

Wichtige Bekantgaben aus der Finanzrechtsprechung

FG Düsseldorf vom 29.06.2010

(Az.: 6 K 2990/07 K)

Ein Betrieb gewerblicher Art kann nur dann Organträger sein, wenn er ein gewerbliches Unternehmen unterhält

Sachverhalt:

Die Klägerin ist eine GmbH, an der die Stadt „A“ mit 74,9 v. H. und die „B“ AG mit 25,1 v. H. beteiligt sind. Unternehmensgegenstand der Klägerin war ursprünglich die Versorgung der Stadt „A“ mit Gas. Später wurde der Unternehmensgegenstand auf die Versorgung mit Energie und Wasser sowie die Erbringung energienaher Dienstleistungen erweitert.

Die Stadt „A“ unterhält einen Bäderbetrieb als Betrieb gewerblicher Art, der ein Hallenbad mit räumlich anschließender Freibadanlage umfasst. Der Bäderbetrieb verursacht dauerhaft Verluste zwischen 600.000 und 900.000 EUR jährlich. In diesen BgA hat die Trägerkörperschaft, die der Senat auf Antrag des Beklagten zum Verfahren beigelegt hat, ihre Beteiligung an der Klägerin eingelegt. Außerdem gehört zu dem BgA eine - nach Aktenlage ertraglose - Beteiligung in Höhe von 74,9 v. H. an der Grundstücksgesellschaft der Stadt „A“. Unter Einbeziehung der Gewinnausschüttungen der Klägerin sind die Einkünfte des BgA seit dem Verbrauch der Verlustvorträge aus dem Bäderbetrieb im Jahre 2001 überwiegend positiv, so dass unter Berücksichtigung des Gesamtergebnisses trotz der operativen Dauerverluste aus dem Bäderbetrieb von einem Totalgewinn des BgA ausgegangen werden kann. Im Streitjahr (2004) erzielte der BgA einen Überschuss von insgesamt ca. 1.369.000 EUR (Betriebsergebnisse 2003: ./ 114.000 EUR; 2005: 616.000 EUR, 2006: ./ 126.000 EUR).

Im Gebäude des Schwimmbades befindet sich ein der Klägerin gehörendes gasbetriebenes Blockheizkraftwerk, das zum einen der Erzeugung von Strom dient, den die Klägerin in ihre Stromversorgung einspeist. Zum anderen dient das Blockheizkraftwerk der Erzeugung von Wärme, die zu ca. 75 v.H. zum Beheizen des Schwimmbades genutzt wird. Mit der restlichen Wärme werden nahe gelegene städtische Einrichtungen mittels Fernwärme versorgt. Strom- und Wärmeerzeugung erfolgen in einem einheitlichen Vorgang, was zu einer hohen Ausnut-

zung der Primärenergie führt. Das Blockheizkraftwerk kann nach Angaben der Klägerin nur deshalb wirtschaftlich betrieben werden, weil das Schwimmbad seine Wärme von ihm bezieht.

Am 06.10.2004 schlossen die Klägerin und die beigeladene Trägerkörperschaft für den den BgA Bäderbetrieb einen Ergebnisabführungsvertrag mit Wirkung zum 01.01.2004. Der Vertrag wurde am 15.10.2004 in das Handelsregister eingetragen. Für die „B“ AG wurden Ausgleichszahlungen vereinbart.

Die Klägerin ging für das Streitjahr von einem wirksamen körperschaftsteuerlichen Organisationsverhältnis gemäß § 14 KStG aus und erklärte ein zu versteuerndes Einkommen in Höhe der an die „B“ AG geleisteten Ausgleichszahlung in Höhe von 532.372 EUR. Das im Streitjahr darüber hinaus erzielte Einkommen von 2.135.411 EUR rechnete sie unmittelbar dem als Organträger fungierenden BgA Bäderbetrieb zu.

Der Beklagte erkannte das Organisationsverhältnis zunächst mit der Begründung nicht an, zwischen der Klägerin und dem BgA Bäderbetrieb bestehe keine technisch-wirtschaftliche Verflechtung. In der Einspruchsentscheidung vertrat der Beklagte unter Hinweis auf das Urteil des FG Düsseldorf vom 22.06.2006, EFG 2006, 1769 die Auffassung, dass der BgA Bäderbetrieb mangels eines gewerblichen Unternehmens kein Organträger sein könne.

Mit der Klage begehrt die Klägerin weiterhin die Anerkennung des Organisationsverhältnisses und trägt hierzu vor:

Bei dem BgA Bäderbetrieb handele es sich um ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG. Der Betrieb des BgA umfasse neben dem verlustträchtigen Bäderbetrieb auch die Beteiligung an der Klägerin, die - insoweit unstreitig - zu dessen gewillkürten Betriebsvermögen rechne. Die Frage der Gewinnerzielungsabsicht sei nicht nur für einzelne Teile des Betriebs, sondern für das Unternehmen insgesamt zu beurteilen. Auch der BFH gehe in seiner aktuellen Rechtsprechung davon aus, dass Erträge aus Beteiligungen, die in einen BgA eingelegt würden, den Gewerbeertrag erhöhen und damit zu einem ein gewerbliches Unternehmen begründenden Totalgewinn führen könnten (Hinweis auf BFH-Beschluss vom 25.07.2002, I B 52/02, BFH/NV 2002, 1341).

Der Organisationsverhältnisse könne die Anerkennung auch nicht mit der Begründung versagt werden, dass eine Zusammenfassung des Bäderbetriebs und der Stadtwerke nicht möglich sei. Denn zwischen beiden Betrieben bestehe eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht. Das Blockheizkraftwerk sei in das Schwimmbadgebäude fest integriert. Es decke im Wesentlichen den Wärmebedarf des Schwimmbads in der Grundlast ab. In den Zeiten, in denen die Stromproduktion durch das Blockheizkraftwerk wegen der geringeren Preise fremdbezogenen Stroms nicht sinnvoll sei, diene das Schwimmbad als Wärmepuffer. Eine detaillierte Berechnung zeige, dass das Blockheizkraftwerk nur zusammen mit dem Schwimmbad wirtschaftlich betrieben werden könne (vgl. die Berechnung Anlage 1.1. zum Schriftsatz vom 13.05.2009; BI. 37 GA). Die Voraussetzungen für eine Zusammenfassung mehrerer Betriebe nach § 4 Abs. 6 KStG 2009, der die bisherige Verwaltungsauffassung festschreibe, lagen damit vor. Ob die neuen Regelungen zu Dauerverlustbetrieben von Körperschaften des öffentlichen Rechts in § 8 Abs. 9 KStG 2009 auch für das Streitjahr bereits anwendbar seien, könne deshalb dahinstehen.

Die Klägerin beantragt,

unter Änderung des angefochtenen Körperschaftsteuerbescheids in Gestalt der Einspruchsentscheidung die Körperschaftsteuer - unter Berücksichtigung des mit dem Beigeladenen bestehenden Organschaftsverhältnisses - auf 133.093 EUR herabzusetzen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Die beigeladene Trägerkörperschaft hat keinen Antrag gestellt.

Der Beklagte hält daran fest, dass der Beigeladene mangels Unterhaltens eines gewerblichen Unternehmens nicht als Organträger fungieren könne.

Auch die Änderungen des Körperschaftsteuergesetzes durch das Jahressteuergesetz 2009 könnten der Klage nicht zum Erfolg verhelfen. Denn die Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 Nr. 2 KStG 2009 seien im Streitfall nicht erfüllt. Soweit die Klägerin auf die wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung zwischen dem Blockheizkraftwerk und dem Baderbetrieb verweise, bestünden Zweifel daran, ob nach Inkrafttreten des Erneuerbaren-Energien-Gesetzes und des Kraft-Wärme-Kopplungs-Gesetzes und der dort festgelegten Abnahme- und Vergütungsregelungen durch den Betrieb des Blockheizkraftwerks tatsächlich wirtschaftliche Vorteile entstünden. Es sei zudem nichts dafür ersichtlich, dass die angebliche technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht sei. Eine geringfügige Bedeutung genüge jedenfalls nicht.

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist unbegründet.

Der Beklagte hat dem Organschaftsverhältnis zwischen der Klägerin und dem BgA Bäderbetrieb die steuerliche Anerkennung zu Recht versagt. Denn die Klägerin konnte mit dem BgA wegen fehlender Gewerblichkeit des Organträgers kein wirksames körperschaftsteuerliches Organschaftsverhältnis begründen.

1. Die ertragsteuerliche Anerkennung eines Ergebnisabführungsvertrages setzt nach § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG u.a. voraus, dass sich die Organgesellschaft verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen. Ein BgA kommt damit nur dann als ein tauglicher Organträger in Betracht, wenn er ein gewerbliches Unternehmen unterhält. Unternehmen der öffentlichen Hand unterhalten, soweit sie nicht als privatrechtliche Körperschaften betrieben werden, deren gesamte Tätigkeit einschließlich Vermögensverwaltung nach § 2 Abs. 2 und 3 GewStG als Gewerbebetrieb gilt, gewerbliche Unternehmen nur, wenn sie die Merkmale des § 2 Abs. 1 Satz 2 Gewerbesteuergesetz (GewStG) i.V.m. § 2 Abs. 1 der Gewerbesteuer-Durchführungsverordnung und des § 15 Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) erfüllen (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 13.09.1989, I R 110/88, BStBl. II 1990, 24). An diesen Voraussetzungen hat sich durch die diversen Neuregelungen in § 4 Abs. 6 KStG und § 8 Abs. 7 bis 10 KStG durch das Jahressteuergesetz 2009 vom 19.12.2008 nichts

geändert (vgl. hierzu Dötsch/Witt/ in Dötsch/Jost/Punk/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 14 Rdnr. 83). Organträger kann weiterhin nur ein mit der Absicht der Gewinnerzielung betriebener BgA sein. Die beigeladene Trägerkörperschaft unterhält den BgA Bäderbetrieb jedoch unbeschadet der „eingelegeten“ Beteiligung an der Klägerin nicht mit Gewinnerzielungsabsicht.

a) Der originäre Betriebszweck des BgA der Beigeladenen, der durch die am Markt gegen Entgelt angebotenen Leistungen konkretisiert wird, besteht im Betrieb eines kombinierten Frei- und Hallenbades. Die in diesem Betrieb tatsächlich erzielten wie auch die am Markt erzielbaren Einnahmen reichen zur Deckung der damit verbundenen Kosten dauerhaft nicht aus. Es handelt sich um einen sog. strukturell dauerdefizitären Betrieb, der aus der Sicht des Streitjahres als maßgeblichem Prognosezeitpunkt weiterhin keine operativen Gewinne und folglich auch keinen Totalgewinn erwarten lässt. Der Bäderbetrieb ist damit nach seiner Wesensart wie auch der Art seiner Bewirtschaftung auf Dauer gesehen weder dazu geeignet noch dazu bestimmt, mit Gewinn zu arbeiten und stellt damit einen sog. Liebhabereibetrieb dar.

Auch die Klägerin behauptet nicht, dass dieser Betrieb durch betriebswirtschaftliche, technische und/oder organisatorische Umstrukturierungen dauerhaft in die Gewinnzone geführt werden könnte. Aus betriebswirtschaftlicher Sicht dürften Ergebnisverbesserungen allenfalls durch die Anhebung der Eintrittspreise zu erwarten sein. Die Entscheidung der Beigeladenen, den Bäderbetrieb trotz der Dauerverluste weiterzuführen und der Verzicht auf Einnahmeerhöhungen, soweit diese überhaupt am Markt durchsetzbar wären, stellt eine kommunalpolitische Entscheidung dar, die einen Bereich betrifft, der bei natürlichen Personen dem nichtsteuerbaren Bereich der Lebensführung zuzurechnen wäre (vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 22.06.2006, EFG 2006, 1769).

b) Die Einlage der Beteiligung an der Klägerin in den BgA Bäderbetrieb lässt den Charakter dieses Betriebs als strukturell dauerdefizitären Liebhabereibetrieb unberührt.

aa) Der Senat hält es bereits für zweifelhaft, ob diese Beteiligung überhaupt dem – gewillkürten - Betriebsvermögen des BgA Bäderbetrieb zugeordnet werden konnte. Da der BgA anders als Kapitalgesellschaften über eine außerbetriebliche Sphäre verfügt (vgl. z.B. Gosch, KStG, § 8 Rdnr. 1042), richtet sich die Zuordnung von Wirtschaftsgütern zum Betriebsvermögen nach den allgemeinen bilanzsteuerrechtlichen Grundsätzen.

Nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung haben Steuerpflichtige bei der Bildung von Betriebsvermögen kein freies Wahlrecht. Die Behandlung von Wirtschaftsgütern als gewillkürtes Betriebsvermögen setzt voraus, dass diese objektiv geeignet und vom Betriebsinhaber erkennbar dazu bestimmt sind, den Betrieb zu fördern. Die objektive Eignung ist hierbei vor dem Hintergrund der jeweiligen betrieblichen Zielsetzung zu beurteilen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 7. April 1992, VIII R 86/87, BStBl. II 1993, 21 und vom 24.02.2000, IV R 6/99, BStBl. II 2000, 297). Die Einlage der Beteiligung stellte jedoch aus betriebswirtschaftlicher Sicht keine sinnvolle Maßnahme der Strukturverbesserung dar (vgl. auch FG Düsseldorf, Urteil in EFG 2006, 1769). Es ist nichts dafür ersichtlich, dass diese Mittel zur Kostenreduzierung, etwa zur Ablösung von Verbindlichkeiten oder zur Einnahmesteigerung, z.B. durch Angebotsverbesserungen im Bäderbetrieb, verwendet worden sind. Die betriebswirtschaftlichen Kenn-

zahlen des Bäderbetriebs änderten sich hierdurch nicht. Die Einlage hätte damit auf die Höhe der operativen Verluste keinen Einfluss.

Der mit der Einlage verbundenen Stärkung des Betriebskapitals bedürfte es aus objektiver betrieblicher Sicht nicht. Da es sich um eine defizitäre Tätigkeit handelte, musste der kommunale Haushalt zur Sicherstellung der Liquidität des BgA ohnehin bereits vorab entsprechend hohe Finanzmittel bereitstellen. Wären die zur Verlustdeckung erforderlichen Mittel damit zwingend aus dem Kommunalhaushalt auszugleichen, in dem auch die Erträge aus der Beteiligung an der Klägerin unmittelbar zu erfassen gewesen wären, so gibt es für eine vernünftige wirtschaftliche Überlegung der Trägerkörperschaft zur Behandlung der Beteiligung als Betriebsvermögen des BgA Bäderbetrieb keine Anhaltspunkte.

Der Senat folgt damit nicht der in einem summarischen Vollziehungsaussetzungsverfahren vom BFH vertretenen Auffassung, die (nicht rechtsmissbräuchliche) Zuordnung der Aktien zum gewillkürten Betriebsvermögen eines BgA habe zwangsläufig zur Folge, dass die Erträge dieses gewillkürten Betriebsvermögens Teil des Gewinns des BgA seien und es - zumindest als Nebenzweck der Einlagen - auch der Absicht der Trägerkörperschaft entsprochen habe, durch diese Einlage die Ertragslage eines strukturell dauerdefizitären BgA zu verbessern, was die Gewinnerzielungsabsicht indiziere (Beschluss vom 25.07.2002, I B 52/02, BFH/NV 2002, 1341).

bb) Selbst wenn man die Beteiligung an der Klägerin zum (gewillkürten) Betriebsvermögen des BgA rechnet, hat dies nicht zwingend zur Folge, dass die ohne Gewinnerzielungsabsicht betriebene und auch objektiv nicht zur Erzielung von Gewinnen geeignete Tätigkeit des BgA Bäderbetriebs allein deshalb als gewerbliches Unternehmen zu qualifizieren ist, weil sie mit der nichtgewerblichen Beteiligung an der Klägerin in diesem BgA zusammengefasst wird. Insofern kommt auch die für ertragsteuerliche Beurteilung des BgA der Grundsatz zum Tragen, dass eine steuerlich unbeachtliche Liebhaberei nicht dadurch in den steuerbaren Bereich verlagert werden kann, dass außerbetriebliches Vermögen, mit dem im Rahmen der Vermögensverwaltung private Kapitaleinkünfte erzielt werden, in den Liebhabereibetrieb eingelegt wird (ebenso FG Dusseldorf in EFG 2006, 1769).

Für dieses Ergebnis spricht auch die vom BFH bei der Prüfung verdeckter Gewinnausschüttungen angewandte strikte geschäftsvorfallbezogene Betrachtungsweise, wonach sich die Verluste dauerdefizitärer Betriebe nicht durch die Ergebnisse einer gewinnträchtigen eingelegten Beteiligung kompensieren lassen (vgl. BFH-Urteil vom 22.08.2007, I R 32/06, BStBl. II 2007, 961; siehe hierzu auch Gosch, KStG, § 8 Rdnr. 1041). Diese zu kommunalen Betrieben in der Rechtsform privater Kapitalgesellschaften ergangene Rechtsprechung gilt im Grundsatz auch für einen BgA (Gosch, KStG § 8 Rdnr. 1042).

c) Eine die Gewerblichkeit des BgA Bäderbetrieb begründende Gewinnerzielungsabsicht lässt sich auch nicht darauf stützen, dass das Unterhalten eines strukturell dauerdefizitären kommunalen Eigenbetriebs in der Rechtsform einer GmbH ohne Verlustausgleich und ggf. angemessenen Gewinnaufschlag durch die Trägerkörperschaft regelmäßig zur Annahme einer verdeckten Gewinnausschüttung führt (so schon BFH-Urteil vom 14.07.2004, I R 9/03, BFH/NV 2004, 1689), so dass sich unter Berücksichtigung der verdeckten Gewinnausschüttung ein Totalgewinn ergeben würde. Der BFH hat zwar im Beitrittsbeschluss vom 25.01.2005, I R 8/04,

BFH/NV 2005, 986 beiläufig die - allerdings zugleich als zweifelhaft angesehene - Auffassung geäußert, dass eine vergleichbare Rechtsfolge auch bei einem dauerdefizitären BgA zu ziehen sein könnte. Mit der Einfügung des § 8 Abs. 7 Satz 1 Nr. 1 KStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2009 vom 19.12.2008, der nach § 34 Abs. 6 Satz 4 KStG auch für Veranlagungszeiträume von 2009 anzuwenden ist, hat der Gesetzgeber auch für BgA angeordnet, dass die Rechtsfolgen einer verdeckten Gewinnausschüttung bei sog. Dauerverlustgeschäften im Sinne des § 8 Abs. 7 Satz 2 KStG 2009 nicht zu ziehen sind, d.h. eine verdeckte Gewinnausschüttung im Ergebnis steuerlich nicht zu berücksichtigen ist (vgl. Krämer in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 8 Abs. 7 Rdnr. 34). Zu den begünstigten Dauerverlustgeschäften rechnen nach wohl vorherrschender Auffassung auch die Bäderbetriebe (Krämer, a.a.O. Rdnr. 20 unter Hinweis auf gesundheitspolitische Zwecke; zweifelnd Rengers in Blümich, § 8 KStG Rdnr. 1123).

d) Auch die Einfügung des ebenfalls bereits für das Streitjahr anwendbaren § 8 Abs. 1 Satz 2 KStG durch das Jahressteuergesetz 2009 führt zu keinem abweichenden Ergebnis.

Nach Auffassung des Gesetzgebers stellt diese Regelung lediglich „klar“, dass auch für einen ohne Gewinnerzielungsabsicht tätigen BgA ein Einkommen zu ermitteln ist. Der Gesetzgeber wendet sich damit gegen die in der Literatur vertretene Auffassung (z.B. Hüttemann, Der Betrieb 2007, 1063), wonach insoweit die Liebhabereigrundsätze Anwendung finden (vgl. Gesetzesbegründung in BT-Drs. 16/10189 S. 69). Aus dieser Ergänzung des § 8 Abs. 1 KStG folgt jedoch allenfalls, dass ein von einem BgA unterhaltener Liebhabereibetrieb und insbesondere die dort anfallenden Verluste körperschaftsteuerlich relevant sind. Zu den Voraussetzungen der ein gewerbliches Unternehmen begründenden Gewinnerzielungsabsicht äußert sich § 8 Abs. 1 Satz 2 KStG 2009 dagegen nicht.

e) Selbst wenn man der summarischen Auffassung des BFH im Beschluss in BFH/NV 2002, 1341 folgen und eine für die Annahme eines gewerblichen Unternehmens hinreichende Gewinnerzielungsabsicht allein auf die Beteiligungserträge stützen würde, müsste der Klage der Erfolg versagt bleiben.

Denn nach Auffassung des Senats kann ein Organschaftsverhältnis nicht mit einer Person eingegangen werden, die ein gewerbliches Unternehmen erst durch die Beteiligung an der Organgesellschaft begründet, da dies einem Zirkelschluss gleich käme. Der Organträger muss vielmehr bereits unabhängig von der Beteiligung ein originär gewerbliches Unternehmen unterhalten, da anderenfalls dem Tatbestandsmerkmal „anderes gewerbliches Unternehmen“ in § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG im Ergebnis keine eigenständige Bedeutung zukäme.

f) Die Entscheidung steht schließlich auch nicht in Widerspruch zum BFH-Urteil vom 02.09.2009, I R 20/09, BFH/NV 2010, 391, in dem der BFH einen zum Zeitpunkt der Begründung der Organschaft ertraglosen BgA als tauglichen Organträger gewertet hat. Im dortigen Urteilsfall lagen aber zugleich die Voraussetzungen der Betriebsaufspaltung vor, so dass der BgA ein gewerbliches Besitzunternehmen unterhielt. Im Streitfall fehlt es dagegen an einer entsprechenden sachlichen Verflechtung zwischen dem BgA Bäderbetrieb und der Klägerin.

2. Auf die zwischen den Beteiligten streitige Frage, ob zwischen der Klägerin und dem BgA Bäderbetrieb nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wech-

selseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht im Sinne des § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG 2009 besteht, kommt es für die Entscheidung des Streitfalls nicht an.

§ 4 Abs. 6 KStG 2009 lässt lediglich die Zusammenfassung mehrerer BgA zu einem einzigen Betrieb (BgA) zu. Schon nach dem Wortlaut dieser Vorschrift kann ein BgA nicht mit einem kommunalen Eigenbetrieb in der Rechtsform einer Kapitalgesellschaft zusammengefasst werden.

Schließlich sieht der Senat im Hinblick auf die ohnehin erfolglose Klage auch keine Veranlassung, näher auf das BFH-Urteil vom 4.03.2009, I R 1/08, BStBl. 2010, 407 einzugehen, zumal die Verwaltung insoweit einen die Steuerpflichtigen ausnahmsweise begünstigenden Nichtanwendungserlass ausgesprochen hat (vgl. BMF-Schreiben vom 20.04.2010, DStR 2010, 873).

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO).

4. Die Revision ist zumindest nach § 115 Abs. 2 Nr. 2 zweite Alternative FGO unter dem Gesichtspunkt der Divergenz zuzulassen.