

FG Hessen, Urteil vom 16.05.2017 - 4 K 1060/13

Tenor:

1. Die Bescheide über Körperschaftsteuer 2003 und Gewerbesteuermessbetrag für 2003 jeweils vom 11.12.2008 und in Gestalt der Bescheide vom 15.10.2012 und der Einspruchsentscheidung vom 25.04.2013 werden aufgehoben.
2. Der Beklagte hat die Kosten des Verfahrens zu tragen.
3. Das Urteil ist hinsichtlich der erstattungsfähigen Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte darf die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe der erstattungsfähigen Kosten abwenden, wenn nicht die Klägerin vor der Vollstreckung Sicherheit in dieser Höhe leistet.
4. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

Die Beteiligten streiten darüber, ob die Klägerin im Jahr 2003 (Streitjahr) körperschaft- und gewerbesteuerrechtliche Organgesellschaft des Bäderbetriebs der Stadt X war.

Die Klägerin ist eine 1995 gegründete und beim Amtsgericht eingetragene GmbH, deren Wirtschaftsjahr dem Kalenderjahr entspricht. Sie betreibt ein Energieversorgungsunternehmen und versorgt alle Stadtteile der Stadt X mit Wasser und Strom sowie die Kernstadt X und einige weitere Stadtteile mit Gas.

Alleingesellschafter der Klägerin ist die Stadt X (im Folgenden die Stadt).

Die Stadt hat einen Bäderbetrieb, der als Eigenbetrieb nach dem Hessischen Eigenbetriebsgesetz das Wellenbad X sowie die Freibäder X betrieb und vom Beklagten als Betrieb gewerblicher Art (BgA) Bäderbetrieb veranlagt wird. Im Jahr 1999 errichtete die Stadt in dem Wellenbad ein Blockheizkraftwerk. Im Jahr 2000 beschloss die Stadt, die Geschäftsanteile der Stadt an der Klägerin in den bis dahin Verluste erzielenden Eigenbetrieb Bäderbetrieb (im Folgenden Bäderbetrieb) einzulegen. Der Bäderbetrieb wies deshalb in den Jahresabschlüssen für die Jahre 2000 bis 2010 die Geschäftsanteile an der Klägerin als Beteiligung aus und erzielte in diesen Jahren einen Überschuss von insgesamt rund Mio Euro.

Im November 2002 schlossen der Bäderbetrieb und die Klägerin mit Wirkung ab 01.01.2002 einen - 2013 gekündigten - Gewinnabführungsvertrag, dem die Gesellschafterversammlung der Klägerin am 16.12.2002 zustimmte und der im Jahr 2003 in das Handelsregister eingetragen wurde. In dem GAV verpflichteten sich die Klägerin zur Abführung ihres Gewinns an den Bäderbetrieb und der Bäderbetrieb zur Übernahme etwaiger Verluste der Klägerin. Der Gewinnabführungsvertrag war erstmalig zum 31.12.2007 ordentlich kündbar. Im Einzelnen wird zum Inhalt des - vom Beklagten inhaltlich nicht beanstandeten - Gewinnabführungsvertrags auf die Akten verwiesen.

Die Klägerin erzielte im Streitjahr einen an den Bäderbetrieb abgeführten Gewinn in Höhe von ca. Mio Euro (siehe im Einzelnen Bilanzheft 2003). Der Bäderbetrieb erzielte im Streitjahr einschließlich der Gewinnabführung einen Jahresüberschuss in Höhe von-tausend Euro.

In ihren Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuererklärungen für das Streitjahr ging die Klägerin davon aus, dass das zu versteuernde Einkommen und der Gewerbeertrag auf Grund einer zum Bäderbetrieb bestehenden Organschaft nicht bei der Klägerin, sondern gemäß §§ 14, 17 des Körperschaftsteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (KStG) und § 2 Abs. 2 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) bei dem BgA Bäderbetrieb der Körper- und Gewerbesteuer unterliege.

Die Klägerin wurde zunächst nicht veranlagt.

Die Klägerin erzielte auch in den Jahren 2002, 2004, 2005 und 2007 jeweils an den Bäderbetrieb abgeführte Gewinne. Für 2006 ergab sich - vor Berücksichtigung der Verlustübernahme durch den Bäderbetrieb - ein Jahresfehlbetrag in Höhe von rund Mio Euro. Dieser beruhte darauf, dass die Betriebsprüfer des Beklagten im Zuge einer für die Jahre 2000 bis 2002 durchgeführten Außenprüfung zu der Ansicht gelangt waren, dass der Bäderbetrieb dauerdefizitär sei und deshalb der insoweit bestehende Betrieb gewerblicher Art (BgA) kein Organträger sein könne. Auf Grund der drohenden Versagung der Organschaft berücksichtigte die Klägerin in ihren Jahresabschlüssen für 2006 und 2007 den sich bei einer Versagung der Organschaft ergebenden Steueraufwand, wobei dies im Jahresabschluss 2006 auch den Steueraufwand für die Vorjahre umfasste. Im Einzelnen wird auch zum Inhalt der Jahresabschlüsse 2004 bis 2007 auf die Akten verwiesen.

Der Innendienst des Beklagten schloss sich der Ansicht der Betriebsprüfer an und erließ am 11.12.2008 für das Streitjahr Bescheide, in denen es gegenüber der Klägerin Körperschaftsteuer in Höhe von-tausend Euro und einen Gewerbesteuermessbetrag in Höhe von-tausend Euro festsetzte.

Gegen diese Bescheide und einen mit der Feststellungserklärung für 2003 übereinstimmenden Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG, § 37 Abs. 2 KStG, § 38 Abs. 1 KStG zum 31.12.2003 legte die Klägerin mit Schreiben vom 18.12.2008 Einspruch ein und begründete dies damit, dass die Organschaft anzuerkennen und deshalb keine Körperschaftsteuer und kein Gewerbesteuermessbetrag festzusetzen sei. Hilfsweise machte die Klägerin die gewinn- bzw. einkommensmindernde Berücksichtigung von Gewerbesteuerrückstellungen geltend.

Der Beklagte entschied über den Einspruch zunächst nicht, sondern führte auf Grund von Prüfungsanordnungen vom 27.05.2009 (betreffend u.a. die Körperschaft- und Gewerbesteuer der Klägerin und des Eigenbetriebs Bäder) und einer weiteren Prüfungsanordnung vom 16.08.2010 (betreffend die Kapitalertragsteuer für den Eigenbetrieb Bäder) steuerliche Außenprüfungen bei der Klägerin und dem Bäderbetrieb für die Jahre 2003 bis 2007 durch. Im Ergebnis hielten die Betriebsprüfer daran fest, dass die Organschaft nicht anzuerkennen sei. Der Beklagte gelangte zudem zu der Ansicht, dass die Beteiligung an der Klägerin gleichwohl zu dem BgA Bäderbetrieb gehöre und deshalb der die Gewinnabführungen der Klägerin umfassende Bilanzgewinn des BgA der Kapitalertragsteuer nach §§ 20 Abs. 1 Nr. 10b, 43 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7b des Einkommensteuergesetzes (EStG) unterliege. Im Einzelnen wird zu den Prüfungsfeststellungen auf die Akten verwiesen.

Entsprechend dieser Prüfungsfeststellungen erließ der Beklagte am 15.10.2012 geänderte Bescheide, in denen für das Streitjahr die Körperschaftsteuer auf- tausend Euro und der Gewerbesteuermessbetrag auf-tausend Euro herabgesetzt wurden. Zudem erließ der Beklagte einen mit dem Feststellungsbescheid vom 11.12.2008 inhaltlich identischen Bescheid über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG, § 37 Abs. 2 KStG, § 38 Abs. 1 KStG zum 31.12.2003. Im Einzelnen wird zum Inhalt der Bescheide vom 15.10.2012 auf die Akten verwiesen.

Die Klägerin legte auch gegen die Bescheide vom 15.10.2012 Einspruch ein.

Der Beklagte wies die Einsprüche vom 18.02.2008 und vom 15.10.2012 mit Einspruchsentscheidung vom 25.04.2013 zurück und begründete dies erneut damit, dass der BgA Bäderbetrieb kein gewerbliches Unternehmen unterhalten habe und deshalb keine Organschaft zur Klägerin möglich sei. Zum Inhalt der Einspruchsentscheidung wird im Einzelnen auf die Akten verwiesen.

Hiergegen richtet sich die vorliegende Klage. Durch die Einbeziehung der Abführungen bzw. Ausschüttungen der Klägerin habe der Bäderbetrieb in den Jahren 2002 bis 2011 vor Steuern einen Gewinn i.H.v. ca. Mio Euro erzielt. Der Bäderbetrieb sei deshalb ein gewerbliches Unternehmen i. S. des § 14 Abs. 1 Nr. 1 KStG. Denn nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) seien die Gewinnausschüttungen bzw. Gewinnabführungen von Tochterbzw. Organgesellschaften in die Beurteilung der Gewerblichkeit eines BgA einzubeziehen. Die Klägerin verweist insoweit auf die BFH-Entscheidungen vom 02.09.2009 I R 20/09, BFH/NV 2010, 391 und vom 25.07.2002 I B 52/002, BFH/NV 2002, 1341. Die früheren Verluste des BgA seien nicht zu berücksichtigen.

Die Klägerin beantragt,

1. die Bescheide über Körperschaftsteuer 2003 und Gewerbesteuermessbetrag 2003 jeweils vom 11.12.2008 in Gestalt der Bescheide vom 15.10.2012 und der Einspruchsentscheidung vom 25.04.2013 aufzuheben,
2. hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

1. die Klage abzuweisen,
2. hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte ist insbesondere unter Berufung auf Rechtsprechung des Finanzgerichts (FG) Düsseldorf (Urteile vom 29.06.2010 6 K 2990/07, EFG 2010, 1732 [FG Düsseldorf 29.06.2010 - 6 K 2990/07 K] und vom 18.03.2014 6 K 3493/11 K, EFG 2014, 1032) der Ansicht, dass ein Verlust-BgA durch die Einlage der als Organgesellschaft vorgesehenen Beteiligung kein mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübtes gewerbliches Unternehmen werde. Die von der Klägerin zitierte BFH-Rechtsprechung sei nicht anwendbar. Im Fall des BFH-Urteils vom 02.09.2009 I R 20/09, BFH/NV 2010, 391 sei zwar die Organschaft anerkannt worden. Dort habe aber zwischen dem BgA und der Organgesellschaft eine Betriebsaufspaltung bestanden, so dass der BgA schon vor der Begründung des Organschaftsverhältnisses ein gewerbliches Unternehmen gewesen sei. Vorliegend sei der BgA jedoch vor der Begründung des Organschaftsverhältnisses kein gewerbliches Unternehmen gewesen. Der BFH-Beschluss vom 25.07.2002 I B 52/002, BFH/NV 2002, 1341 sei aus den vom FG Düsseldorf genannten Gründen nicht anwendbar. Denn der BgA habe hinsichtlich der Beteiligung an der Klägerin ein gesondertes Segment und insoweit keinen Gewerbebetrieb unterhalten.

Das Gericht hat die Beteiligten darauf hingewiesen, dass der Gewinnabführungsvertrag hinsichtlich der Einbeziehung der Auflösung von Kapitalrücklagen i. S. des § 272 Abs. 2 Nr. 4 des Handelsgesetzbuches (HGB) nicht den §§ 301, 302 Abs. 1 des Aktiengesetzes (AktG) entspreche und dass dies nach dem BMF-Schreiben vom 27.11.2003 (BStBl. I 2003, 647) von der Finanzverwaltung nicht beanstandet werde.

Die Klägerin nahm die Klage wegen der gesonderten Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2, § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG, § 37 Abs. 2 KStG, § 38 Abs. 1 KStG zum 31.12.2003 in der

mündlichen Verhandlung zurück. Insoweit hat das Gericht das Verfahren durch einen in der mündlichen Verhandlung verkündeten Beschluss abgetrennt und eingestellt.

Dem Gericht lagen 5 Bände Steuerakten zur Steuernummer der Klägerin und 4 Bände Steuerakten zur Steuernummer des BgA Bäderbetrieb vor. Diese waren Gegenstand des Verfahrens.

Entscheidungsgründe:

Die Klage hat Erfolg.

1. Die zulässige Klage ist begründet. Denn die Versagung der Organschaft und die sich daraus für das Streitjahr ergebende Festsetzung von Körperschaftsteuer und des Gewerbesteuermessbetrags sind rechtswidrig und verletzen die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO)).

a) Wenn sich eine GmbH mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Vertragsstaat des EWR-Abkommens (Organgesellschaft) durch einen Gewinnabführungsvertrag (GAV) im Sinne des § 291 Abs. 1 des Aktiengesetzes (AktG) verpflichtet, ihren ganzen Gewinn an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen abzuführen, ist unter den weiteren Voraussetzungen des § 14 Abs. 1 und § 17 KStG das Einkommen der Organgesellschaft, soweit sich aus § 16 nichts anderes ergibt, dem Träger des Unternehmens (Organträger) zuzurechnen. Insbesondere muss der Organträger an der Organgesellschaft vom Beginn ihres Wirtschaftsjahres an ununterbrochen in einem solchen Maße beteiligt sein, dass ihm die Mehrheit der Stimmrechte aus den Anteilen an der Organgesellschaft zusteht (sog. finanzielle Eingliederung, §§ 14 Abs. 1 Nr. 1, 17 Satz 1 KStG). Der GAV muss nach § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG eine Regelung zur Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG enthalten. Er muss zudem bis zum Ende des Wirtschaftsjahres der Organgesellschaft, für das das Einkommen dem Organträger erstmals zugerechnet werden soll, auf mindestens fünf Jahre abgeschlossen worden sein und bis zum Ende des folgenden Wirtschaftsjahres wirksam werden (§§ 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 1, 17 Satz 1 KStG). Der GAV muss während seiner gesamten Geltungsdauer durchgeführt werden (§ 14 Abs. 1 Nr. 3 Satz 2, 17 Satz 1 KStG). Ist eine Kapitalgesellschaft Organgesellschaft im Sinne der §§ 14, 17 oder 18 KStG, so gilt sie für Gewerbesteuerzwecke nicht als eigenständiger Gewerbebetrieb, sondern als unselbständige Betriebsstätte des Organträgers (§ 2 Abs. 2 Satz 2 GewStG).

Organträger kann nach § 14 Abs. 1 Nr. 1 KStG zwar im Grundsatz u.a. jede nicht von der Körperschaftsteuer befreite Körperschaft und somit auch der BgA einer Körperschaft des öffentlichen Rechts (KdöR) sein. Da die Organschaft indes (auch) die Verpflichtung zur Gewinnabführung "an ein einziges anderes gewerbliches Unternehmen" voraussetzt, kann ein BgA nur Organträger sein, wenn er ein gewerbliches Unternehmen i. S. des § 15 Abs. 2 EStG ausübt. Dies setzt die Absicht voraus, durch das Unternehmen (des BgA) Gewinne zu erzielen (BFH-Urteil vom 02.09.2009 I R 20/09, BFH/NV 2010, 391).

Entgegen der Ansicht des Beklagten und des FG Düsseldorf genügt für die Absicht Gewinne zu erzielen, dass der BgA nach seiner konkreten Struktur unter Berücksichtigung seines gesamten - ggf. teilweise gewillkürten - Betriebsvermögens darauf angelegt ist, insgesamt in Zukunft einen Totalgewinn zu erzielen. In diese Beurteilung sind auch die Gewinnabführungen einer zum Betriebsvermögen des BgA gehörenden Tochtergesellschaft einzubeziehen. Denn nach der Rechtsprechung des BFH (Beschluss vom 25.07.2002 I B 52/002, BFH/NV 2002, 1341) ist es schon nicht ernsthaft zweifelhaft, dass dann, wenn eine Trägerkörperschaft zur Verbesserung der

Ertragslage ihres Betriebs gewerblicher Art Aktien in das Betriebsvermögen einlegt, um die in der Vergangenheit ausgewiesenen Verluste des Betriebs künftig mit den Erträgen aus den Aktien verrechnen zu können, die Erträge aus den Aktien auch gewerbsteuerrechtlich den Gewinn des Betriebs gewerblicher Art erhöhen. Der erkennende Senat schließt sich dem an. Denn der Senat vermag bereits nicht zu erkennen, aus welchen Gründen bzw. auf Grund welcher Vorschrift eine KdÖR darin gehindert wäre, in einem als Eigenbetrieb geführten BgA zur Stärkung des Kapitals (anstelle der Übernahme der Verluste) gewillkürtes Betriebsvermögen zu bilden und hierfür Wirtschaftsgüter zuzuführen (vgl. Märtens, in: Gosch, KStG, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 156). Wenn die KdÖR auf Grund des gewillkürten Betriebsvermögen nicht nur die Voraussetzungen des § 4 KStG (nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen), sondern auch die - gemäß § 4 Satz 2 KStG für einen BgA nicht erforderlichen - weiteren Voraussetzungen eines Gewerbebetriebs i. S. des § 15 Abs. 2 EStG (insbesondere Teilnahme am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr und Gewinnerzielungsabsicht) erfüllt, ist der BgA gerade "echt" und nicht nur auf Grund der Fiktion des § 4 Abs. 1 KStG gewerblich tätig.

b) Nach diesen Grundsätzen war der Bäderbetrieb ein in den Jahren 2000 bis 2010 mit Gewinnerzielungsabsicht ausgeübtes gewerbliches Unternehmen, zu dessen Betriebsvermögen die Anteile an der Klägerin gehörten.

aa) Der Bäderbetrieb war jedenfalls mittels der Bäder und des Blockheizkraftwerks unstreitig nachhaltig und nach außen im allgemeinen wirtschaftlichem Verkehr tätig und hat insoweit Einnahmen erzielt.

bb) Aufgrund der im Jahr 2000 getätigten Einlage der Anteile an der Klägerin war der Bäderbetrieb aber nicht nur mit Einnahmenerzielungsabsicht, sondern auch mit Gewinnerzielungsabsicht tätig. Denn durch die Einlage hat die Stadt bei dem BgA gewillkürtes Betriebsvermögen gebildet und damit das Eigenkapital des Bäderbetriebs in einer Weise gestärkt, dass der Bäderbetrieb nunmehr keine Verluste, sondern Gewinne erzielen sollte und auch erzielt hat.

Daran, dass die Einlage der Klägerin wirksam ist und der Bäderbetrieb auf Grund der Aussichten auf Gewinne der Klägerin zum gewerblichen Unternehmen machte, ändert sich nichts dadurch, dass nach der Einlage ein Gewinnabführungsvertrag abgeschlossen wurde und deshalb die Gewinne nicht (was nach § 8 Abs. 2 KStG steuerfrei wäre) ausgeschüttet, sondern nunmehr abgeführt werden. Denn zum einen ging die Einlage der Anteile in den Eigenbetrieb dem Abschluss des Gewinnabführungsvertrags zeitlich voraus. Zum anderen hängt die Gewinnerzielungsabsicht des BgA nicht davon ab, wie die Gewinne der Klägerin auf die Ebene des BgA transferiert werden. Es genügt, dass die Klägerin - unabhängig von Ausschüttung, Abführung oder Thesaurierung - Gewinne erzielte, die unter Berücksichtigung der Erträge und der Aufwendungen aus dem Betrieb der Bäder und des Blockheizkraftwerks geeignet waren, insgesamt den Wert des Betriebsvermögens des Bäderbetriebs auf Dauer zu erhöhen (vgl. BFH, Beschluss vom 25.07.2002 I B 52/002, BFH/NV 2002, 1341).

Soweit der Beklagte unter Berufung auf das Urteil des FG Düsseldorf vom 18.03.2014 6 K 3493/11 K, EFG 2014, 1032 in dem Betreiben eines Schwimmbads und dem Halten einer Beteiligung zwei unterschiedliche Tätigkeitsbereiche sieht, hält das Gericht dies nicht für überzeugend. Denn das Halten einer Beteiligung durch eine KdÖR ist - vorbehaltlich besonderer, vorliegend nicht ersichtlicher Anhaltspunkte für eine gewerbliche Beteiligungsverwaltung - kein BgA, sondern Vermögensverwaltung (vgl. Märtens, in: Gosch, KStG, 3. Aufl. 2015, § 4 Rz. 52), so dass die Beteiligung an der Klägerin gewillkürtes Betriebsvermögen eines (anderen) BgA sein kann. Aus dem BFH-Urteil vom 02.09.2009 I R 20/09, BFH/NV 2010, 391 ergibt sich nichts anderes. Soweit der Beklagte darauf verweist, dass dort eine Betriebsaufspaltung zwischen BgA und Organgesellschaft vorlag, trifft dies zwar zu. Dem BFH-Urteil ist aber nicht zu entnehmen, dass die Organschaft ohne

Betriebsaufspaltung nicht anerkannt worden wäre. Vielmehr begründete der BFH mit der Betriebsaufspaltung lediglich die - für die Organschaft erforderliche, aber auch hinreichende - Feststellung, dass die Anteile an der Organgesellschaft zum Betriebsvermögen eines i. S. des § 15 Abs. 2 EStG gewerblich tätigen BgA gehören müssen.

cc) Der Einlage der Anteile an der Klägerin in den Bäderbetrieb und der Begründung der Organschaft stehen im Ergebnis auch die Grundsätze über die nur beschränkt zulässige Zusammenfassung von BgA (vgl. BFH, Urteil vom 04.12.1991 I R 74/89 -, BFHE 166, 342, BStBl II. 1992, 432) nicht entgegen. Denn es liegt eine zulässige Zusammenfassung vor.

aaa) Werden mehrere Betriebe gewerblicher Art mit steuerrechtlicher Wirkung zu einem Betrieb zusammengefasst und entsteht danach ein Verlust, so mindert dieser das durch einen der zusammengefassten Betriebe vor der Zusammenfassung erzielte Einkommen nur insoweit, als der Verlust durch die gleiche Tätigkeit entstanden ist wie das um ihn zu mindernde Einkommen (BFH, Urteil vom 04.12.1991 I R 74/89, BFHE 166, 342, BStBl. II 1992, 432). Ausgehend davon kommt durchaus in Betracht, bei wesensverschiedenen Tätigkeiten eines ursprünglich dauerdefizitären BgA einerseits und einer gewinnerzielenden Organgesellschaft andererseits entweder bereits die Anerkennung der Organschaft oder zumindest die Verlustverrechnung auf Ebene der KdöR zu versagen. Denn ansonsten ließe sich durch die Einbringung fast aller BgA in eine Kapitalgesellschaft und anschließende Organschaft mit dem letzten verbleibenden BgA das für unterschiedliche Tätigkeiten bestehende Verlustausgleichsverbot umgehen. Zwar hat der BFH entschieden, dass es keinen Gestaltungsmissbrauch darstellt, wenn Betriebe gewerblicher Art, die nicht zusammengefasst werden könnten, in eine einheitliche Kapitalgesellschaft eingebracht werden (BFH, Urteil vom 14.07.2004 I R 9/03, BFHE 207, 142, BFH/NV 2004, 1689 [BFH 14.07.2004 - I R 9/03]). Vorliegend steht aber nicht die Zusammenfassung auf Ebene einer Kapitalgesellschaft im Raum. Vielmehr soll - über die Organschaft - die Zusammenfassung auf Ebene des Bäderbetriebs bzw. der Stadt erreicht werden, was gerade nur eingeschränkt zulässig ist.

bbb) Indes ist es zulässig, als BgA betriebene Versorgungsbetriebe und Bäderbetriebe einer Gebietskörperschaft mit steuerrechtlicher Wirkung zu einem einheitlichen BgA zusammenzufassen, wenn zwischen ihnen nach dem Gesamtbild der Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technischwirtschaftliche Verflechtung besteht (vgl. ebenfalls BFH, Urteil vom 04.12.1991 I R 74/89, BFHE 166, 342, BStBl. II 1992, 432).

Bei der gebotenen entsprechenden Anwendung dieser Voraussetzungen erweist sich die von der Stadt X vorliegend gewählte Gestaltung als zulässig. Denn der Bäderbetrieb war nicht nur Kunde der Klägerin. Vielmehr war der Bäderbetrieb seit 1999 selbst mittels des im Wellenbad betriebenen Blockheizkraftwerks ein Energieversorgungsunternehmen. Die Stadt X konnte deshalb mittels der 2000 erfolgten Einlage der Klägerin in den Bäderbetrieb und mittels des 2002 abgeschlossenen Gewinnabführungsvertrags ihre beiden Energieversorgungsunternehmen (Klägerin und BgA Bäderbetrieb mit Blockheizkraft) im Ergebnis zu einem einheitlichen BgA zusammenführen und gemeinsam betreiben. Denn wäre die Klägerin ein weiterer BgA der Stadt X gewesen, hätte die Stadt mit Beginn des Betriebs des BHKW im Wellenbad gerade auch den Stadtwerke-BgA und den - das Blockheizkraftwerk umfassenden - Bäder-BgA zusammenfassen dürfen. Genau dieser Konstellation hatte der BFH im Urteil vom 04.12.1991 I R 74/89, BFHE 166, 342, BStBl. II 1992, 432 nur in zeitlicher Hinsicht - nämlich für die Zeit vor Inbetriebnahme des Blockheizkraftwerks - die Anerkennung versagt (siehe dort Ziffer 4, 2. Absatz der Entscheidungsgründe). Entsprechend ist auch kein durchgreifender Grund dafür ersichtlich, der Organschaft zwischen der Klägerin und dem auf Grund der Einlage der Klägerin mit Gewinnerzielungsabsicht betriebenen Bäderbetrieb die Anerkennung zu versagen.

c) Es sind auch die übrigen Voraussetzungen der §§ 14, 17 KStG erfüllt.

aa) Die Klägerin ist als GmbH taugliche Organgesellschaft (§ 17 KStG).

bb) Ferner hatte sich die Klägerin in § 1 Abs. 1 GAV verpflichtet, ihren gesamten Gewinn für die Mindestdauer von fünf Jahren (hier sogar von 01.01.2002 bis 31.12.2007, also für sechs Jahre) an die Stadt abzuführen, und hat diese Verpflichtung in den Jahren 2002 bis 2007 auch ohne Verstoß gegen die Abführungsobergrenze des § 17 Satz 2 Nr. 1 KStG durchgeführt. Der Durchführung des Gewinnabführungsvertrag steht wegen des handelsrechtlichen Vorsichtsprinzips (§ 252 Abs. 1 Nr. 4 HGB) auch nicht entgegen, dass angesichts der im Jahr 2006 vom Beklagten angekündigten Versagung der Organschaft die Klägerin in den Jahresabschlüssen für 2006 und 2007 Steueraufwand berücksichtigt hat und sich daraus für 2006 ein Verlust (statt eines sich ansonsten ergebenden Gewinns) und für 2007 ein geringer Gewinn ergab. Denn wegen des Streits um die Anerkennung der Organschaft war die Klägerin berechtigt, in ihren Jahresabschlüssen für die nach Ansicht des Beklagten von der Klägerin geschuldete Steuern und Nebenleistungen Rückstellungen zu bilden und von der Aktivierung eines Anspruchs auf Rückzahlung der an den Beklagten bereits entrichteten Steuern abzusehen.

cc) Der Bäderbetrieb hatte sich zudem in Art. 2 Abs. 1 GAV verpflichtet, die Verluste der Klägerin zu übernehmen (vgl. § 17 Satz 2 Nr. 2 KStG), und hat den sich 2006 aus Vorsichtsgründen ergebenden (handelsrechtlichen) Verlust auch tatsächlich übernommen. Dabei ist unschädlich, dass § 2 Abs. 1 des GAV insoweit nicht mit § 302 Abs. 1 AktG übereinstimmt, als nicht nur die Auflösung der während der Dauer des GAV gebildeten Gewinnrücklagen, sondern auch die Auflösung während der Dauer des GAV gebildeter Kapitalrücklagen i. S. des § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB den abzuführenden Gewinn erhöhen bzw. einen zu übernehmenden Verlust mindern (vgl. zur Einordnung der Auflösung von Kapitalrücklagen als Ausschüttung BFH, Urteil vom 08. August 2001 - I R 25/00 -, BFHE 196, 485, BStBl. II 2003, 923). Denn zum einen hat die Klägerin in den Jahren 2002 bis 2007 keine Kapitalrücklagen aufgelöst. Zum anderen bestimmt der für alle vor dem 31.12.2014 endenden Veranlagungszeiträume eingeführte § 34 Abs. 10b Sätze 2 und 3 KStG in der Fassung des Gesetzes zur Änderung und Vereinfachung der Unternehmensbesteuerung und des steuerlichen Reisekostenrechts vom 26.02.2013 (BGBl. I 2013, 285) ausdrücklich, dass bei vor dem 01.01.2015 beendeten Organschaften (hier Beendigung im Jahr 2013) die tatsächliche Verlustübernahme entsprechend § 302 AktG genügt. Es kann daher dahinstehen, ob in der vom Beklagten im Einklang mit dem BMF-Schreiben vom 27.11.2003 (BStBl. I 2003, 647) unterlassenen Beanstandung des GAV eine das Gericht gemäß § 182 Abs. 1 der Abgabenordnung bindende Billigkeitsentscheidung zu sehen ist.

2. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

3. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus § 151 Abs. 3 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung.

4. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen.