, auf deren Nutzung sich die Kurtaxe beziehe, notwendiges Betriebsvermögen des BgA „Kurbetrieb“. Der Bundesfinanzhof -BFH- habe mit Urteil vom 12. Juli 1967 (I R 267/63, BStBl III 1967, 679) entschieden, dass neben der Erhebung der Kurtaxe auch ein Verkehrsbüro, die Vermittlung von Geschäftsreisen, weitere Anlagen nebst Stadtgärtnerei, Parkplätzen, Bedürfnisanstalten und Minigolfanlagen zum einheitlichen BgA Kurbetrieb und Verkehrsverwaltung rechneten. Ob bestimmte Maßnahmen für einen Kurbetrieb angemessen oder notwendig seien, bleibe unerheblich (BFH-Urteil vom 18. August 1988 V R 18/83, BFHE 154, 269, BStBl II 1988, 971). Das Thüringer Finanzgericht habe Wirtschaftsgüter wie einen Aussichtsturm, Tennisplätze, Wanderhütten, Kurpark

und Teich sowie ein Wanderwegsystem einem BgA Kurbetrieb zugeordnet (Thüringer Finanzgericht, Urteil vom 08. November 2000 III 341/98, Entscheidungen der Finanzgerichte -EFG- 2001, 230). Das Niedersächsische Finanzgericht sei in der Sache der Klägerin wegen Umsatzsteuer 1994 im Urteil vom 29. April 2003 (3 K 257/99) davon ausgegangen, ein BgA „Kurbetrieb“ liege vor. Laut Abschnitt 12.11 Abs. 5 Umsatzsteueranwendungserlass sei die Bereitstellung von Kureinrichtungen als einheitliche Gesamtleistung zu sehen, die sich aus verschiedenen Einzelleistungen zusammensetze. Auch die Oberfinanzdirektion Frankfurt stelle in einer Verfügung vom 11. Juli 2014 (S 2706-A-38-St 54) einen Bezug zwischen der Kurtaxe und den für die Erhebung der Kurtaxe notwendigen Einrichtungen her, ohne spezielle Anforderungen an diese Einrichtungen zu stellen.

35

Der im Rahmen der Außenprüfung aufgestellte Kurbetriebsbegriff sei zu eng und widerspreche der bisherigen, durch zwei Außenprüfungen bei der Klägerin bestätigten steuerlichen Behandlung. Die Auslegung des Kurbetriebsbegriffs durch das Finanzamt stehe überdies nicht in Einklang mit den durch das Land Niedersachsen bestimmten Voraussetzungen für die Erhebung eines Kurbeitrags. Die Klägerin sei als ein zur Erhebung eines Kurbeitrags berechtigter Luftkurort staatlich anerkannt. Die Anlagen und Einrichtungen, die nach der Kurortverordnung die Anerkennung als Luftkurort bedingten, seien damit auch notwendige Voraussetzung für die Erhebung des Kurbeitrags. Ergänzend hierzu legte die Klägerin das Gutachten der Regierungsvertretung Z vom xx.xx.xxxx über den Antrag der Klägerin auf staatliche Anerkennung als Luftkurort vor.

36

Im Ergebnis liege ein einheitlicher BgA „Kurbetrieb“ vor. Es handele sich ferner um ein von § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG begünstigtes Dauerverlustgeschäft, da kostendeckende Entgelte aus gesundheitspolitischen Gründen nicht erhoben würden.

37

Die im AP-Bericht vertretene Auffassung, die Gewinnausschüttungen aus der zum gewillkürten Betriebsvermögen des BgA gehörenden Beteiligung an der B-GmbH beeinflussten nicht die Höhe einer --und nach Ansicht der Klägerin ohnehin nicht anzunehmenden-- verdeckten Gewinnausschüttung, sei unzutreffend. Eine verdeckte Gewinnausschüttung könne nur vorliegen, wenn nach Berücksichtigung der Gewinnausschüttung durch die B-GmbH noch ein Verlust vorliege. Hätte die Klägerin statt der Beteiligung einen Geldbetrag in gleicher Höhe in den BgA eingelegt und der BgA damit Zinserträge erwirtschaftet, wären die Verluste zweifellos verrechnet worden; eine verdeckte Gewinnausschüttung käme nicht in Betracht. Nichts Anderes könne im Hinblick auf die Ausschüttungen aus der Beteiligung gelten.

38

Weiterhin sei nach § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG in der für die Jahre 2008 bis 2011 geltenden Fassung bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2011 keine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen, da gemäß der Übergangsregelung vor dem 18. Juni 2008 nach „anderen Grundsätzen“ als nach Maßgabe des § 8 Abs. 7 KStG (mit den



dort durch das Jahressteuergesetz 2009 -JStG 2009- geregelten Voraussetzungen) verfahren worden sei und das beklagte Finanzamt die Dauerverluste nicht als verdeckte Gewinnausschüttungen behandelt habe. Die Klägerin bezog sich dabei auf die für die Jahre 2004 bis 2007 durchgeführte Außenprüfung, die keine Änderung der Besteuerungsgrundlagen nach sich zog. Auf das entsprechende Schreiben des Finanzamts für Großbetriebsprüfung C vom xx.xx.xxxx an die Klägerin wird Bezug genommen.

39

Das beklagte Finanzamt wies den Einspruch der Klägerin mit Bescheid vom xx.xx.xxxx als unbegründet zurück.

40

Ein BgA „Kurbetrieb“, wie die Klägerin ihn annehme, liege nicht vor. Ein Kurbetrieb werde unmittelbar durch besondere Einrichtungen im Bereich der ärztlichen und therapeutischen Versorgung betrieben, z.B. unter Einsatz von Therapieeinrichtungen, Fitnessgeräten, Apparaturen für Anwendungen, Bädern, Saunen und Schwimmbecken). Als Kurgast gelte allgemein, wer in einem Kurort eine Kur mache. Eine Kur sei ein bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren. Dies erfolge in der Regel über einen Zeitraum von mehreren Wochen.

41

Im Streitfall mangle es an Einrichtungen, die für einen Kurbetrieb typisch seien. Die Klägerin sei ein Luftkurort und erhebe zwar von ihren Gästen einen Kurbeitrag. Ein Luftkurort ohne „kurspezifische“ Behandlungseinrichtungen führe jedoch keinen Kurbetrieb und allein die Erhebung des Kurbeitrags begründe auch keinen solchen Betrieb. Gärten, Landschaften und Wanderwege bildeten keine Grundlagen eines Kurbetriebs, sondern dienten wie auch Hotel- und Ferienanlagen allgemeinen Erholungszwecken.

42

Die Zusammenfassung einzelner Tätigkeitsbereiche, wie sie die Klägerin in einem BgA „Kurbetrieb“ vorgenommen habe, setze zunächst voraus, dass überhaupt ein Kurbetrieb bestehe. Dies sei hier zu verneinen. Vorliegend bestehe allein ein BgA „Touristik“ als Betrieb zur Förderung des Tourismus. Einzig die Tourismus-Information der Klägerin mit dem Verkauf von Werbeartikeln, von Eintrittskarten für Freizeitaktivitäten und Veranstaltungen sowie der Zimmervermittlung könne als wirtschaftliche Tätigkeit beurteilt werden. Die übrigen Geschäftsfelder der Klägerin seien zutreffend dem Hoheitsbereich zugeordnet worden, denn diese Tätigkeiten seien originär hoheitlich oder höben sich (als Hilfstätigkeiten des hoheitlichen Bereichs) innerhalb der Gesamtbetätigung der Klägerin nicht wirtschaftlich heraus. Auch das Wegenetz könne nicht als Mittel zur Erzielung von Kurbeiträgen angesehen werden; es handele sich um jederzeit für den Gemeindegebrauch frei zugängliche Wander- und Spazierwege. Die Aufwendungen hierfür seien dem hoheitlichen Bereich der Klägerin zuzuordnen und nicht ihrer wirtschaftlichen Tätigkeit.

43

Bei den von der Klägerin erzielten Verlusten handele es sich --auch im Streitjahr-- um Dauerverluste, die nicht von § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG begünstigt seien.

44

Die in Höhe des Verlusts anzusetzende verdeckte Gewinnausschüttung sei nicht um die Gewinnausschüttung der B-GmbH zu mindern. Nach den Grundsätzen, die der BFH in seinem Urteil vom 22. August 2007 (I R 32/06, BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961) aufgestellt habe, werde ein Dauerverlustgeschäft ohne Verlustausgleich im Interesse der Trägerkörperschaft unterhalten. In Höhe des Verlustes sei eine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen. Maßgebend für deren Höhe sei grundsätzlich der steuerliche Verlust aus dem Geschäft. Fielen im Zuge des Geschäfts Vermögenmehrungen aus notwendigem Betriebsvermögen an, die nicht der Besteuerung unterlägen (z.B. Dividenden nach § 8b KStG), minderten diese Beträge laut Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen -BMF- vom 12. November 2009 (IV C 7-S 2706/08/10004, BStBl I 2009, 1303, Tz. 36, 52, 53) die Bemessungsgrundlage der verdeckten Gewinnausschüttung. Vermögenmehrungen aus einer zum gewillkürten Betriebsvermögen gehörenden Beteiligung beeinflussten demnach die Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung nicht. Dies gelte gleichermaßen für die Ausübung eines Dauerverlustgeschäfts durch einen BgA wie durch eine Eigen- oder Beteiligungsgesellschaft einer juristischen Person des öffentlichen Rechts.

45

Schließlich folge aus § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG in der für 2008 bis 2011 geltenden Fassung kein abweichendes Ergebnis. § 34 Abs. 6 KStG regle, wann die durch das JStG 2009 eingefügten Normen Vorschriften der § 8 Abs. 7-9 KStG anzuwenden seien. Seien vor dem JStG 2009 Dauerverlustgeschäfte anerkannt, die nicht den Vorschriften der § 8 Abs. 7-9 KStG entsprochen hätten, bleibe der begünstigte Dauerverlust bis 2011 anerkannt. Vorliegend sei jedoch eine Prüfung nach den Zusammenfassungsgrundsätzen des § 4 Abs. 6 KStG erfolgt. Die gesetzliche Verankerung der bisher durch Verwaltungsvorschrift (R 5 Abs. 9 KStR 1995, R 7 Abs. 1 KStR 2004 und H 7 Körperschaftsteuerhinweise) geregelten Grundsätze zur Zusammenfassung von BgA stelle keine Rechtsänderung zu dem bisher Geltenden dar. Die Übergangsregelung sei deshalb nicht anwendbar.

46

Hiergegen richtet sich die Klage, mit der die Klägerin ihr Begehren weiterverfolgt.

47

Zur Begründung wiederholt und vertieft die Klägerin ihre im Einspruchsverfahren angeführten Argumente. Entgegen der Auffassung des beklagten Finanzamts sei der Begriff des „Kurbetriebs“ weit auszulegen mit dem Ergebnis, dass auch die von der Klägerin unterhaltenen Einrichtungen und Anlagen einen solchen Kurbetrieb begründeten. Die Klägerin hebt hervor, sie sei verpflichtet, die Einrichtungen und Anlagen, deren Nutzung den Gästen ermöglicht und mit der Kurtaxe entgolten werde, zur Beibehaltung ihres Status als Luftkurort zu unterhalten und betreiben. Sämtliche Flächen, Wege und darauf befindliche Einrichtungen seien demnach Teil des

Angebots, das die Klägerin unterhalte, um als Luftkurort einen Kurbeitrag erheben zu können oder stellen --wie etwa der Gastronomiebetrieb und der Kiosk-- eine hiermit zusammenhängende Nebentätigkeit dar.

48

Auch wenn der Auffassung der Außenprüfung gefolgt werde, wonach die Klägerin mehrere wirtschaftliche Tätigkeiten ausübe, so stellten diese, ohne dass es auf eine Zusammenfassung nach § 4 Abs. 6 KStG ankomme, eine Einrichtung dar. Die Tätigkeiten stünden in einem sich aus der Natur ergebenden Zusammenhang und würden in einem organisatorisch selbständigen Eigenbetrieb zusammen verwaltet. Dies habe die Klägerin auch von Anfang an dokumentiert, indem sie die Tätigkeiten in dem BgA „Kurbetrieb“ zugeordnet habe. Der Ansicht des Finanzamts, es handele sich teilweise um hoheitliche Tätigkeiten, könne deshalb nicht gefolgt werden. Auch das Wegenetz gehöre zum BgA „Kurbetrieb“. Die Wege in xxx seien zwar öffentlich gewidmet, dem öffentlichen Verkehr aber nicht zugänglich. Um xxx weiterhin touristisch nutzen zu können, habe man neue Rundwege geschaffen. Dies sei öffentlich gefördert, die neuen Rundwege jedoch nicht auch öffentlich gewidmet worden. Vielmehr seien sie als eigenständiges Wirtschaftsgut dem BgA „Kurbetrieb“ zuzuordnen.

49

Bei den Verlusten, die die Klägerin erziele, handele es sich um von § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG begünstigte Dauerverluste. Kostendeckende Entgelte würden, anders als das beklagte Finanzamt meine, nicht aus politischen, sondern aus gesundheitspolitischen Gründen nicht erhoben.

50

Unabhängig hiervon sei in den dem streitigen Prüfungszeitraum vorangehenden Veranlagungszeiträumen im Sinne des § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG nach „anderen Grundsätzen“ verfahren und die Verluste anerkannt worden. Deshalb sei nach wie vor in der Höhe des im Streitjahr erzielten (Dauer-)Verlustes keine verdeckte Gewinnausschüttung anzunehmen.

51

Der Auffassung des Finanzamts, wonach die verdeckte Gewinnausschüttung nicht durch Ausschüttungen der B-GmbH zu mindern sei, könne nicht gefolgt werden. Der Geschäftsleiter des BgA führe die defizitären Tätigkeiten nur durch, weil die Klägerin die nachweislich ertragbringende Beteiligung an der B-GmbH in den BgA eingelegt habe und dadurch nachhaltig Überschüsse erzielt werden könnten. Die Zuordnung der Beteiligung zum Betriebsvermögen des BgA habe zur Folge, dass die Erträge dieses gewillkürten Betriebsvermögens Teils des Gewinns des BgA seien. Vorliegend verbleibe unter Berücksichtigung der Gewinnausschüttung der B-GmbH im Streitjahr kein Verlust, so dass auch keine verdeckte Gewinnausschüttung vorliege.

52

Die Klägerin beantragt sinngemäß,

53

den Bescheid über Körperschaftsteuer für 2010 vom xx.xx.xxxx in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom xx.xx.xxxx dahingehend zu ändern, dass das zu versteuernde Einkommen auf € xxx festgesetzt wird,

54

den Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zum 31. Dezember 2010 vom xx.xx.xxxx in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom xx.xx.xxxx dahingehend zu ändern, dass der verbleibende Verlustvortrag auf € xxx festgestellt wird,

55

den Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG zum 31. Dezember 2010 vom xx.xx.xxxx in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom xx.xx.xxxx dahingehend zu ändern, dass das steuerliche Einlagekonto auf € xxx festgestellt wird,

56

die Hinzuziehung der Prozessbevollmächtigten im Vorverfahren für notwendig zu erklären.

57

Der Beklagte beantragt,

58

die Klage abzuweisen.

59

Das beklagte Finanzamt ist unverändert der Auffassung, der im Streitjahr (und im Prüfungszeitraum) erzielte Verlust sei nicht von § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG begünstigt und deshalb als verdeckte Gewinnausschüttung dem Einkommen der Klägerin hinzuzurechnen. Die Übergangsregelung des § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG sei auf den vorliegenden Sachverhalt nicht anwendbar. Das Finanzamt verweist auf seine im Einspruchsbescheid angeführte Begründung.

60

Die Beteiligten haben sich im vorliegenden Verfahren hinsichtlich einer aus dem Betriebsvermögen der Klägerin entnommenen Fläche mit aufstehendem Verkehrspavillon dahingehend tatsächlich verständigt, dass der Teilwert mit € xxx anzusetzen ist.

**Entscheidungsgründe**

61

I. Die Entscheidung ergeht gemäß § 90a Abs. 1 FGO durch Gerichtsbescheid.

62

Im Streitfall geht es bei zwischen den Beteiligten unstreitigem Sachverhalt um Rechtsfragen im Zusammenhang mit Inhalt und Umfang eines BgA und um die Auslegung der Vorschriften der § 8 Abs. 7 KStG und § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des JStG 2009. Der Senat hält es daher für ermessensgerecht, ohne mündliche Verhandlung durch Gerichtsbescheid zu entscheiden.

63

II. Die zulässige Klage ist teilweise begründet. Zu Unrecht hat das beklagte Finanzamt den auf den BgA „Touristik“ entfallenden Verlust in Höhe von € xxx (dazu zu 1. und 2.) als verdeckte Gewinnausschüttung dem zu versteuernden Einkommen der Klägerin hinzugerechnet. Das beklagte Finanzamt ist zwar zutreffend davon ausgegangen, dass § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 i.V.m Satz 2 KStG vorliegend nicht anwendbar ist; das Finanzamt hat jedoch zu Unrecht die --den Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung ausschließende-- Übergangsregelung in § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des JStG 2009 unberücksichtigt gelassen (dazu zu 3.). Insoweit sind die angefochtenen Bescheide rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung -FGO-). Im Übrigen ist die Klage unbegründet.

64

1. In zutreffender Weise ist das beklagte Finanzamt davon ausgegangen, dass die von der Klägerin in dem von ihr angenommenen BgA „Kurbetrieb“ zusammengefassten Tätigkeiten keinen einheitlichen BgA darstellen (dazu zu a.) und eine Aufteilung in nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeiten und solche nicht wirtschaftlicher und hoheitlicher Art vorzunehmen war. Die Klägerin wird danach als Körperschaft des öffentlichen Rechts mit der Tourismus-Information, der Verpachtung des Gastronomie-Betriebs und des Kiosks sowie der Vermietung [bestimmter beweglicher Wirtschaftsgüter] jeweils als BgA (§ 1 Abs.1 Nr. 6 KStG) tätig, während das Bereitstellen öffentlich gewidmeter Flächen keinen (Teil eines) BgA darstellt (dazu zu b.).

65

a. Die Tätigkeiten der Klägerin stellen weder dem Grunde nach noch in dem begehrten Umfang einen (einheitlichen) BgA „Kurbetrieb“ dar.

66

aa. Juristische Personen des öffentlichen Rechts sind mit ihren BgA unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG). BgA sind nach der Legaldefinition des § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG 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.

67

Zu den BgA gehören nach § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG jedoch nicht Betriebe, die überwiegend der Ausübung öffentlicher Gewalt dienen (Hoheitsbetriebe). 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. 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 --tatsächlichen oder auch nur potentiellen-- Wettbewerb mit (grundsätzlich nicht steuerpflichtigen) Körperschaften des öffentlichen Rechts ihrerseits nicht benachteiligt werden dürfen (BFH-Urteil vom 12. Juli 2012 I R 106/10, BFHE 238, 98, BStBl II 2012, 837 m.w.N.).

68

bb. Kur- und Bäderverwaltungen von Körperschaften des öffentlichen Rechts können als Betriebe gewerblicher Art anzusehen sein, wenn sie eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen mit einer gewissen wirtschaftlichen Selbständigkeit entfalten und nicht der Ausübung der öffentlichen Gewalt dienen. Dies hat der BFH beispielsweise angenommen im Fall von Kurdarbietungen, mit denen Staatsbäder --vergleichbar einem Versorgungsbetrieb-- am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnehmen und ähnlich einem privatwirtschaftlichen Unternehmen tätig werden (BFH-Urteil vom 1. Oktober 1981 V R 34/76, juris). In welcher Form sie Einnahmen erzielten --möglicherweise in Form einer Kurtaxe als öffentlich-rechtliche Abgabe-- sei unerheblich (vgl. BFH, aaO).

69

cc. Der BFH hat ferner im Fall eines Kneippkurortes, der u.a. ein Kurmittelhaus und ein Kommunikationszentrum unterhielt, entschieden, dass neu errichtete Parkanlagen nebst Ruhebänken zulässigerweise dem unternehmerischen Bereich „Kurbetrieb“ zugeordnet werden durften (BFH-Urteil vom 18. August 1988 V R 18/83, BFHE 154, 269, BStBl II 1988, 971). In dem Fall hielt der BFH es für (die umsatzsteuerliche Behandlung) unerheblich, ob und in welchem Umfang der einzelne Kurgast das gesamte Leistungsangebot der Gemeinde durch Benutzung der einzelnen Kureinrichtungen in Anspruch nehmen. Danach eröffnete die Entrichtung der Kurtaxe dem Kurgast das Recht, sämtliche von der Kurverwaltung bereitgehaltenen Kureinrichtungen zu nutzen.

70

dd. Demgegenüber hat der BFH im Fall eines staatlich anerkannten Luftkurorts entschieden, dass dieser Spazier- und Wanderwege, die durch Widmung die Eigenschaft einer öffentlichen Straße erhalten haben, nicht seinem unternehmerischen Bereich zuordnen könne, der im Bereitstellen von "Einrichtungen des Fremdenverkehrs" gegen Kurbeitrag bestehe (BFH-Urteil vom 26. April 1990 V R 166/84, BFHE 161, 182, BStBl II 1990, 799).

71

Die im Urteilsfall gewidmeten, sogenannten beschränkt öffentlichen Wege des Kurparks und der gleichermaßen gewidmete Seeuferweg gehörten nach Ansicht des BFH nicht zum unternehmerischen Bereich.

72

Anders als in dem oben zu cc. angeführten Fall, in dem der BFH die Zuordnung von nicht dem öffentlichen Verkehr gewidmeten Straßen zum unternehmerischen Bereich des Kurbetriebs für zulässig erachtete, hielt der BFH die Zuordnung von dem Allgemeingebrauch gewidmeten Wegen zum unternehmerischen Bereich für nicht möglich. Danach finde die Bestimmungsfreiheit des Unternehmers bei der Zuordnung dort ihre Grenze, wo der vorgesehenen Verwendung für das Unternehmen nach den Umständen des einzelnen Falles nur eine so unwesentliche Bedeutung zukommen könne, dass die Leistung/der Gegenstand insgesamt als Teil des unternehmensfremden Bereichs anzusehen sei oder wo der Bezug einer Leistung nach den gesamten Umständen allein für den nichtunternehmerischen Bezug bestimmt sei. Ein dem unternehmerischen Bereich zuzurechnender Gegenstand müsse demnach unmittelbar oder mittelbar zur Ausführung der den unternehmerischen Bereich (hier der Körperschaft des öffentlichen Rechts) kennzeichnenden Umsätze bestimmt oder geeignet sein. Ob der Gegenstand für das Unternehmen notwendig sei, sei dagegen unerheblich (vgl. BFH-Urteil vom 25. März 1988 V R 101/83, BFHE 153, 171, BStBl II 1988, 649). Eine dem Allgemeingebrauch gewidmete Straße könne aber nicht zu den Gegenständen oder Einrichtungen gehören, für deren Benutzung Kurbeiträge als Benutzungsentgelt erhoben werden können.

73

ee. Mit Urteil vom 12. Juli 1967 I 267/63, BFHE 89, 416 hat der BFH die dort streitige Frage der Zuordnungsmöglichkeit einer Verpachtungstätigkeit (Ratskeller) zu einem BgA Kur- und Verkehrsverwaltung verneint, dabei jedoch den Kur- und Verkehrsverwaltungsbetrieb in seiner Zusammensetzung im Übrigen (unbeanstandet) beschrieben mit der Erhebung der Kurtaxe und der Kurförderungsabgabe, dem Verkehrsbüro, der Vermittlung von Gesellschaftsreisen, den Anlagen nebst Stadtgärtnerei, den Parkplätzen, den Bedürfnisanstalten und der Minigolfanlage.

74

ff. Das Thüringer Finanzgericht hat zum Begriff des Kurbetriebs (in einem die Investitionszulage betreffenden Fall) entschieden, der Kurbetrieb werde unmittelbar durch Einrichtungen wie Bäder, Sauna, Schwimmbecken, Therapieeinrichtungen, Fitnessgeräte, Apparaturen für einzelne Anwendungen etc. betrieben, jedoch nicht

durch die Wege (Thüringer Finanzgericht, Urteil vom 8. November 2000 III 341/98, juris).

75

Selbst wenn dem Kurgast aus ärztlicher Sicht Spaziergänge an der frischen Luft empfohlen würden, seien die Wege deshalb kein Behandlungsmittel. Die Wege oder Wegesysteme hätten keine einer Maschine vergleichbare Funktion. Der Kurgast fahre nicht zur Kur, um auf bestimmten Wegen spazieren zu gehen, sondern um medizinische Anwendungen, Bäder, Massagen, gezielte Heilverfahren etc. zu nutzen oder an bestimmten Übungsgeräten zu trainieren. Es handele sich daher bei den streitgegenständlichen Wegen um Bestandteile des Grund und Bodens (und nicht um dem Kurbetrieb zugehörige Betriebsvorrichtungen). Sie dienten der Benutzung des Grundstücks und nicht unmittelbar dem darauf ausgeübten Gewerbe. Dies gelte auch vor dem Hintergrund, dass es aufgrund eines stärker gewordenen Wettbewerbs für einen Kurbetrieb erforderlich sei, ein angenehmes und positiv wirkendes Umfeld durch das Anlegen ansprechender Außenanlagen zu schaffen. Jeder Kurgast oder Patient wolle sich auch außerhalb der Klinikräume in einer schön gestalteten Umgebung aufhalten und auf gut ausgebauten Wegen spazieren gehen oder gegebenenfalls im Rollstuhl fahren. Bei einer Kurklinik gehörten gut ausgebaute Spazierwege im Park und im Wald aber nicht enger zum Betrieb als etwa bei vielen Hotels und Ferienanlagen, in denen sich der Gast ebenfalls nicht nur zum bloßen Übernachten, sondern auch zur --oft mehrwöchigen-- Erholung aufhalte.

76

gg. Unter Würdigung der Gesamtumstände des vorliegenden Falls und unter Zugrundelegung der angeführten Rechtsprechung ist der erkennende Senat der Auffassung, dass ein BgA „Kurbetrieb“, wie die Klägerin ihn unter Zusammenfassung sämtlicher oben beschriebener Tätigkeiten annimmt, nicht vorliegt. Dies liegt einerseits darin begründet, dass die Einrichtungen und Anlagen der Klägerin --ohne Vorhandensein einer kurspezifischen Anlage-- erkennbar den Fremdenverkehr fördern sollen, während andererseits bereits die Zuordnung zu einem BgA gleich welcher Art in Bezug auf (wenn auch nur faktisch) öffentlich gewidmete Wege und Flächen nicht in Betracht kommt.

77

i. Insbesondere vermag nach Ansicht des Senats die Erhebung eines Kurbeitrags nicht als konstitutives Element die Zugehörigkeit aller (vornehmlich) touristischen Einrichtungen und Anlagen zu einem Kurbetrieb zu begründen und sämtliche Tätigkeiten im Bereich des Fremdenverkehrs in dieser Weise zu „infizieren“. Dies gilt auch vor dem Hintergrund, dass die von der Klägerin unterhaltenen Einrichtungen und Anlagen unzweifelhaft ihrem Status als staatlich anerkanntem Luftkurort förderlich oder für dessen Begründung und Beibehaltung sogar zwingend erforderlich sind.

78

ii. Laut Duden ist die Kur ein „bestimmtes, unter ärztlicher Aufsicht und Betreuung durchgeführtes Heilverfahren; Heilbehandlung“. Der Deutsche Heilbäderverband (<https://www.deutscher-heilbaederverband.de/die-kur/>) führt aus: „Eine Kur ist ein auf



die Gesundheit ausgerichteter Aufenthalt in einem der deutschen Heilbäder und Kurorte. Die Kur umfasst ein breites Spektrum von Therapieverfahren, die je nach Schwere des Krankheitszustandes differenziert zur Vorsorge, Rehabilitation bzw. Linderung bei chronischen Erkrankungen eingesetzt werden. In der neuen Sozialgesetzgebung wird der Begriff „Kur“ nicht mehr verwendet.“

79

iii. Unter Zugrundelegung dieses Begriffsverständnisses hält der Senat die Ausführungen des Thüringer Finanzgerichts für zutreffend und begrifflich auch auf die hier zu beurteilende körperschaftsteuerliche Fragestellung übertragbar. Danach bedarf es für einen Kurbetrieb der dafür erforderlichen medizinischen Einrichtung(en), um den Kurort als Ziel für eine spezifische und unter ärztlicher Aufsicht durchgeführte Behandlung als (BgA) „Kurbetrieb“ zu qualifizieren. Der Senat verkennt dabei nicht, dass der Aufenthalt an einem Luftkurort im Allgemeinen gesundheitsförderlich sein kann; vorliegend fehlt es jedoch an einer Einrichtung wie z.B. einem Kurmittelhaus, anhand dessen sich die tatsächliche Durchführung von Kuraufenthalten zur Heilbehandlung manifestiert. Die Einrichtungen und Anlagen der Klägerin können in Ermangelung eines Kurmittelhauses oder etwa einer Kurklinik auch keinen die Betriebszugehörigkeit begründenden „Annex“ dazu bilden.

80

Vielmehr dienen die Einrichtungen der Klägerin allgemein der Förderung des Fremdenverkehrs und machen einen touristischen Aufenthalt am Ort der Klägerin attraktiver. So dient erklärtermaßen der Kurbeitrag den Fremdenverkehrseinrichtungen. Dass die Stadt A ein Luftkurort ist, macht die Klägerin nicht mit allen fremdenverkehrsfördernden Tätigkeiten zu einem BgA „Kurbetrieb“ im steuerlichen Sinn.

81

iv. Darüber hinaus schließt sich der erkennende Senat den vom BFH aufgestellten Grundsätzen in dem oben zu dd. zitierten Urteilsfall an (BFH-Urteil vom 26. April 1990 V R 166/84, BFHE 161, 182, BStBl II 1990, 799), wonach ein Luftkurort Spazier- und Wanderwege, die durch Widmung die Eigenschaft einer öffentlichen Straße erhalten haben, nicht seinem unternehmerischen (hier: betrieblichen) Bereich zuordnen kann, der im Bereitstellen von "Einrichtungen des Fremdenverkehrs" gegen Kurbeitrag besteht. Dies gilt vorliegend für die Einrichtungen bzw. Anlagen des Parks, das Wegenetz bzw. die Wanderwege und die Flächen in der Umgebung der Stadt A (einschließlich der jeweiligen Parkplätze) sowie für die öffentlich zugänglichen Toiletten.

82

Neben den vorangehend angeführten Gründen, die gegen eine Zugehörigkeit der Flächen und Wege allgemein zu einem BgA und im Speziellen zu einem BgA „Kurbetrieb“ sprechen, ist zu berücksichtigen, dass sämtliche Flächen und Wege (zumindest faktisch) öffentlich gewidmet sind. Die Flächen und Wege sind auch für Besucher, die keinen Kurbeitrag leisten müssen, nutzbar. Dies hat zur Folge, dass die Flächen und Wege zwangsläufig privatwirtschaftlicher Nutzung entzogen sind (vgl.

BFH, Urteil vom 7. Dezember 1988 II R 115/88, BFHE 155, 400, BStBl II 1989, 302), jedenfalls dann, wenn die behauptete privatwirtschaftliche Nutzung deckungsgleich mit der Nutzung im Rahmen des Gemeingebrauchs ist.

83

v. Nach alledem sind die von der Klägerin zusammengefassten Tätigkeiten weder ein BgA „Kurbetrieb“ noch lassen sich ungeachtet der Art des BgA solche Tätigkeiten und Einrichtungen der Klägerin einem von ihr geführten BgA zuordnen, soweit es sich dabei --wie bei dem Park, den Flächen und den Wanderwegen-- um öffentlich gewidmete Einrichtungen und Anlagen handelt, die für jedermann zugänglich sind.

84

vi. Das oben zu ee. angeführte BFH-Urteil vom 12. Juli 1967 (I 267/63, BFHE 89, 416) steht dem hier gefundenen Ergebnis nach Auffassung des Senats nicht entgegen. Zum Einen hält der BFH dort die (auch im vorliegenden Fall streitige) Verpachtung eines Gastronomiebetriebs nicht als einem Kur- und Verkehrsverwaltungsbetrieb für zuordenbar, und zum Anderen sah der BFH im dortigen Fall Tätigkeiten wie die Erhebung der Kurtaxe und der Kurförderungsabgabe, Betreiben des Verkehrsbüros, und die --der hier vorliegenden Vermittlung von Zimmern und Veranstaltungen ähnliche-- Vermittlung von Gesellschaftsreisen als einem BgA zuordenbar an (siehe dazu auch nachfolgend zu b.). Die im Urteilsfall des BFH darüber hinaus auch zum Kur- und Verkehrsverwaltungsbetrieb gezählten Anlagen nebst Stadtgärtnerei, Parkplätzen, Bedürfnisanstalten und Minigolfanlage dürften, soweit es sich dabei um öffentlich gewidmete Flächen und Wege handelt, dem angenommenen BgA nach der neueren Rechtsprechung des BFH nicht mehr zuordenbar sein, während sich z.B. im Fall der Stadtgärtnerei für den erkennenden Senat die Frage eines notwendigen Funktionszusammenhangs und einer wirtschaftlichen Verflechtung (im Sinne einer Zusammenfassung für sich betrachtet zweier BgA) durchaus stellt, der BFH darüber im Urteilsfall aber offenbar auch nicht zu entscheiden hatte.

85

b. Nachdem ein BgA „Kurbetrieb“ nach Art und Umfang wie von der Klägerin geltend gemacht nicht vorliegt, sind nach Auffassung des Senats auf der Grundlage der Prüfungsfeststellungen und der Tätigkeiten der Klägerin jedoch folgende BgA anzunehmen:

86

aa. Der BgA „Touristik“ umfasst die Einziehung und Verwaltung des Kurbeitrags, den Verkauf von Werbeartikeln, den Verkauf zu Veranstaltungen (Eintritt) und Freizeitaktivitäten sowie die Zimmervermittlung für den Fremdenverkehr (dazu zu i.). Die Beteiligung an der B-GmbH ist gewillkürtes Betriebsvermögen des BgA „Touristik“ (dazu zu ii.).

87

i. Es handelt sich bei den oben genannten Tätigkeiten jeweils um von der Klägerin ausgeübte, nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeiten im Bereich der Förderung des

Fremdenverkehrs, die von einigem Gewicht sind, zur Erzielung von Einnahmen erfolgen, und die über eine nicht wettbewerbsrelevante Vermögensverwaltung hinausgehen. Die Einnahmen aus den o.g. Tätigkeiten beliefen sich im Jahr 2010 nach den Feststellungen der Außenprüfung auf € xxx.

88

ii. Das beklagte Finanzamt ist wie die Klägerin zutreffend davon ausgegangen, dass die Beteiligung der Stadt A an der B-GmbH gewillkürtes Betriebsvermögen des BgA „Touristik“ darstellt.

89

(1) Die Beteiligung ist nicht als eigenständiger BgA einzustufen. Davon wäre nur auszugehen, wenn die beteiligte Trägerkörperschaft, hier die Stadt A, tatsächlichen Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Beteiligungsgesellschaft ausübte (vgl. BFH-Urteil vom 30. Juni 1971 I R 57/70, BFHE 103, 56, BStBl II 1971, 753). Das ist nach den Feststellungen der Außenprüfung jedoch nicht der Fall. Zwar stellt die Stadt A stimmberechtigte Mitglieder des Aufsichtsrates der B-GmbH. Als Kontrollorgan überwacht der Aufsichtsrat die Geschäfte der B-GmbH; dennoch führt der Aufsichtsrat nicht die Geschäfte der B-GmbH. Die Geschäftsführung obliegt einem Fremd-Geschäftsführer.

90

(2) Die Beteiligung an der B-GmbH erfüllt im Übrigen die Voraussetzungen für die Annahme gewillkürten Betriebsvermögens. Es gelten die Grundsätze des Einkommensteuerrechts für die Behandlung von Wertpapieren als gewillkürtes Betriebsvermögen. Danach muss das eingelegte Wirtschaftsgut objektiv geeignet und subjektiv dazu bestimmt sein, den Betrieb zu fördern. Der Steuerpflichtige hat überdies die Möglichkeit zu bestimmen, ob er ein Wirtschaftsgut der Förderung betrieblicher Zwecke widmen will oder nicht (vgl. BFH-Urteil vom 19. Februar 1997 XI R 1/96, BFHE 182, 567, BStBl II 1997, 399).

91

Nach diesen Grundsätzen ist die Zugehörigkeit der Beteiligung an der B-GmbH zum BgA „Touristik“ als gewillkürtes Betriebsvermögen zu bejahen, denn die Beteiligung ist durch die Trägerkörperschaft dem Eigenbetrieb zugeordnet worden und für den Betrieb gewinnbringend (vgl. dazu auch BFH-Beschluss vom 25. Juli 2002 I B 52/02, juris: gewillkürtes Betriebsvermögen bei Einlage von Wertpapieren in BgA Musikhochschule und BgA Volkshochschule). Nach Ansicht des erkennenden Senats steht der Eigenschaft der Beteiligung als gewillkürtes Betriebsvermögen zum BgA „Touristik“ auch nicht entgegen, dass die Stadt A die Beteiligung in einen auch hoheitliche Tätigkeiten und Wirtschaftsgüter umfassenden Eigenbetrieb eingelegt hat. Dem liegt das Verständnis zugrunde, dass die Beteiligung der steuerlich relevanten Sphäre, d.h. einem BgA, zugeordnet wurde und die Betriebszugehörigkeit nicht durch eine engere Definition bzw. Umgrenzung des tatsächlich vorliegenden BgA aufgehoben wird.

92

bb. Der BgA „Verpachtung“ umfasst im Wege der Zusammenfassung nach § 4 Abs. 6 KStG die Verpachtung des Gastronomiebetriebs sowie des Kiosks.

93

i. Anders als das beklagte Finanzamt hält der erkennende Senat die in R 6 Abs. 5 KStR 2004 KStR festgelegten jährlichen Mindestumsätze in Höhe von in Höhe von € 30.678 (nunmehr € 35.000 nach R 4.1 Abs. 5 KStR 2015) für nicht anwendbar. Zwar können diese eine praktische Handhabe im Sinne einer Aufgriffsgrenze darstellen, letztlich ist die Umsatzhöhe oder ein erzielter Gewinn jedoch nicht entscheidend, ob eine als BgA zu beurteilende wirtschaftliche Betätigung vorliegt.

94

ii. Eine herausgehobene wirtschaftliche Betätigung ist aber vorliegend nach Ansicht des erkennenden Senats auch für den BgA Verpachtung gegeben. Obwohl die Tätigkeiten, d.h. sowohl die Verpachtung des Gastronomiebetriebs als auch des Kiosks im Ergebnis verlustbringend sind, wird die Klägerin hier dennoch zur nachhaltigen Erzielung von Einnahmen --eine Gewinnerzielungsabsicht ist nicht erforderlich-- und vor allem auch in wettbewerbsrelevanter Weise tätig. Die Klägerin verpachtet Räumlichkeiten nebst zugehöriger Flächen, die von einem in der Gastronomiebranche tätigen (privaten) Dritten u.U. nicht ohne Weiteres hergestellt und zu dem vom Pächter gezahlten Pachtzins nutzbar gemacht werden könnten. Betriebe die Klägerin den Gastronomiebetrieb selbst, stellte dies bei der Klägerin einen BgA „Gastronomie“ dar. Gemäß § 4 Abs. 4 KStG wird die Verpachtung eines BgA durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts dem Betreiben eines BgA gleichgestellt.

95

Auch mit der Verpachtung des Kiosks werden nachhaltig Einnahmen --im Streitjahr € xxx-- erzielt mit einer Tätigkeit, die ebenso von privaten Dritten (und dies vor allem an touristisch attraktiven Orten) ausgeübt wird.

96

iii. Die jeweils für sich zu betrachtenden wirtschaftlichen Betätigungen, Verpachtung des Gastronomiebetriebs und Verpachtung des Kiosks, können nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 6 KStG aufgrund ihrer Gleichartigkeit in einem BgA zusammengefasst werden.

97

cc. Der BgA „Vermietung yyy“ umfasst die Vermietung des beweglichen Wirtschaftsguts yyy.

98

i. Für die Vermietung gilt ebenfalls, dass mit dieser Tätigkeit trotz dauerhafter Verluste dennoch nachhaltig Einnahmen erzielt worden sind, und die Tätigkeit der

Klägerin im Verhältnis zu vergleichbaren Angeboten von privaten Dritten auch wettbewerbsrelevant ist.

99

ii. In Abgrenzung zu der Vermietung des beweglichen Wirtschaftsguts yyy ist bei der Überlassung der Immobilie und des Grund und Bodens hingegen bereits keine wirtschaftliche Betätigung von einigem Gewicht anzunehmen. Die Klägerin hat im Streitjahr und auch in den vorangehenden Jahren keine sich in einem relevanten Bereich bewegenden Einnahmen erzielt. Dies zeigt sich insbesondere an dem Grund und Boden, den die Klägerin auch unentgeltlich überlassen hat, während die Immobilie nur zeitweise und vorübergehend vermietet worden ist. Einnahmen sind für 2010 nicht ersichtlich.

100

dd. Eine Zusammenfassung der BgA „Vermietung yyy“ und des BgA „Verpachtung“ mit dem BgA „Touristik“ nach den Grundsätzen des § 4 Abs. 6 KStG mit der Folge, dass die Verluste der erstgenannten BgA den Verlusten des BgA „Touristik“ hinzuzurechnen wären, kommt nach Auffassung des Senats nicht in Betracht, da weder die in § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG genannte Gleichartigkeit noch jeweils zwischen dem BgA „Touristik“ und dem BgA „Vermietung yyy“ respektive dem BgA „Verpachtung“ nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht (§ 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG). Eine Zusammenfassung nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 KStG ist ebenfalls nicht möglich, da hier keine der von § 4 Abs. 3 in Bezug genommenen BgA (Versorgungsbetriebe) vorliegen.

101

ee. Als nicht zu einem BgA zugehörige Tätigkeiten bzw. Einrichtungen und Anlagen zählen der Park, die Flächen und Wanderwege, die Überlassung von Flächen zur Tierhaltung an einen fremden Dritten sowie die Bereitstellung von Parkplätzen (auch soweit diese entgeltlich erfolgt) und öffentlicher Toiletten.

102

i. Wie oben zu 2.a. ausgeführt, handelt es sich insoweit aufgrund der (zumindest faktischen) öffentlichen Widmung um einem BgA nicht zuordenbare Einrichtungen und Anlagen bzw. solche, die im Rahmen untergeordneter Hilfstätigkeiten dem Hoheitsbereich --namentlich dem Zugang und der Nutzung öffentlich gewidmeter Flächen-- zuzuordnen sind.

103

ii. Nach Ansicht des erkennenden Senats sind die Außenprüfer und das beklagte Finanzamt zutreffend davon ausgegangen, dass der Nutzung von Flächen der Stadt A für Zwecke der Tierhaltung und auch die entgeltliche Bereitstellung von Parkplätzen nicht dem BgA „Touristik“ oder einem anderen BgA zuzuordnen sind, da es sich insoweit um dem Hoheitsbereich zuzuordnende Landschaftspflege und eine untergeordnete Hilfstätigkeit im Zusammenhang mit dem Zugang zu öffentlich

gewidmeten --d.h. nicht im Rahmen einer Sondernutzung zur Verfügung gestellten--  
Flächen handelt.

104

iii. Schließlich sind die Vermietung bzw. kostendeckende oder unentgeltliche  
Überlassung des Grund und Bodens und der Immobilie keine nachhaltigen  
wirtschaftlichen Betätigungen (s. dazu oben zu 1.b.cc.) und damit keine BgA.

105

2. Nach Maßgabe des oben zu 1.b. festgestellten BgA der Klägerin ergibt sich für den  
im vorliegenden Verfahren relevanten BgA „Touristik“ ein Verlust in Höhe von € xxx.

106

Die übrigen Verluste, die die Klägerin dem BgA „Kurbetrieb“ zugeordnet hat, bleiben,  
wie das Finanzamt insoweit zutreffend angenommen hat --als nicht einem BgA und  
dem hoheitlichen Bereich zuordenbar--, unberücksichtigt und waren aus den steuerlich  
relevanten Einkünften auszuschneiden. Auszuschneiden sind auch die nach Ansicht des  
Senats anderen BgA zuzuordnenden Verluste, denn für jeden BgA besteht eine  
eigenständige Körperschaftsteuerpflicht (vgl. § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG). Danach bleibt es  
im Ergebnis für den hier zu beurteilenden BgA „Touristik“ bei den gemäß AP-Bericht  
nicht dem BgA zuzuordnenden und damit auszuschneidenden Kosten bzw. Verlusten:

107

<b>Tätigkeit</b>	<b>Betrag in €</b>
Park	xxx
Wegenetz	xxx
Überlassung Flächen (Tierhaltung)	xxx
Vermietung Grund und Boden	xxx
Parkplatz	xxx
Überlassung Immobilie	xxx
Hoheitliche Flächen/Wege	
Hoheitliche Flächen/Wege	xxx
Hoheitliche Flächen/Wege	xxx
Verpachtung	xxx
Vermietung yyy	xxx
<b>Summe</b>	<b>xxx</b>

108

3. Trotz tatbestandlicher Erfüllung der Voraussetzungen einer verdeckten  
Gewinnausschüttung gemäß § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG (dazu zu a.-c.) ist insoweit die mit  
dem JStG 2009 zu § 8 Abs. 7 KStG geschaffene Übergangsregelung des § 34 Abs. 6  
Satz 5 KStG i.d.F. des JStG 2009 zugunsten der Klägerin zu berücksichtigen (dazu zu  
c.-d.). Im Ergebnis ist daher in Höhe des für den BgA „Touristik“ festgestellten

Verlusts keine verdeckte Gewinnausschüttung an die Stadt A (mit der Folge einer entsprechenden außerbilanziellen Hinzurechnung zum Einkommen der Klägerin) anzusetzen.

109

a. Nach der Rechtsprechung des BFH ist unter einer verdeckten Gewinnausschüttung im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG 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 i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG 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, vgl. BFH-Urteile vom 16. März 1967 I 261/63, BFHE 89, 208, BStBl III 1967, 626; vom 3. Mai 2006 I R 124/04, BFHE 214, 80, BStBl II 2011, 547; vom 8. Oktober 2008 I R 61/07, BFHE 223, 131, BStBl II 2011, 62; und vom 22. Dezember 2010 I R 47/10, BFH/NV 2011, 1019). Zudem muss der Vorgang geeignet sein, einen sonstigen Bezug im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG auszulösen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 7. August 2002 I R 2/02, BFHE 200, 197, BStBl II 2004, 131; und vom 22. August 2007 I R 32/06, BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961).

110

b. Nach diesen Grundsätzen handelt es sich bei den von der Klägerin erwirtschafteten Verlusten um verdeckte Gewinnausschüttungen an die Stadt A. Die Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis folgt daraus, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter nicht darauf verzichten würde, von der Trägerkörperschaft einen entsprechenden Ausgleich der Verluste zu verlangen. Der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter wäre nicht bereit, Leistungen zu erbringen, die an sich der Stadt A obliegen, und dafür auf Dauer Verluste hinzunehmen. Dies gilt auch bei der Übertragung von freiwilligen Aufgaben der kommunalen Daseinsvorsorge (Unterhaltung eines Touristikbetriebs) auf einen oder mehrere BgA. Die Übernahme dieser Tätigkeiten durch den BgA „Touristik“ ist auch geeignet, einen Vorteil im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG bei der Trägerkörperschaft auszulösen. Die Zuwendung eines durch das Verhältnis der Trägerkörperschaft zum BgA als „virtueller“ Körperschaft veranlassten Vermögensvorteils wird nach der Rechtsprechung des BFH nicht dadurch in Frage gestellt, dass die Klägerin keine Individualinteressen ihrer Trägerkörperschaft --der Stadt A-- sondern mit dem BgA „Touristik“ (zumindest auch) ein hiervon abzugrenzendes Allgemeininteresse verfolgt (vgl. BFH-Urteil vom 22. August 2007 I R 32/06, BFHE 218, 523, BStBl II 2007, 961).

111

c. Nach Ansicht des erkennenden Senats steht der Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung vorliegend nicht die durch das JStG 2009 eingeführte Neuregelung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. Satz 2 KStG entgegen.

112

aa. Danach sind die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung bei BgA im Sinne des § 4 KStG nicht bereits deshalb zu ziehen, weil sie ein Dauerverlustgeschäft ausüben. Ein Dauerverlustgeschäft liegt gemäß § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG vor, soweit aus verkehrs-, umwelt-, sozial-, kultur-, bildungs- oder gesundheitspolitischen Gründen eine wirtschaftliche Betätigung ohne kostendeckendes Entgelt unterhalten wird.

113

bb. Die Klägerin erlitt fortlaufend und auch im Streitjahr Verluste aus den von ihr betriebenen BgA. Es handelt sich jedoch nicht um Dauerverlustgeschäfte im Sinne des Gesetzes, denn bei Zugrundelegung der festgestellten Tätigkeiten des BgA „Touristik“ gelangt der Senat zu der Überzeugung, dass die Klägerin den BgA nicht aufgrund der in § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG genannten Motive ohne kostendeckendes Entgelt unterhält. Der BgA dient der Förderung des Fremdenverkehrs in und um die Stadt A. Dass möglicherweise untergeordnete kultur- und gesundheitspolitische Motive bestehen, ist nach Auffassung des Senats nicht ausschlaggebend.

114

d. Das beklagte Finanzamt hat jedoch in Bezug auf die verdeckte Gewinnausschüttung des BgA „Touristik“ zu Unrecht die Übergangsregelung des § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des JStG 2009 nicht berücksichtigt.

115

aa. Nach § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des JStG 2009 sollen dann, wenn im Einzelfall vor dem 18. Juni 2008 (Tag des Kabinettsbeschlusses über das JStG 2009) nach anderen Grundsätzen als nach § 8 Abs. 7 KStG verfahren worden ist, diese (anderen) Grundsätze letztmals für den Veranlagungszeitraum 2011 maßgebend sein. Bei der Regelung handelt es sich um eine Vertrauensschutzregelung zugunsten derjenigen Eigengesellschaften und BgA, bei denen die Finanzverwaltung vor dem Inkrafttreten des JStG 2009 Dauerverluste nach Grundsätzen anerkannt hat, die nicht den Anforderungen des § 8 Abs. 7 KStG genügen würden (vgl. BFH, EuGH-Vorlage vom 13. März 2019 I R 18/19, BFHE 265,23).

116

bb. So verhält es sich hier. Den Dauerverlusten des festgestellten BgA „Touristik“ liegt keines der in § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG genannten politischen Motive zugrunde (s. dazu oben zu c.). Dennoch sind bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2007 die Dauerverluste der Klägerin bestandskräftig anerkannt worden, d.h. das beklagte Finanzamt ist im Sinne des § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG nach „anderen Grundsätzen“ als denen des § 8 Abs. 7 KStG verfahren und hat die Verluste nicht als verdeckte Gewinnausschüttungen an die Stadt A behandelt.

117

i. Nach Auffassung des erkennenden Senats sind daher diese „anderen Grundsätze“ auch für das Streitjahr 2010 anzuwenden, und zwar auch auf den BgA „Touristik“, der



nach den Ausführungen zu 1. und 2. anstelle eines BgA „Kurbetrieb“ anzunehmen war. Der erkennende Senat folgt insoweit nicht der Auffassung des Finanzamts, wonach die Übergangsregelung nicht anzuwenden sei, weil die das Streitjahr umfassende Außenprüfung nach Zusammenfassungsgrundsätzen im Sinne des § 4 Abs. 6 KStG erfolgt sei.

118

Wäre im Rahmen der Außenprüfung ein eindeutig nach § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG begünstigter --etwa gesundheits- oder kulturpolitisch motivierter-- Dauerverlust des BgA „Touristik“ festgestellt worden, erschließt sich anhand der Begründung des Finanzamts nicht, warum § 8 Abs. 7 KStG auf diesen BgA nicht anzuwenden sein sollte. Der Unterscheid läge einzig darin, dass nicht, wie die Klägerin meint, ein BgA „Kurbetrieb“ vorläge, jedoch nach § 8 Abs. 7 KStG begünstigte Dauerverluste eines korrigierend angenommenen BgA „Touristik“. Ob § 8 Abs. 7 KStG auf den BgA „Touristik“ anzuwenden ist, hat das Finanzamt ausweislich des AP-Berichts auch folgerichtig unter Zugrundelegung des seiner Ansicht nach anzunehmenden Umfangs des BgA geprüft.

119

Wenn nun aber § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des JStG 2009 ausdrücklich und dem eindeutigen Gesetzeswortlaut zufolge einen (an keine weiteren Voraussetzungen geknüpften) Dispens auch von den Voraussetzungen des § 8 Abs. 7 KStG erteilt, ist nicht ersichtlich, warum ein unter Anwendung der Zusammenfassungsgrundsätze hinsichtlich Art und Umfang anders ermittelter BgA in Bezug auf „seine“ Verluste, die gleichwohl bisher in den Verlusten eines anders definierten BgA enthalten und nach „anderen“ (d.h. nicht § 8 Abs. 7 KStG entsprechenden) Grundsätzen anerkannt worden sind, nicht von der Übergangsregelung --und damit abweichend von § 8 Abs. 7 KStG-- erfasst sein soll.

120

Auch wenn mit anderen Worten das Vorliegen eines BgA nach Art und Umfang im vorliegenden Fall bislang nach Verwaltungsauffassung unzutreffend beurteilt oder bei der Besteuerung umgesetzt worden sein mag, ist nach dem nicht differenzierenden Wortlaut der Übergangsregelung nicht ersichtlich, dass eine Ausnahme von den Grundsätzen des § 8 Abs. 7 KStG für Fälle eines bisher unzutreffend erfassten --oder nicht „erkannten“-- aber gleichwohl und vor bereits vor dem Inkrafttreten des JStG 2009 bestehenden BgA, dessen Verluste anerkannt worden sind, nicht in Betracht kommen soll. Eine derart einschränkende Auslegung, wie sie das beklagte Finanzamt annimmt, lässt sich der Übergangsregelung in § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des JStG 2009 nicht entnehmen und auch nicht über die durch § 34 Abs. 6 Satz 4 KStG i.d.F. des JStG 2009 angeordnete Rückwirkung von § 8 Abs. 7 KStG für Jahre vor 2009 konstruieren. Dies stellte vor dem Hintergrund des § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des JStG 2009 eine so nicht aus dem Gesetz ableitbare, zu Lasten der BgA wirkende Einschränkung dar. Wenn der Gesetzgeber etwas Anderes gewollt hätte, hätte er es entsprechend regeln müssen (vgl. dazu auch BFH, EuGH-Vorabentscheidungsersuchen vom 13. März 2019 I R 18/19, BFHE 265,23 zur Verlustverrechnung von Sparten einer Eigengesellschaft; vorgehend und anderer Ansicht Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern, Urteil vom 22. Juni 2016 3 K

199/13, juris: rückwirkende Anwendung des § 8 Abs. 7 KStG unter Berücksichtigung der bisherigen Verwaltungspraxis).

121

ii. Im Ergebnis sind daher auch auf der Grundlage der Übergangsregelung in § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des JStG 2009 die Verluste des BgA „Touristik“, die vor 2008 als Verluste im Rahmen eines BgA „Kurbetrieb“ anerkannt worden sind, unverändert (d.h. ohne Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung) auch für das Streitjahr anzuerkennen, da das Finanzamt für diese Tätigkeiten, wenn auch im Rahmen eines irrig weiter gefassten BgA, bei der Verlustanerkennung bis einschließlich 2007 in bestandskräftiger Weise nach „anderen Grundsätzen“ als denen des § 8 Abs. 7 KStG verfahren ist.

122

cc. In Abgrenzung zu dem festgestellten BgA „Touristik“ ist jedoch die unveränderte Anerkennung von Verlusten nach § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des JStG 2009 nicht auch auf die aus dem BgA „Touristik“ auszuschheidenden, hoheitlichen Tätigkeiten zu erstrecken. Der Senat geht insoweit davon aus, dass die Anwendung der Übergangsregelung den Dauerverlust einer Eigengesellschaft bzw. eines BgA voraussetzt, d.h. § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des JStG 2009 nicht auch über das Vorliegen der Voraussetzungen einer Eigengesellschaft oder eines BgA hinweghilft. Irrtümlich als BgA oder Teil eines BgA eingestufte Hoheitsbetriebe im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 KStG sind damit von der Übergangsregelung nicht erfasst. Es ist eine Trennung der hoheitlichen Tätigkeiten von denen des BgA vorzunehmen (vgl. BFH-Urteil vom 26. Mai 1977 V R 15/74, BFHE 123, 70, BStBl II 1977, 813).

123

e. Als verdeckte Gewinnausschüttung zu berücksichtigen war dennoch die unentgeltliche Entnahme der Fläche mit aufstehendem Pavillon. Im Rahmen der Außenprüfung wurde die Entnahme aus dem Betriebsvermögen lediglich einfach im Rahmen des Verlustes --und dadurch gewinnerhöhend als Teil der verdeckten Gewinnausschüttung in Höhe von € xxx-- berücksichtigt, so dass aufgrund des Wegfalls der verdeckten Gewinnausschüttung infolge eines Dauerverlustgeschäfts diese --unstreitige-- verdeckte Gewinnausschüttung mit dem Teilwert in Höhe von € xxx anzusetzen und dem Einkommen der Klägerin hinzuzurechnen ist.

124

4. Es kann angesichts der Ausführungen zu 3. zur Übergangsregelung des § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des JStG 2009 dahinstehen, ob der Verlust des BgA „Touristik“ (€ xxx) mit den Einnahmen in Höhe von € xxx aus der wirksam dem gewillkürten Betriebsvermögen des BgA zugeordneten Beteiligung der Klägerin an der B-GmbH zu verrechnen ist.

125

a. Die Stadt A hat ihre Beteiligung an der B-GmbH wirksam in das gewillkürte Betriebsvermögen des BgA „Touristik“ eingelegt (s. dazu oben zu 1.b.aa.ii.). Die

Zuordnung des GmbH-Anteils zu dem Betriebsvermögen des BgA „Touristik“ ist, auch wenn damit im Zeitpunkt der Einlage z.B. aufgrund der körperschaftsteuerlichen Verlustvorträge eine volle Erstattung der Kapitalertragsteuer erreicht werden sollte, nicht missbräuchlich im Sinne des § 42 AO (vgl. dazu BFH-Urteil vom 17. Oktober 2001 I R 97/00, BFHE 197, 63, BFH/NV 2002, 240).

126

b. Die Zuordnung von Wertpapieren zum gewillkürten Betriebsvermögen eines in seiner Tätigkeit defizitären BgA hat nach dem Beschluss des BFH vom 25. Juli 2002 (I B 52/02, juris) „zwangsläufig zur Folge, dass die Erträge dieses gewillkürten Betriebsvermögens Teil des Gewinns des BgA sind.“

127

Nach Auffassung des erkennenden Senats spricht dies dafür, auch im vorliegenden Fall die Frage, ob ein Dauerverlust vorliegt, unter Berücksichtigung der Dividendeneinkünfte aus der Beteiligung der Klägerin an der B-GmbH zu beantworten (und damit zu verneinen). Daran dürfte auch nichts ändern, dass, wie das Finanzamt anführt, der BgA der Klägerin als Eigenbetrieb, der dem Hoheitsbereich zuzuordnende Tätigkeiten und den BgA „Touristik“ umfasse, steuerlich als (haushaltsmäßig und organisatorisch unselbständiger) Regiebetrieb einzuordnen sei. Auch wenn die Klägerin aufgrund der Zusammenfassung hoheitlicher Tätigkeiten mit nachhaltigen wirtschaftlichen Betätigungen einen BgA als Regiebetrieb (und nicht als Eigenbetrieb) unterhält, handelt es sich dabei aber unverändert um einen BgA, für den die oben dargelegten steuerlichen Grundsätze zur Bildung und Zugehörigkeit von Betriebsvermögen gelten.

128

c. Letztlich kann dahinstehen, ob der im BMF-Schreiben vom 12. November 2009 (IV C 7-S 2706/08/10004, BStBl I 2009, 1303, Tz. 36, 52, 53) geäußerten Ansicht zu folgen ist, wonach im Zuge des Dauerverlustgeschäfts anfallende Vermögensmehrungen aus Beteiligungen nur dann mit dem Verlust (und die sonst anzunehmende verdeckte Gewinnausschüttung mindernd) zu verrechnen seien, wenn es sich bei der Beteiligung um notwendiges Betriebsvermögen handele. Dafür bietet das Gesetz keine Stütze. Andererseits ist sich der erkennende Senat --im Sinne der Gegenauffassung-- bewusst, dass die Zuordnung von Beteiligungen wie hier an der B-GmbH im Kern nichts daran ändert, dass eine dauerdefizitäre Haupttätigkeit des BgA vorliegt, die für sich betrachtet und unter Außerachtlassung der Übergangsregelung in § 34 Abs. 6 Satz 5 KStG i.d.F. des JStG 2009 nicht unter die Begünstigung des § 8 Abs. 7 KStG fiele (vgl. dazu die vom FG Düsseldorf mit Urteil vom 29. Juni 2010 (6 K 2990/07 K, juris) gezogene Parallele zu Fällen der Verlagerung von Liebhaberei in die steuerliche Sphäre, deshalb bereits die Eigenschaft einer eingelegten Beteiligung als gewillkürtes Betriebsvermögen verneinend).

129

Die Frage der Verrechenbarkeit kann jedoch infolge der vorliegend anwendbaren Übergangsregelung (s. zu 3.) offenbleiben.

130

5. Die vorangehenden Ausführungen wirken sich unter Berücksichtigung des Klageantrags wie folgt aus:

131

a. Von dem Gesamtbetrag der Einkünfte laut Körperschaftsteuerbescheid vom 4. November 2015 in Höhe von € xxx ist die (nach Auffassung des Senats nicht gegebene) verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von € xxx wieder abzuziehen und noch eine verdeckte Gewinnausschüttung in Höhe von € xxx für die unentgeltliche Entnahme des Verkehrspavillons anzusetzen. Die Kosten bzw. Verluste aus dem hoheitlichen Bereich bzw. anderen BgA in Höhe von € xxx sind entgegen der Ansicht der Klägerin nicht zu berücksichtigen, da sie nicht zum BgA „Touristik“ gehören. Das zu versteuernde Einkommen beträgt folglich € xxx.

132

b. Die Verlustfeststellung ist ausgehend von dem auf den 31. Dezember 2009 festgestellten Verlustvortrag in Höhe von € xxx entsprechend zu a. anzupassen. Statt eines Abzugs in Höhe von € xxx vom verbleibenden Verlustvortrag ergibt sich eine Erhöhung des verbleibenden Verlustvortrags um € xxx auf € xxx.

133

c. Der Feststellung des steuerlichen Einlagekontos nach § 27 Abs. 2 Satz 1 KStG ist das zum 31. Dezember 2009 festgestellte Einlagekonto in Höhe von € xxx zugrunde zu legen. Dem Antrag der Klägerin auf Wiederherstellung des Betrags von € xxx zum 31. Dezember 2010 ist stattzugeben.

134

aa. Das Finanzamt ist nach Ansicht des erkennenden Senats zutreffend davon ausgegangen, dass der BgA der Klägerin als Regiebetrieb und nicht als Eigenbetrieb zu behandeln ist. Dies liegt darin begründet, dass der Eigenbetrieb vorliegend sowohl hoheitliche als auch wirtschaftliche Betätigungen ausübt, einem BgA jedoch ausschließlich nachhaltige wirtschaftliche Betätigungen nicht hoheitlicher Art zugeordnet werden können (vgl. § 4 Abs. 5 KStG). Da die „Vermengung“ der Tätigkeiten dazu führt, dass Gewinne aus einer wirtschaftlichen Betätigung zum Ausgleich (auch) hoheitlicher Verluste verwendet werden, kann die mit einem als Eigenbetrieb geführten BgA ermöglichte organisatorische und haushaltsmäßige Trennung nicht durchgehalten werden. Es ist deshalb folgerichtig, den innerhalb eines Eigenbetriebs bestehenden BgA, d.h. hier den BgA „Touristik“, als Regiebetrieb zu behandeln (s. dazu auch BMF-Schreiben vom 28. Januar 2019, IV C 2-S 2706-a/15/10001, BStBl I 2019, 97, Tz. 36).

135

bb. Folge der Einstufung des vorliegenden BgA „Touristik“ als Regiebetrieb ist, dass aufgrund der mangelnden haushaltsmäßigen Selbständigkeit Gewinne des BgA sogleich, d.h. mit Abschluss des Wirtschaftsjahres und ohne dass es eines

Ausschüttungsbeschlusses bedarf, dem Zugriff der Trägerkörperschaft unterliegen. Vorbehaltlich einer nach der Rechtsprechung des BFH auch bei Regiebetrieben zulässigen Rücklagenbildung (vgl. BFH-Urteile vom 30. Januar 2018 VIII R 42/15, BFHE 260, 462, BStBl II 2019, 96; VIII R 15/16, BFHE 260, 473, BStBl II 2019, 101; und VIII R 75/13, BFHE 260, 450, BStBl II 2019, 91) fließen damit der Gewinn sowie die verdeckten Gewinnausschüttungen des BgA „Touristik“ gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG der Stadt A phasengleich als Einkünfte aus Kapitalvermögen zu. Für eine Bildung von Rücklagen ist vorliegend nichts ersichtlich; insbesondere wurden die Beteiligungserträge des BgA „Touristik“ auch zum Ausgleich von hoheitlichen Kosten verwendet. Damit hat die Einordnung des Gewinns sowie der (verbleibenden) verdeckten Gewinnausschüttungen als Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG folgende Auswirkung auf das steuerliche Einlagekonto:

136

i. Eine das steuerliche Einlagekonto mindernde, verdeckte Gewinnausschüttung des BgA „Touristik“ in Höhe von € xxx, wie sie das Finanzamt angenommen hat, liegt gemäß den Ausführungen zu 3. nicht vor. Verdeckte Gewinnausschüttungen als Leistungen im Sinne des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG sind lediglich in Höhe von € 25.500 (Verkehrspavillon) und € xxx (Sitzungsgelder) zu berücksichtigen (insgesamt € 28.023).

137

ii. Darüber hinaus ist der Gewinn der Klägerin anzusetzen. Das Finanzamt hat insoweit jedoch in unzutreffender Weise den Leistungen nach § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG den *Steuerbilanzgewinn* 2010 in Höhe von € xxx zugrunde gelegt. Maßgeblich für die Ermittlung des Gewinns für Zwecke des § 20 Abs. 1 Nr. 10 Buchst. b) EStG --und dementsprechend in Verlustfällen für die Höhe der Zuführung zum Einlagekonto-- ist bei Regiebetrieben aber nicht das steuerliche, sondern das handelsrechtliche Jahresergebnis im Sinne des § 275 des Handelsgesetzbuchs (vgl. BFH-Urteil vom 11. September 2013 I R 77/11, BFHE 242, 481, BStBl II 2015, 161).

138

Zwar ist im Jahresabschluss der A Touristik (aus der Sicht der Klägerin konsequenterweise) eine Zusammenfassung sämtlicher Tätigkeiten des „Kurbetriebs“ erfolgt. Im Lagebericht sind die Verluste der einzelnen Bereiche jedoch getrennt aufgeführt, so für die Sparte „allgemeine Tourismusaktivitäten“ ein Verlust in Höhe von € xxx. Weiterhin sind die Beteiligungserträge für das Jahr 2010 mit € xxx angegeben, was dem aufgrund des Gewinnabführungsvertrags durch die GmbH (handelsrechtlich) abzuführenden Gewinn für das Jahr 2010 entspricht. Danach lässt sich für den BgA „Touristik“ ein handelsrechtlicher Jahresgewinn in Höhe von € xxx (näherungsweise) ermitteln.

139

iii. Aufgrund dieser Zahlen ergibt sich bei Zugrundelegung des durch das Finanzamt ermittelten, ausschüttbaren Gewinns auf den 31. Dezember 2009 für das steuerliche Einlagekonto Folgendes (Beträge in €):

140

	Berechnung	Einlagekonto	Ausschüttbarer Gewinn (Neurücklage)
Stand 31.12.2009		xxx	xxx
Gewinn 2010 <b>BgA „Touristik“</b>	xxx		
als ausgeschüttet geltend	xxx		
Abzug von Neurücklagen	<u>-xxx</u>		<u>-xxx</u>
verbleibend	xxx	xxx	xxx
Verdeckte Gewinnausschüttungen	xxx		
Abzug von Neurücklagen	<u>-xxx</u>		
verbleibend	xxx	xxx	
Verwendung des steuerlichen Einlagekontos		xxx	xxx
Zuzüglich Gewinn lfd. Wirtschaftsjahr			<u>xxx</u>
Stand 31.12.2010		<u>xxx</u>	<u>xxx</u>

141

III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

142

IV. Die Entscheidung über die Notwendigkeit der Zuziehung eines Bevollmächtigten im Vorverfahren beruht auf § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO.

143

V. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit ergeht nach § 151 Abs. 1, 3 FGO in Verbindung mit §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung.

144

VI. Die Revision war zuzulassen, da die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 FGO vorliegen.