www.kommunsense.de

Wichtige Bekantgaben aus der Finanzrechtsprechung

BFH-Urteil vom 02. September 2009 -NV-

(I R 20/09 - juris)

Widerruf einer verbindlichen Auskunft - Betrieb gewerblicher Art als Organträger

Orientierungssätze:

- Ein Betrieb gewerblicher Art ist nur dann ein tauglicher Organträger, wenn er ein gewerbliches Unternehmen ist, also die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG i.V.m. § 2 Abs. 1 GewStDV, § 15 Abs. 2 Satz 1 EStG erfüllt. Dies setzt die Absicht voraus, durch das Unternehmen Gewinne zu erzielen.

- Organträger kann im Rahmen der Betriebsaufspaltung auch eine Besitz-Kapitalgesellschaft sein, wenn sie zwar zum Zeitpunkt der Begründung der Organschaft noch gewinnlos war, jedoch auf Dauer ein positives Geschäftsergebnis erwarten konnte.

- Seit dem Wegfall des Erfordernisses der wirtschaftlichen Eingliederung mit dem StSenkG vom 23.10.2000 kann auch eine Besitzgesellschaft, die nur über eine Betriebsgesellschaft als Gewerbebetrieb zu beurteilen ist, tauglicher Organträger im Sinne von § 14 KStG sein.

- Für Besitzunternehmen, die nicht in der Rechtsform der Personengesellschaft betrieben werden, ist eine originäre gewerbliche Tätigkeit nicht erforderlich.

- Der Widerruf einer verbindlichen Auskunft mit Wirkung für die Zukunft steht in entsprechender Anwendung des § 207 Abs. 2 AO im Ermessen des Finanzamtes. In der Regel ist der Widerruf dann ermessensgerecht, wenn sich der Inhalt der Auskunft als materiell-rechtlich unzutreffend und damit als rechtswidrig erweist. Dagegen bedarf der Widerruf einer rechtmäßigen Zusage einer besonderen Legitimation; er kommt

nach der Rechtslage vor Inkrafttreten des § 89 Abs. 2 AO regelmäßig nur in Betracht, wenn der Steuerpflichtige sein Vertrauen noch nicht betätigt hat und außerdem kein besonderes steuerliches Interesse an der verbindlichen Auskunft darlegen kann.

Gesetzliche Grundlagen:

AO: § 89 Abs. 2, § 207 Abs. 2;
EStG: § 15 Abs. 2 Satz 1, **KStG:** § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4, § 14 Abs. 1;GewStG: § 2 Abs. 1

Vorinstanz:

FG München, Urteil vom 18.08.2008 (7 K 742/06)
http://www.kommunsense.de/index.php3?site=aktuelldownload&id=2494

I. Sachverhalt

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine Stadt, unterhielt bis zum 31. Dezember 1997 einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) „Stadtwerke", der die Betriebssparten Versorgung, Bäder und Verkehr umfasste. Dieser Eigenbetrieb wurde gemäß § 123 Abs. 3 Nr. 2 i.V.m. § 124 des Umwandlungsgesetzes 1994 ausgegliedert und auf die neu gegründete Stadtwerke GmbH (S-GmbH) übertragen. Handelsrechtlicher Umwandlungsstichtag war der 31. Dezember 1997.

Die bis zum 30. September 1998 bereits fertig gestellten und in Betrieb befindlichen … anlagen sind als Teilbetrieb nach § 20 des Umwandlungssteuergesetzes 1995 (UmwStG 1995) vom BgA gegen Gewährung von Gesellschaftsrechten in die S-GmbH, deren alleiniger Gesellschafter die Klägerin ist, eingebracht worden. Nicht eingebracht wurden die zu diesem Zeitpunkt noch in Bau befindlichen … anlagen der Klägerin. Diese verblieben im Betriebsvermögen des BgA. Sie wurden nach Fertigstellung im Rahmen des verbliebenen BgA an die S-GmbH verpachtet.

Zwischen dem BgA und der S-GmbH besteht seit Beginn der Verpachtung der … anlagen eine Betriebsaufspaltung. Sämtliche GmbH-Anteile wurden damit notwendiges Betriebsvermögen des BgA als Besitzunternehmen. Neben der Verpachtung der … anlagen erbringt der BgA Dienstleistungen gegenüber Dritten im Bereich Baubetreuung und Projektierung, ähnlich einem Ingenieurbüro. Hinsichtlich der am 31. Dezember 1997 bereits fertig gestellten … anlagen besteht ein Baubetreuungsvertrag mit der S-GmbH.

Die Betriebssparten Versorgung und Verkehr wurden später teilweise aus der S-GmbH ausgegliedert und auf 100 %-ige Tochtergesellschaften der S-GmbH übertragen. Zwischen der S-GmbH und diesen Tochtergesellschaften bestehen Beherrschungs- und Gewinnabführungsverträge.

Mit Schreiben vom 20. September 2002 stellte die Klägerin beim Beklagten und Revisionskläger (Finanzamt -FA-) einen Antrag auf Erteilung einer verbindlichen Auskunft zur Frage der Begründung einer körperschaftsteuerlichen und gewerbesteuerlichen Organschaft zwischen dem BgA und der S-GmbH. Mit Schreiben vom 14. November 2002 erteilte das FA die verbindliche Auskunft, dass durch den Abschluss des vorgelegten Gewinnabführungsvertrages zwischen dem BgA und der S-GmbH eine körperschaftsteuerliche und gewerbesteuerliche Organschaft begründet werde. Am 19. November 2002 wurde der Gewinnabführungsvertrag zwischen dem BgA und der S-GmbH abgeschlossen, der am 26. November 2002 im Handelsregister eingetragen wurde.

Mit der Verpachtung der … anlagen sowie mit seinem operativen Geschäft in Gestalt von Baubetreuungs- und Projektierungsleistungen erwirtschaftete der BgA im Zeitraum ab 1998 stets Verluste. Dagegen erzielte er ab 2001 unter Einbeziehung der Gewinnausschüttungen der S-GmbH in 2001 bzw. der Gewinnabführungen der S-GmbH ab 2002 Gewinne.

Mit Schreiben vom 29. August 2005 widerrief das FA die verbindliche Auskunft vom 14. November 2002 mit Wirkung ab dem 01. Januar 2006. Zur Begründung verwies es darauf, dass aufgrund des § 14 Abs. 1 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) i.V.m. § 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) sowie des Schreibens des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 26. August 2003 (BStBl I 2003 S. 437) Organträger nur ein gewerbliches Unternehmen mit Geschäftsleitung im Inland sein könne. Diese Voraussetzungen seien bei einem dauerdefizitären BgA aufgrund fehlender Gewinnerzielungsabsicht nicht erfüllt. Für die Prüfung der Frage, ob ein Dauerverlustgeschäft vorliege, seien die Beteiligungserträge nicht einzubeziehen, wenn mit der Beteiligungsgesellschaft ein Organschaftsverhältnis begründet werden solle. Da es sich bei dem BgA der Klägerin um einen dauerdefizitären BgA handle, könne dieser nicht Organträger sein.

Der dagegen gerichteten Klage der Klägerin gab das Finanzgericht (FG) München mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008 S. 1915 veröffentlichtem Urteil vom 18. August 2008, 7 K 742/06 statt. Das FG war der Auffassung, der Widerruf der verbindlichen Auskunft sei ermessensfehlerhaft gewesen, da die am 14. November 2002 erteilte verbindliche Auskunft rechtmäßig gewesen sei.

Das FA rügt eine Verletzung materiellen Rechts und beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

II. Entscheidungsgründe

Die Revision ist unbegründet. Das FG hat zutreffend entschieden, dass der Widerruf der verbindlichen Auskunft vom 14. November 2002 rechtswidrig war.

1. Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) und Auffassung der Verwaltung (vgl. BMF-Schreiben vom 29. Dezember 2003 , BStBl I 2003 S. 742) waren die Finanzbehörden auch vor Inkrafttreten des § 89 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) zu Zusagen außerhalb einer Außenprüfung berechtigt, deren Verbindlichkeit aus den Grundsätzen von Treu und Glauben abzuleiten ist (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 16. November 2005, X R 3/04, BFHE 211 S. 30, BStBl II 2006 S. 155; vom 13. Dezember 1989, X R 208/87, BFHE 159 S. 114, BStBl II 1990 S. 274). Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass durch die verbindliche Auskunft vom 14. November 2002 für das FA eine Bindung nach Treu und Glauben eingetreten ist (vgl. BMF-Schreiben in BStBl I 2003 S. 742, Tz. 4.1), so dass der Senat von weiteren Ausführungen hierzu absieht.

Der Widerruf der verbindlichen Auskunft mit Wirkung für die Zukunft steht in entsprechender Anwendung des § 207 Abs. 2 AO im Ermessen des Finanzamtes. In der Regel ist der Widerruf dann ermessensgerecht, wenn sich der Inhalt der Auskunft als materiell-rechtlich unzutreffend und damit als rechtswidrig erweist (ebenso BMF-Schreiben in BStBl I 2003 S. 742, Tz. 4.6). Dagegen bedarf der Widerruf einer rechtmäßigen Zusage einer besonderen Legitimation; er kommt nach der im Streitfall maßgeblichen Rechtslage regelmäßig nur in Betracht, wenn der Steuerpflichtige sein Vertrauen noch nicht betätigt hat und außerdem kein besonderes steuerliches Interesse an der verbindlichen Auskunft darlegen kann (Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung , § 89 AO Rz 55; seit Inkrafttreten des § 89 Abs. 2 AO: § 2 der Verordnung zur Durchführung von § 89 Abs. 2 der Abgabenordnung vom 30. November 2007, BGBl I 2007 S. 2783 -Steuer-Auskunftsverordnung-).

2. Der Widerruf der Zusage ist danach im Streitfall ermessensfehlerhaft; denn die ursprünglich erteilte Auskunft war rechtmäßig. Der von der Klägerin unterhaltene BgA (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 i.V.m. § 4 KStG) ist ein gewerbliches Unternehmen und kann daher Organträger sein.

a) Die steuerliche Anerkennung eines Ergebnisabführungsvertrages setzt nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG 2002 u.a. voraus, dass sich die Organgesellschaft verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen. Ein BgA ist daher nur dann ein tauglicher Organträger, wenn er ein gewerbliches Unternehmen ist, also die Voraussetzungen des § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG i.V.m. § 2 Abs. 1 der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung, § 15 Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erfüllt (vgl. Senatsurteile vom 26. April 1989, I R 152/84, BFHE 157 S. 127, BStBl II 1989 S. 668; vom 13. September 1989, I R 110/88, BFHE 158 S. 346 , BStBl II 1990 S. 24). Dies setzt die Absicht voraus, durch das Unternehmen Gewinne zu erzielen (Senatsbeschluss vom 17. März 2005, I B 245/04, BFH/NV 2005 S. 1135, m.w.N.).

b) Das FG hat zutreffend angenommen, dass der streitbefangene BgA mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird.

aa) Besitzunternehmen und Betriebsgesellschaft sind rechtlich und wirtschaftlich selbständige Unternehmen (z.B. Senatsurteile vom 17. Juli 1991, I R 98/88, BFHE 165 S. 369, BStBl II 1992 S. 246; vom 07. September 2005, I R 119/04, BFH/NV 2006 S. 606, m.w.N.). Der Besitzgesellschaft kann die Gewinnerzielungsabsicht fehlen, wenn sie der mit Gewinn tätigen Betriebsgesellschaft die wesentlichen Betriebsgrundlagen zu einem nicht kostendeckenden Entgelt überlässt (BFH-Urteile vom 24. April 1991, X R 84/88 , BFHE 164 S. 385 , BStBl II 1991 S. 713; vom 13. November 1997, IV R 67/96, BFHE 184 S. 512 , BStBl II 1998 S. 254; BFH-Beschluss vom 17. Januar 2007, IV B 38/05, juris). Die Gewinnerzielungsabsicht des Besitzunternehmens kann jedoch in dem Bestreben liegen, Beteiligungserträge zu erzielen. Unerheblich ist dabei, ob die Betriebsgesellschaft Gewinnausschüttungen an das Besitzunternehmen vorgenommen oder sie die Gewinne ganz oder teilweise thesauriert hat; denn unterbliebene Ausschüttungen können nachgeholt werden und erhöhen im Übrigen den Wert der Beteiligung. Die Gewinnerzielungsabsicht ist erst dann zu verneinen, wenn der Gesellschafter mit den vereinbarten Entgelten und den tatsächlichen und möglichen Ausschüttungen auf die Dauer keine Kostendeckung erwarten kann (BFH-Urteil in BFHE 164 S. 385, BStBl II 1991 S. 713).

bb) Nach den vom FA nicht infrage gestellten Feststellungen des FG erzielte der BgA zwar aus der Verpachtung und seinem sonstigen operativen Geschäft Verluste. Darauf, dass der BgA zum Zeitpunkt der Begründung der Organschaft noch gewinnlos war, kommt es bei der Prüfung, ob ein Unternehmen mit Gewinnerzielungsabsicht betrieben wird, indes nicht an. Maßgeblich ist vielmehr, ob der Betrieb nach seiner Wesensart und Art der Bewirtschaftung auf Dauer geeignet ist, einen Gewinn zu erwirtschaften (ständige Rechtsprechung, vgl. zuletzt BFH-Urteil vom 19. März 2009, IV R 40/06, BFH/NV 2009 S. 1115, m.w.N.). Dies war bei dem in Streit stehenden BgA nach der revisionsrechtlich nicht zu beanstandenden Würdigung des FG bereits vor Abschluss des Ergebnisabführungsvertrages der Fall. Unter Einbeziehung der im Jahr 2001 erfolgten und der seit 2002 möglichen Gewinnausschüttungen war bereits vor Abschluss des Ergebnisabführungsvertrages auf Dauer ein positives Geschäftsergebnis zu erwarten, so dass der BgA seit seiner Gründung als gewerbliches Unternehmen einzustufen war. Dementsprechend hat ihn das FA schon vor Begründung der Organschaft zur Gewerbesteuer herangezogen. Der BgA verliert nicht dadurch seinen Charakter als gewerbliches Unternehmen, dass infolge der Organschaft Gewinnausschüttungen der S-GmbH nicht mehr möglich sind. Vielmehr sind die zu erwartenden Gewinnabführungen insoweit zu berücksichtigen, als sie an die Stelle von Gewinnausschüttungen treten, die ohne Begründung einer Organschaft zu erwarten wären. Wie der Fall zu entscheiden wäre, wenn zwischen dem BgA und der S-GmbH keine Betriebsaufspaltung bestünde, kann offen bleiben.

c) Entgegen der Auffassung des FA liegt § 14 KStG kein eigenständiges, von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 Satz 1 EStG und § 2 Abs. 1 Satz 2 GewStG abweichendes Verständnis des Begriffs „gewerbliches Unternehmen" zu Grunde. Der Begriff „gewerbliches Unternehmen" knüpft vielmehr an die Formulierung in § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG an und ist hier wie dort einheitlich auszulegen (Senatsurteile in BFHE 157 S. 127, BStBl II 1989 S. 668; in BFHE 158 S. 346, BStBl II 1990 S. 24). Zwar hat der BFH in früheren Entscheidungen die Organschaft im Rahmen einer Betriebsaufspaltung nicht anerkannt, sofern die Besitzgesellschaft außer der Verpachtung der wesentlichen Betriebsgrundlagen keine eigenständige gewerbliche Tätigkeit ausgeübt hat (Urteile vom 18. April 1973, I R 120/70, BFHE 110 S. 17, BStBl II 1973 S. 740; vom 14. Oktober 1987, I R 26/84, BFH/NV 1989 S. 192; vom 21. Ja-

nuar 1988, IV R 100/85, BFHE 152 S. 352 , BStBl II 1988 S. 456). Dies lag aber daran, dass der BFH in diesen Fällen die wirtschaftliche Eingliederung der Betriebsgesellschaft verneint hat. Das Erfordernis der wirtschaftlichen Eingliederung ist jedoch mit dem Steuersenkungsgesetz vom 23. Oktober 2000 (BGBl I 2000 S. 1433, BStBl I 2000 S. 1428) weggefallen. Seither kann auch eine Besitzgesellschaft, die nur über eine Betriebsgesellschaft als Gewerbebetrieb zu beurteilen ist, tauglicher Organträger i.S. von § 14 KStG sein (BMF-Schreiben in BStBl I 2003 S. 437, Tz. 3; vom 10. November 2005, BStBl I 2005 S. 1038, Tz. 16; Kolbe in Herrmann/Heuer/Raupach, § 14 KStG Rz 59, m.w.N.; Walter in Ernst & Young, KStG , § 14 Rz 153.1; Erle in Erle/Sauter, KStG , 2. Aufl., § 14 Rz 59; a.A. Frotscher in Frotscher/Maas, KStG, UmwStG, § 14 KStG Rz 64; Neumann in Gosch, KStG , 2. Aufl., § 14 Rz 80). § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 KStG, der durch das Gesetz zum Abbau von Steuervergünstigungen und Ausnahmeregelungen (Steuervergünstigungsabbaugesetz) vom 16. Mai 2003 (BGBl I 2003 S. 660, BStBl I 2003 S. 321) mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2003 eingefügt wurde, bestimmt, dass eine Personengesellschaft nur Organträger sein kann, wenn sie ein originär gewerbliches Unternehmen i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG betreibt. Daraus folgt im Umkehrschluss, dass für Besitzunternehmen, die nicht in der Rechtsform der Personengesellschaft betrieben werden, eine originäre gewerbliche Tätigkeit nicht erforderlich ist.