
Datum: 19.12.2013
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 2933/11
ECLI: ECLI:DE:FGK:2013:1219.10K2933.11.00

Tenor:

Die angefochtenen Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag 2004-2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17.08.2011 werden dahingehend geändert, dass bei Ermittlung des gewerbesteuerlichen Gewinns je Jahr ein Freibetrag i.H.v. 3900 € abgezogen wird und die Hinzurechnung der Dividenden nur i.H.v. 95% vorgenommen wird. Die Neuberechnung wird dem Beklagten übertragen (§ 100 Abs. 2 S. 2 FGO).

Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin zu 90 Prozent und der Beklagte zu 10 Prozent.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Klägerin abwenden, soweit nicht die Klägerin zuvor Sicherheit in derselben Höhe leistet.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

- | | |
|---|---|
| Die Beteiligten streiten über die Gewerbesteuerpflicht der Klägerin im Hinblick auf das Freibad M. | 1 |
| Die Klägerin unterhält einen öffentlichen Badebetrieb mit Freibad. Zum Betriebsvermögen des Freibades gehören eine Beteiligung an der G GmbH (GmbH), bzw. die Anteile an der Vorgängergesellschaft Stromversorgung R GmbH. An der Vorgängergesellschaft war die | 2 |
| | 3 |

Klägerin zu 5 % beteiligt ist, an der GmbH ist die Klägerin zu 3,2277 % beteiligt (ausweislich der Gewinnausschüttungsmitteilung 2006 der GmbH vom 22.06.2007).

In sämtlichen Streitjahren überstiegen hinsichtlich des Freibades die Aufwendungen die Einnahmen erheblich. Die Defizite wurden durch Einnahmen im Zusammenhang mit der Beteiligung ausgeglichen. Hierdurch ergab sich ein Gewinn.

Mit Betriebsprüfungsbericht vom 14.05.2010 vertrat das Finanzamt für Groß – und Konzernbetriebsprüfung H die Auffassung, dass das Freibad ein Betrieb gewerblicher Art sei, welcher der Gewerbesteuerpflicht unterliege. Die Ausschüttungen der GmbH führten zu einem positiven Gewerbeertrag. Hingewiesen wurde auf die Entscheidung des BFH vom 20.07.2002 (I B 52/02). Lege eine Trägerkörperschaft zur Verbesserung der Ertragslage eines Betriebes gewerblicher Art Aktien in das Betriebsvermögen ein, um in der Vergangenheit ausgewiesene Verluste künftig mit Erträgen aus den Aktien zu verrechnen, erhöhten die Erträge aus den Aktien auch gewerbesteuerrechtlich den Gewinn des Betriebes. Dies sei auf die Klägerin entsprechend zu übertragen. Es sei nicht nachgewiesen worden, dass auch unter Einbeziehung der Gewinnanteile aus der GmbH insgesamt nicht mit einem Totalüberschuss hätte gerechnet werden können.

Der Beklagte wertete den Betriebsprüfungsbericht aus und erließ entsprechende Bescheide über Gewerbesteuermessbeträge vom 15.09.2010.

Zur Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Gewinns wurden folgende Gewinnausschüttungen gemäß § 8b Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz abzgl. 5 % nichtabziehbare Betriebsausgaben gemäß § 8b Abs. 5 Körperschaftsteuergesetz in Abzug gebracht:

Jahr	2004	2005	2006	2007
§ 8b Abs. 1	395.000	410.000	395.000	449.456
§ 8b Abs. 5	-19.750	-20.500	-19.750	-22.472

Bei Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrages wurden den Gewinnen aus Gewerbebetrieb folgende Gewinnanteile gemäß § 8 Nr. 5 GewStG hinzugerechnet:

Jahr	2004	2005	2006	2007
§ 8 Nr. 5	395.000	410.000	395.000	449.456

Hiergegen wandte sich die Klägerin mit Einspruch vom 17.09.2010.

Zur Begründung trug sie vor, dass ein Betrieb, welcher objektiv nicht zur Erzielung von Gewinnen geeignet sei, nicht durch Einlage von im Rahmen der Vermögensverwaltung gehalten Kapitalanlagen in den steuerbaren Bereich verlagert werden könne. Sie wies auf das Urteil des FG Düsseldorf vom 20.06.2006 (15 K 2567/03) hin.

Den Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 17.08.2011 als unbegründet zurück. Er führte aus, dass durch die Einlage der GmbH – Anteile die

Ertragslage des Betriebes grundlegend verändert worden sei. Die Einlage habe der Verbesserung der Eigenkapitalausstattung gedient und es sei absehbar gewesen, dass die jährlichen Erträge höher seien, als die bisherigen Defizite. Hauptzweck der Einlage sei offensichtlich, die Verluste aus dem Freibad mit den Erträgen aus den Finanzanlagen verrechnen zu können und dadurch aufgrund der körperschaftsteuerrechtlichen Verlustvorträge eine volle Erstattung der Kapitalertragsteuer zu erreichen. Vor diesem Hintergrund sei davon auszugehen, dass die Erträge des gewillkürten Betriebsvermögens ein Teil des Gewinns der Klägerin seien.

Hiergegen richtet sich die Klage vom 19.09.2011. 14

Zur Begründung trägt die Klägerin vor, dass eine Gewerbesteuerpflicht nicht bestehe. Das Freibad sei ein strukturell dauerdefizitärer kommunaler Betrieb gewerblicher Art, der nur durch Erträge der eingelegten Finanzanlagen einen Überschuss erziele. Daher würde kein Gewerbebetrieb mit Gewinnerzielungsabsicht unterhalten. Die Erträge aus den Finanzanlagen seien außer Ansatz zu lassen. Der Betrieb sei objektiv nicht zur Erzielung von Gewinnen geeignet, hieran könne auf die Einlage von Kapitalanlagen nichts ändern. 15

Darüber hinaus sei zu berücksichtigen, dass sich aus den Haushaltsrechnungen der Jahre 1957-1995 kumulierte Verluste i.H.v. 2.583.934 € ergäben. Das Freibad sei in den dreißiger Jahren gegründet worden, so dass die tatsächlichen Verluste noch höher sein dürften. Durch Ratsbeschluss vom 20.12.1995 seien die Beteiligungen auf den 01.01.1996 in die Eröffnungsbilanz des Betriebs gewerblicher Art eingelegt worden. Zum damaligen Zeitpunkt sei davon ausgegangen worden, dass die Erträge aus den Beteiligungen die Verluste aus dem Bäderbetrieb lediglich ausgleichen würden. Es sei zum Zeitpunkt der Einlage keine Gewinnerzielungsabsicht gegeben gewesen. Bei den Mitte der neunziger Jahre absehbaren jährlichen Beteiligungserträgen sei nicht vorhersehbar gewesen, dass für den Betrieb gewerblicher Art jemals ein Totalgewinn hätte erzielt werden können. Maßgeblich für die Frage der Gewinnerzielungsabsicht sei aber nur der Zeitpunkt der Beschlussfassung. Spätere, deutlich höhere Erträge (ab dem Jahr 1999) seien nicht zu berücksichtigen. 16

Hilfsweise geltend gemacht: 17

Im Übrigen sei in den angefochtenen Gewerbesteuermessbetragsbescheiden der Freibetrag des § 11 Abs. 1 Nr. 2 GewStG in Höhe von jeweils 3.900 € nicht in Abzug gebracht worden. Im Übrigen sei die Hinzurechnung der Dividenden bei der Ermittlung des Gewerbeertrages zu hoch angesetzt. Hinzugerechnet werden dürfe nur ein Betrag i.H.v. 95 % der gezahlten Dividende. 18

Die Klägerin beantragt, 19

die angefochtenen Gewerbesteuermessbetragsbescheide 2004-2007 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 17. 8. 2011 aufzuheben, 20

hilfsweise bei Ermittlung des gewerbesteuerlichen Gewinns je Jahr einen Freibetrag i.H.v. 3.900 € abzuziehen und die Hinzurechnung der Dividenden nur i.H.v. 95 % vorzunehmen, 21

hilfsweise die Revision zuzulassen. 22

Der Beklagte beantragt, 23

bei Ermittlung des gewerbesteuerlichen Gewinns je Jahr einen Freibetrag i.H.v. 3.900 € abzuziehen und die Hinzurechnung der Dividenden nur i.H.v. 95 % vorzunehmen und im 24

Übrigen die Klage abzuweisen,	
hilfsweise die Revision zuzulassen.	25
Er vertritt die Auffassung, dass die Klägerin mit dem Freibad eine nachhaltige Tätigkeit mit der Absicht der Gewinnerzielung unternehme. Dies ergebe sich aus dem Umstand, dass aufgrund der Beteiligungen ein Überschuss erzielt werde. Aus der Rechtsprechung des BFH könne nicht entnommen werden, dass Teile des Betriebsvermögens nicht zu berücksichtigen wären. Soweit der BFH bei land- und forstwirtschaftlichen Einzelunternehmen bzw. bei Personengesellschaften hinsichtlich der Gewinnerzielungsabsicht eine tätigkeitsbezogene Betrachtung anwende, seien diese Grundsätze auf den vorliegenden Fall nicht übertragbar. Denn der Umfang eines Betriebes gewerblicher Art werde nach § 4 Abs. 1 EStG gerade durch die ausgeübte Tätigkeit definiert. Auch aus der Entscheidung des FG Düsseldorf vom 20.06.2006 ergebe sich nichts anderes. Danach wären die Anteile nur dann nicht zu berücksichtigen, wenn man ihnen die Eignung als gewillkürtes Betriebsvermögen abspreche. Bereits in ihrem Antrag auf eine verbindliche Auskunft vom 06.07.1994 habe die Klägerin jedoch ausgeführt, dass die Beteiligungen das Betriebsvermögen des Freibades verstärken sollten. Demgemäß seien dann die hieraus erzielten Gewinne nach den üblichen Grundsätzen zu versteuern. Dies beinhalte auch eine Gewerbesteuerpflicht.	26
Entscheidungsgründe	27
Die Klage ist teilweise begründet.	28
I. Die Klage ist hinsichtlich des Hauptantrages unbegründet.	29
Die angefochtenen Verwaltungsakte sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO), soweit die Gewinne aus den Anteilen dem Grunde nach als gewerbesteuerpflichtig behandelt wurden.	30
Die von der Klägerin durch das Freibad erzielten Gewinne sind gewerbesteuerpflichtig.	31
1. Gemäß § 2 Abs. 1 S. 1 und 2 GewStG unterliegt der Gewerbesteuer jeder stehende Gewerbebetrieb, soweit er im Inland betrieben wird. Unter Gewerbebetrieb ist ein gewerbliches Unternehmen im Sinne des Einkommensteuergesetzes zu verstehen. Gemäß § 15 Abs. 2 EStG setzt dies eine nachhaltige Tätigkeit mit der Absicht der Gewinnerzielung voraus.	32
Gewinnerzielungsabsicht ist die Absicht einer nachhaltigen Mehrung des Betriebsvermögens (BFH, Beschluss vom 25. Juni 1984 – GrS 4/82 –, BFHE 141, 405, BStBl II 1984, 751). An dieser Absicht fehlt es regelmäßig, wenn die Prognose des zu erwirtschaften den Totalgewinns negativ ausfällt.	33
Gemäß § 4 Abs. 1 KStG sind Betriebe gewerblicher Art von juristischen Person des öffentlichen Rechts alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben.	34
2. Nach der Rechtsprechung des BFH liegt eine Gewinnerzielungsabsicht auch dann vor, wenn eine Trägerkörperschaft zur Verbesserung der Ertragslage in ihren Betrieb gewerblicher Art Aktien einlegt, um die in der Vergangenheit ausgewiesenen Verluste künftig mit Erträgen aus den Aktien verrechnen zu können. Auch in gewerbesteuerlicher Hinsicht sei in diesem Fall von einer Gewinnerzielungsabsicht auszugehen. Mit Einlage der Aktien ändere	35

sich die Ertragslage eines Betriebs gewerblicher Art grundlegend (BFH, Beschluss vom 25.07.2002 I B 52/02, BFH/NV 2002,1341).

In einem Urteil vom 22.06.2006 hat das Finanzgericht Düsseldorf (15 K 2567/03, EFG 2006, 1769) entschieden, dass bei einem strukturell dauerdefizitären Betrieb gewerblicher Art auch dann nicht von einer Gewinnerzielungsabsicht in gewerbsteuerlicher Hinsicht auszugehen sei, wenn Aktien in das Betriebsvermögen eingelegt würden, um laufende Verluste auszugleichen. Das Finanzgericht vertrat die Auffassung, dass die Einlage der Finanzanlagen aus betriebswirtschaftlicher Sicht keine sinnvolle Maßnahme der Strukturverbesserung darstelle. Durch Einlage von Beteiligungen aus der Vermögensverwaltung könne eine steuerlich unbeachtliche Tätigkeit nicht in den steuerbaren Bereich verlagert werden. Das Gericht folgte ausdrücklich nicht dem zitierten Beschluss des BFH. Es war darüber hinaus in dem Streitfall auch zu der Überzeugung gelangt, dass trotz der Einlage nicht mit einem Totalgewinn zu rechnen sei. Ebenfalls auf den Gesichtspunkt des Totalgewinns stellte das FG Düsseldorf in einer Entscheidung vom 10.07.2003 (10 K 2561/00, EFG 2003,1408) ab und verneinte die Gewerbesteuerpflicht eines Betriebes gewerblicher Art trotz Einlage von Kapitalbeteiligungen. 36

3. In Anwendung dieser Grundsätze kommt der Senat zu der Überzeugung, dass der Betrieb gewerblicher Art in Gestalt des Freibades gewerbsteuerpflichtig betrieben wurde. Unstreitig wurden die Kapitalbeteiligungen als gewillkürtes Betriebsvermögen in den Betrieb eingelegt. Die entsprechende Absicht ist bereits im Zusammenhang mit dem Antrag auf verbindliche Auskunft vom 06.07.1994 dokumentiert. Die Klägerin führte seinerzeit aus, dass anerkannt sei, dass Betriebe gewerblicher Art gewillkürtes Betriebsvermögen haben könnten und im vorliegenden Fall eine Einlage erforderlich sei, um das Betriebsvermögen zu verstärken. 37

In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung des BFH geht der Senat davon aus, dass die Einbringung der Anteile dazu geführt hat, dass sich die Ertragslage des Betriebes grundlegend geändert hat und daher von einer Gewinnerzielungsabsicht in gewerbsteuerlicher Hinsicht auszugehen ist. Der Senat folgt nicht der Auffassung des Finanzgerichts Düsseldorf, dass die Einlage keine betriebswirtschaftlich sinnvolle Maßnahme sei und daher im Hinblick auf die Gewinnerzielungsabsicht sich nicht auswirke. Der Senat kann dem Gesetz nicht entnehmen, dass bestimmte Einkunftsquellen bei der Bestimmung der Gewinnerzielungsabsicht eines Betriebes gewerblicher Art nicht zu berücksichtigen wären. Soweit Anteile als gewillkürtes Betriebsvermögen zur Verstärkung des Eigenkapitals eingebracht werden, sind die aus den Ausschüttungen resultierenden Erträge auch gewerbsteuerlich zu erfassen. 38

Der Senat kann im vorliegenden Fall auch nicht erkennen, dass trotz Einlage der Anteile und Zufluss der Ausschüttungen auf Dauer nicht mit einem Totalgewinn zu rechnen wäre. Im Gegensatz zu den Ausführungen der Klägerin sind die in den Streitjahren erzielten Überschüsse aus den Beteiligungen durchaus geeignet, in einem überschaubaren Zeitraum auch den von der Klägerin errechneten bisher aufgelaufenen Verlust auszugleichen. Der Senat lässt dabei ausdrücklich offen, ob es auf diesen Zeitraum überhaupt ankommt, oder ob sich die Frage der Gewinnerzielungsabsicht nicht erst ab dem Zeitpunkt der Erzielung von Überschüssen durch die Klägerin stellt. 39

Damit ist die Klage hinsichtlich des Hauptantrages unbegründet. 40

II. Hinsichtlich des letzten Hilfsantrages ist die Klage jedoch begründet. 41

42

1. Die Gewerbesteuermessbescheide sind dahingehend zu ändern, dass gemäß § 11 Abs. 1 Nr. 2 pro Jahr ein Freibetrag i.H.v. 3.900 € vom Steuermessbetrag abzuziehen ist. Bei Unternehmen von juristischen Personen des öffentlichen Rechts hat nach der Vorschrift eine entsprechende Kürzung stattzufinden (vergleiche auch Glanegger/ Güroff, § 11 GewStG, Rz. 8 (13)).	
2. Gemäß § 8 Nr. 5 GewStG werden dem Gewinn aus Gewerbebetrieb die Beträge hinzugerechnet, die nach § 8b Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz außer Ansatz zu bleiben haben, soweit sie nicht nach § 8b Abs. 5 unberücksichtigt bleiben. Hinzugerechnet wird also nur der Nettobetrag, der bei Ermittlung des körperschaftsteuerlichen Gewinns tatsächlich abgesetzt worden ist. Im Hinblick auf Dividenden gemäß § 8b Abs. 1 Körperschaftsteuergesetz erfolgt eine Hinzurechnung also nur i.H.v. 95% (Hofmeister in Blümich, § 8 GewStG, Rz. 585).	43
Die Hinzurechnung setzt voraus, dass in den Streitjahren die Beteiligung am Grund- oder Stammkapital an der Kapitalgesellschaft weniger als 10% beträgt (Glanegger/ Güroff, § 8 GewStG, Rz. 2).	44
In Anwendung der entsprechenden Grundsätze sind die gewerbesteuerlich hinzuzurechnenden Dividendenerträge jeweils um 5% zu kürzen. Der Betrieb der Klägerin war unstreitig zu weniger als 10% an der GmbH beteiligt, die Hinzurechnung der Dividenden ist offensichtlich in voller Höhe erfolgt.	45
Die entsprechende Änderung der angefochtenen Bescheide haben die Beteiligten übereinstimmend beantragt.	46
III. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 FGO.	47
IV. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.	48
V. Die Revision wird zugelassen zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung, § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO.	49