Beschluss vom 31. Januar 2024, V R 43/21

Beitrittsaufforderung an das Bundesministerium der Finanzen (BMF) zu § 4 Abs. 6 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG)

ECLI:DE:BFH:2024:B.310124.VR43.21.0

BFH V. Senat

KStG § 4 Abs 6 S 1, FGO § 122 Abs 2 S 3, KStG § 4, KStG VZ 2009 , KStG VZ 2010 , KStG VZ 2011 , KStG VZ 2012 , KStG VZ 2013 , KStG VZ 2014

vorgehend Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht , 17. Juni 2021, Az: 1 K 115/17

Leitsätze

Das BMF wird aufgefordert, dem Revisionsverfahren beizutreten, um zu folgenden Fragen Stellung zu nehmen:

1. Ermöglicht § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG eine Zusammenfassung ohne organisatorische Verflechtung der zusammenzufassenden Betriebe gewerblicher Art (BgA)?

2. Gestattet § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG eine mehrstufige Zusammenfassung von mehr als zwei BgA, bei der auf einer ersten Stufe zwei BgA zusammengefasst werden und es dann auf einer zweiten Stufe für die Zusammenfassung dieser zusammengefassten BgA mit einem weiteren BgA ausreicht, dass die Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG nur zu einem der bereits zusammengefassten BgA vorliegen?

Tenor

Das Bundesministerium der Finanzen wird aufgefordert, dem Revisionsverfahren gemäß § 122 Abs. 2 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung beizutreten.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine Anstalt des öffentlichen Rechts, unterhielt unter anderem die Betriebe Wasserversorgung und Freibad. Auf dem Gelände des Freibades errichtete sie ein mit Biogas betriebenes Blockheizkraftwerk (BHKW) mit 542 kW thermischer und 537 kW elektrischer Leistung (BHKW I). Die anderweitig untergebrachte Biogasanlage war durch eine Leitung mit dem BHKW I verbunden. Die für die Biogaserzeugung wiederum erforderliche Wärme wurde durch ein zweites, kleineres BHKW (BHKW II) produziert. Der in beiden BHKW erzeugte Strom wurde an die Stadtwerke C als Stromversorger verkauft.

2 In den Jahren 2009 bis 2014 (Streitjahre) wurde jeweils während der etwa fünfmonatigen Freibadsaison die im BHKW I produzierte Wärme überwiegend an das Schwimmbad geliefert; im restlichen Jahr wurden vor allem Drittkunden in dem in unmittelbarer Nähe zum BHKW I ausgewiesenen Neubaugebiet, für das ein Anschlusszwang bestand, mit Wärme versorgt.

3 Zusätzlich zu dem BHKW I war im Freibad ein erdgasbetriebener Spitzenlastkessel installiert, der in den Streitjahren immer häufiger zum Einsatz kam, da mit zunehmender Belieferung der Kunden im Neubaugebiet das BHKW I die für das Freibad erforderliche Wärmeleistung nicht mehr allein erbringen konnte.

4 Ausgehend von der Annahme, dass ein Betrieb gewerblicher Art (BgA) "Versorgung" bestehe, zu dem das Freibad, die BHKW und die Wasserversorgung gehören sollten, verrechnete die Klägerin in ihren Körperschaft- und

Gewerbesteuererklärungen für die Streitjahre die negativen Einkünfte aus dem Betrieb des Freibades mit den Einkünften aus der Wasserversorgung und der Strom- und Wärmeerzeugung aus dem Betrieb der BHKW.

5 Im Anschluss an eine Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) davon aus, dass zwar der Biogasanlagenbetrieb nebst BHKW II sowie das BHKW I und die Wasserversorgung als Versorgungsbetriebe im Sinne des § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2009 (JStG 2009) vom 19.12.2008 (BGBl I 2008, 2794, BStBl I 2009, 74) --KStG-- zusammenfassbar seien. Der Freibadbetrieb sei jedoch ein eigenständiger BgA, der mangels enger wechselseitiger technisch-wirtschaftlicher Verflechtung von einigem Gewicht nicht mit einem anderen BgA zusammengefasst werden könne.

6 Der Einspruch gegen die entsprechend geänderten Bescheide über die Körperschaftsteuer und die Gewerbesteuermessbeträge für die Streitjahre hatte keinen Erfolg.

7 Demgegenüber gab das Finanzgericht (FG) der Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2022, 265 veröffentlichten Urteil statt. Zwar ging es davon aus, dass mit dem Betrieb der BHKW, des Freibades sowie der Wasserversorgung jeweils eigenständige BgA vorlägen. Diese seien jedoch gemäß § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 und Nr. 2 KStG durch ein zweistufiges Prüfungsverfahren zusammenfassbar. In einem ersten Schritt könnten der BgA BHKW und der BgA Wasserversorgung als Versorgungsbetriebe im Sinne des § 4 Abs. 3 KStG nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 KStG zusammengefasst werden. Der so zusammengefasste BgA Wasserversorgung/BHKW könne in einem zweiten Schritt mit dem verbliebenen BgA --dem BgA Freibad-- nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG zusammengefasst werden. Entsprechend dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 12.11.2009 (BStBl I 2009, 1303, Rz 5) reiche für die Zusammenfassung eines BgA mit einem bereits zusammengefassten BgA aus, dass die Zusammenfassungsvoraussetzungen nur zwischen diesem BgA und einem der BgA des zusammengefassten BgA gegeben seien, was das FG hinsichtlich einer engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung von einigem Gewicht zwischen dem BgA Freibad und dem BgA BHKW bejahte.

8 Mit seiner Revision macht das FA geltend, das FG habe zu Unrecht eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung im Sinne von § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG zwischen dem BgA Freibad und dem BgA BHKW angenommen, weil es diese ausschließlich aus der Sicht des Freibades betrachtet habe. Außerdem rügt das FA die fehlerhafte Anwendung des BMF-Schreibens vom 11.05.2016 (BStBl I 2016, 479).

9 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

10 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

11 Die Aufforderung zum Beitritt des BMF beruht auf § 122 Abs. 2 Satz 3 der Finanzgerichtsordnung.

12 Im Streitfall stellt sich zum einen die Frage, ob § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG eine Zusammenfassung ohne organisatorische Verflechtung der zusammenzufassenden BgA ermöglicht. Zum anderen ist zu entscheiden, ob diese Vorschrift eine mehrstufige Zusammenfassung von mehr als zwei BgA gestattet, bei der auf einer ersten Stufe zwei BgA zusammengefasst werden und es dann auf einer zweiten Stufe für die Zusammenfassung dieser zusammengefassten BgA mit einem weiteren BgA ausreicht, dass die Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG nur zu einem der bereits zusammengefassten BgA vorliegen.

13 1. Ein BgA kann gemäß § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG mit einem oder mehreren anderen BgA zusammengefasst werden, wenn sie gleichartig sind (Nr. 1), zwischen ihnen nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht (Nr. 2) oder BgA im Sinne des § 4 Abs. 3 KStG (Versorgungs-, Verkehrs- oder Hafenbetriebe) vorliegen (Nr. 3). Diese mit dem Jahressteuergesetz 2009 eingefügten Voraussetzungen beruhen auf den vom Bundesfinanzhof (BFH) zuvor entwickelten "Zusammenfassungsgrundsätzen", so dass die bisher hierzu ergangene Rechtsprechung weiterhin grundsätzlich herangezogen werden kann (BFH-Urteile vom 15.03.2023 - I R 49/20, BFH/NV 2023, 962, Rz 11; vom

18.01.2023 - I R 9/19, BFH/NV 2023, 828, Rz 19; vom 16.12.2020 - I R 41/17, BFHE 271, 521, BStBl II 2021, 872, Rz 24; vom 26.06.2019 - VIII R 43/15, BFHE 265, 230, Rz 26).

14 2. Das FG hat nicht beanstandet, dass die Klägerin ihr Wahlrecht zur Zusammenfassung mehrerer BgA auf der Grundlage von § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 und Nr. 3 KStG allein dadurch ausübte, dass sie für den BgA "Versorgung", zu dem sie die drei in Rede stehenden BgA zusammenfasste, eine gemeinsame Steuererklärung abgab. Demgegenüber könnte sich im Sinne der bisherigen Rechtsprechung --neben den in § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 bis 3 KStG genannten Voraussetzungen-- aus dem im Einleitungssatz dieser Vorschrift genannten Begriff der "Zusammenfassung" ein eigenständiges Erfordernis der organisatorischen Verflechtung zwischen den zusammenzufassenden BgA ergeben.

15 a) Nach der BFH-Rechtsprechung zu der vor Einführung des § 4 Abs. 6 KStG durch das Jahressteuergesetz 2009 bestehenden Rechtslage war die Zusammenfassung mehrerer gleichartiger Betriebe (s. jetzt § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG i.d.F. des JStG 2009) sowie mehrerer Versorgungs- oder Verkehrsbetriebe (s. jetzt § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 KStG i.d.F. des JStG 2009) zu einem einzigen Gewinnermittlungssubjekt aufgrund organisatorischer Maßnahmen möglich. Betriebe, die diese Voraussetzungen nicht erfüllten, konnten nur zusammengefasst werden, wenn zwischen ihnen objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht bestand (s. jetzt § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG i.d.F. des JStG 2009; BFH-Urteile vom 18.01.2023 - I R 9/19, BFH/NV 2023, 828, Rz 20; vom 04.09.2002 - I R 42/01, BFH/NV 2003, 511, unter II.2.; BFH-Beschluss vom 13.03.2019 - I R 18/19, BFHE 265, 23, Rz 26) und zudem eine organisatorische Verflechtung vorlag (BFH-Urteile vom 18.01.2023 - I R 9/19, BFH/NV 2023, 828, Rz 28; vom 04.09.2002 - I R 42/01, BFH/NV 2003, 511, unter II.3.c; vom 06.08.1962 - I 65/60 U, BFHE 75, 502, BStBl III 1962, 450; vom 20.03.1956 - I 317/55 U, BFHE 62, 448, BStBl III 1956, 166; vom 10.05.1955 - I 131/53 U, BFHE 61, 32, BStBl III 1955, 210; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 16.01.1967 - GrS 4/66, BFHE 88, 3, BStBl III 1967, 240; vgl. auch Bott in Bott/Walter, KStG, § 4 Rz 142; Bürstinghaus in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 4 KStG Rz 85; Jürgens/Menebröcker in Hidien/Jürgens, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2. Aufl., § 5 Rz 259a; Märtens in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 4 Rz 118a; Musil/Bischoff/Helm in Mössner/Oellerich/Valta, Körperschaftsteuergesetz, 5. Aufl., § 4 Rz 286; Brandis/Heuermann/Pfirrmann, § 4 KStG Rz 102; Schiffers, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2023, 526).

16 Die in diesem Sinne erforderliche organisatorische Verbindung ersetzte nicht die übrigen Voraussetzungen für eine steuerliche Zusammenfassung verschiedener Betriebe. Für eine organisatorische Verbindung reichte die Abgabe einer gemeinsamen Steuererklärung nicht aus (BFH-Urteile vom 18.01.2023 - I R 9/19, BFH/NV 2023, 828, Rz 28; vom 04.09.2002 - I R 42/01, BFH/NV 2003, 511, unter II.3.c).

17 b) Für die Anwendung von § 4 Abs. 6 KStG verlangt die Finanzverwaltung keine organisatorische Verflechtung, sondern lässt es ausreichen, dass zur Ausübung des steuerlichen Wahlrechts für den zusammengefassten BgA lediglich eine eigenständige Gewinnermittlung vorgenommen wird (BMF-Schreiben vom 12.11.2009, BStBl I 2009, 1303, Rz 1 Satz 5, Rz 3; so auch Drüen in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 4 KStG Rz 27; Eversberg/Baldauf, DStZ 2010, 358, 361; Herkens/Staats in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, Stand 140. Lfg. 10.2023, § 4 KStG Rz 183; Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 4 KStG Rz 138; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 4 Rz 126; BeckOK KStG/Schiffers, § 4 Rz 161, Stand: 15.11.2023; Schiffers, DStZ 2020, 323, 336; wohl auch Streck/Alvermann, KStG, 10. Aufl., § 4 Rz 44).

18 c) Ob die Finanzverwaltung damit § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG zutreffend auslegt, erscheint zweifelhaft.

19 Für die Verwaltungsauffassung könnte sprechen, dass die organisatorische Verflechtung nicht ausdrücklich Eingang in den Wortlaut von § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG gefunden hat (so wohl Strahl, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2010, 193, 194). Auch lässt sich die Abgabe einer einheitlichen Steuererklärung leichter feststellen als eine organisatorische Verflechtung (Jürgens/Menebröcker in Hidien/Jürgens, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2. Aufl., § 5 Rz 261).

20 Es könnte aber auch unter Geltung des § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG an dem Erfordernis der organisatorischen Verflechtung festzuhalten sein (so HHR/Bürstinghaus, § 4 KStG Rz 82; Jürgens/Menebröcker in Hidien/Jürgens, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2. Aufl., § 5 Rz 263; Märtens in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 4 Rz 118a; Brandis/Heuermann/Pfirrmann, § 4 KStG Rz 102; wohl auch Bott in Bott/Walter, KStG, § 4 Rz 142). Auch wenn eine organisatorische Verflechtung nicht ausdrücklich als eigenständige Voraussetzung in § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG genannt wird, könnte sie sich aus dem Begriff der "Zusammenfassung" im Sinne der bisherigen Rechtsprechung ergeben (BFH-Urteile vom 13.04.2021 - I R 2/19, BFHE 273, 29, BStBl II 2021, 777, Rz 14 f.; vom 04.09.2002 - I R 42/01, BFH/NV 2003, 511, unter II.2.; vgl. auch Jürgens/Menebröcker, in Hidien/Jürgens, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2. Aufl., § 5 Rz 259a; Brandis/Heuermann/Pfirrmann, § 4 KStG Rz 102). Im Schrifttum wird das Erfordernis eines Organisationsakts zur Dokumentation der Zusammenfassung bejaht (Bott in Bott/Walter, KStG, § 4 Rz 142;

Märtens in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 4 Rz 118a; Jürgens/Menebröcker in Hidien/Jürgens, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2. Aufl., § 5 Rz 263).

21 3. Des Weiteren hat das FG die Zusammenfassung der drei in Rede stehenden BgA auf der Grundlage einer zweistufigen Prüfung bejaht und zunächst den BgA BHKW und den BgA Wasserversorgung gemäß § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 KStG zusammengefasst und sodann diesen zusammengefassten Versorgungs-BgA BHKW/Wasserversorgung mit dem BgA Freibad gemäß § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG zusammengeführt, ohne gesondert zu prüfen, ob die Zusammenfassungsvoraussetzungen auch zwischen dem BgA Wasserversorgung und dem BgA Freibad vorgelegen haben. Demgemäß kommt es für die Beurteilung im Streitfall auch darauf an, ob § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG eine Zusammenfassung zulässt, wenn lediglich für einen der in einem ersten Schritt zusammengefassten BgA auf der einen und dem in einem weiteren Schritt zusammenzufassenden BgA auf der anderen Seite die Anforderungen des § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG erfüllt sind.

22 a) Nach Auffassung der Finanzverwaltung reicht es für "die Zusammenfassung eines BgA mit einem anderen zusammengefassten BgA" aus, dass "die Zusammenfassungsvoraussetzungen nur zwischen diesem BgA und einem der 'BgA' des zusammengefassten BgA [...] vorliegen", wobei in "den Fällen des § 4 Absatz 6 Satz 1 Nummer 2 KStG ... die Voraussetzung 'von einigem Gewicht' jedoch im Verhältnis zum zusammengefassten BgA vorliegen" muss (BMF-Schreiben vom 12.11.2009, BStBl I 2009, 1303, Rz 5 und mit weiteren Einschränkungen in Rz 6 ff.; zustimmend Drüen in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 4 KStG Rz 28c; Herkens/Staats in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, Stand 140. Lfg. 10.2023, § 4 KStG Rz 188; Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 4 KStG Rz 134 ff.; Strahl, DStR 2010, 193, 194; Streck/Alvermann, KStG, 10. Aufl., § 4 Rz 44). Damit wäre eine mehrstufige Zusammenfassung von mehr als zwei BgA dergestalt möglich, dass auf einer ersten Stufe zwei BgA zusammengefasst werden und es dann auf einer zweiten Stufe für die Zusammenfassung dieser zusammengefassten BgA mit einem weiteren BgA ausreicht, dass die Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG nur zu einem der bereits zusammengefassten BgA vorliegen. Bei Anwendung dieser Grundsätze würden die Zusammenfassungsvoraussetzungen nicht hinsichtlich aller BgA, die zusammengefasst werden sollen, zu prüfen sein, so dass drei und mehr BgA leichter zusammen zu fassen wären als zwei BgA. Allein die zeitliche Staffelung der Zusammenfassungen könnte somit darüber entscheiden, ob die Voraussetzungen von § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG erfüllt sind.

23 b) Demgegenüber ergeben sich aus dem Wortlaut von § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG keine unterschiedlichen Voraussetzungen für die Zusammenfassung mit nur einem anderen oder mehreren anderen BgA. Es könnte daher eine Kettenzusammenfassung abzulehnen sein, die eine Zusammenfassung mehrerer BgA gestattet, die in einem einzigen Schritt nicht möglich wäre (Bracksiek, Finanz-Rundschau 2009, 15, 16; Jürgens/Menebröcker in Hidien/Jürgens, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2. Aufl., § 5 Rz 403; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, 2. Aufl., § 4 Rz 127; Brandis/Heuermann/Pfirrmann, § 4 KStG Rz 102a; BeckOK KStG/Schiffers, § 4 Rz 189, Stand: 15.11.2023, hält dies nur im Grundsatz für erforderlich). Daher könnte zu verlangen sein, dass auch bei einer Zusammenfassung von mehr als zwei BgA die Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 bis 3 KStG jeweils zwischen allen BgA, die zusammengefasst werden sollen, einzeln vorliegen müssen (Bott in Bott/Walter, KStG, § 4 Rz 164.1; Jürgens/Menebröcker in Hidien/Jürgens, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2. Aufl., § 5 Rz 403).

24 Die sich aus der Verwaltungsauffassung ergebenden Einschränkungen wie etwa, dass in den Fällen des § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG die Voraussetzung "von einigem Gewicht" im Verhältnis zum zusammengefassten BgA vorliegen muss (BMF-Schreiben vom 12.11.2009, BStBl I 2009, 1303, Rz 5), denen zum Teil im Schrifttum zugestimmt wird (Märtens in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 4 Rz 119a und ebenso wohl HHR/Bürstinghaus, § 4 KStG Rz 82) --und die das FG geprüft hat--, wären dann als nicht ausreichend anzusehen.

25 4. Auf die im Revisionsvorbringen aufgeworfene Streitfrage nach den Voraussetzungen einer engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung von einigem Gewicht im Sinne von § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG kommt es nicht an, wenn der Senat --anders als das FG-- für die Zusammenfassung nach § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG eine über die gemeinsame Steuererklärung hinausgehende organisatorische Verflechtung der BgA, deren Zusammenfassung begehrt wird, verlangt. Ebenso ist es, wenn die Zusammenfassungsvoraussetzungen hinsichtlich aller zusammenzufassenden BgA zu erfüllen sind.

26 5. Da es aus den vorstehend genannten Gründen in Betracht kommt, dass Regelungen des BMF-Schreibens vom 12.11.2009 (BStBl I 2009, 1303) als nicht mit dem geltenden Recht in Einklang stehend zu bezeichnen sind (§ 176 Abs. 2 der Abgabenordnung), wird das BMF zum Beitritt aufgefordert.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de