

# Urteil vom 29. August 2024, V R 43/21

**Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art (BgA) gemäß § 4 Abs. 6 Satz 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG)**

ECLI:DE:BFH:2024:U.290824.VR43.21.0

BFH V. Senat

KStG § 4 Abs 6 S 1 Nr 1, KStG § 4 Abs 6 S 1 Nr 2, KStG § 4 Abs 6 S 1 Nr 3, 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

Auch bei einer Zusammenfassung von mehr als zwei BgA müssen die Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 bis 3 KStG jeweils zwischen allen BgA, die zusammengefasst werden sollen, einzeln vorliegen (gegen Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 12.11.2009, BStBl I 2009, 1303, Rz 5 Satz 2 und 3).

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Schleswig-Holsteinischen Finanzgerichts vom 17.06.2021 - 1 K 115/17 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine Anstalt des öffentlichen Rechts, unterhielt --neben einem Bauhof und der Abwasserentsorgung-- die Betriebe Wasserversorgung und Freibad. Als Ersatz für die bisherige Heizungsanlage des Freibades errichtete die Klägerin auf dem Gelände des Freibades im Jahr 2007 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 erforderliche Wärme produzierte ein zweites, kleineres BHKW (BHKW II). Der in beiden BHKW erzeugte Strom wurde an einen Stromversorger verkauft.
- 2** In den Jahren 2009 bis 2014 (Streitjahre) wurde jeweils während der etwa fünfmonatigen Freibadsaison die im BHKW I produzierte Wärme überwiegend durch das Schwimmbad verbraucht; 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 das BHKW I mit zunehmender Belieferung der Kunden im Neubaugebiet 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 erstmals im Januar 2011 eingereicht wurden, 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, das BHKW I und die Wasserversorgung aufgrund ihrer Gleichartigkeit als Versorgungsbetriebe im Sinne von § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) zusammenfassbar seien. Der Betrieb des Freibades sei jedoch ein eigenständiger BgA, der mangels enger wechselseitiger technisch-wirtschaftlicher Verflechtung von einigem Gewicht nicht mit einem anderen BgA zusammengefasst werden könne, da das BHKW lediglich Wärme an das Freibad wie an fremde Dritte liefere und eine bloße --einseitige-- Lieferbeziehung hierfür nicht genüge.
- 6 Der Einspruch gegen die für die Streitjahre entsprechend geänderten Bescheide über die Körperschaftsteuer und den Gewerbesteuermessbetrag, mit denen unter anderem die Körperschaftsteuer 2009 bis 2012 und die Gewerbesteuermessbeträge 2009 bis 2011 jeweils auf 0 € festgesetzt wurden, 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 von § 4 Abs. 3 KStG nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 KStG zusammengefasst werden. Der so zusammengefasste BgA "BHKW/Wasserversorgung" 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 grundsätzlich nur zwischen diesem BgA und einem der BgA des zusammengefassten BgA gegeben seien, was das FG hinsichtlich einer engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung zwischen dem BgA "Freibad" und dem BgA "BHKW" bejahte.
- 8 Mit seiner auf die Verletzung materiellen Rechts gestützten Revision macht das FA geltend, das FG sei zwar zutreffend davon ausgegangen, dass eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung im Sinne von § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG nur zwischen dem BgA "Freibad" und dem ursprünglichen BgA "BHKW" vorliegen müsse. Es habe diese jedoch rechtsfehlerhaft ausschließlich aus der Sicht des Freibades betrachtet. Demgegenüber seien die BHKW, die vorrangig der Stromerzeugung dienten, weder technisch noch wirtschaftlich vom Freibad abhängig.
- 9 Das FA beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 11 Der Grund für die Errichtung der BHKW, die ohne die Versorgung des Freibades nicht wirtschaftlich betrieben werden könnten, sei allein der technische Verbrauch der früheren Heizungsanlage des Freibades gewesen. Das BHKW sei nie als Grundlage für eine Fernwärmeversorgung der Trägergemeinde der Klägerin geplant gewesen. Angesichts der vom Freibad abgenommenen Wärmemengen könne man nicht von einem reinen Lieferverhältnis sprechen. Die relativ geringen steuerlichen Auswirkungen des Streitfalls ließen seine Beihilferelevanz entfallen. Eine organisatorische Verflechtung der in Rede stehenden BgA läge im Übrigen vor, da alle BgA von der Klägerin betrieben würden und daher einheitlich über eine Leitung und Buchführung sowie einen Wirtschaftsplan verfügten.
- 12 Das BMF, das nach der mit Senatsbeschluss vom 31.01.2024 - V R 43/21 (BFHE 284, 66, BFH/NV 2024, 599) erfolgten Aufforderung dem Verfahren nach § 122 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) beigetreten ist, trägt --ohne einen eigenen Antrag zu stellen-- ergänzend vor, dass sich weder aus dem Wortlaut des § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG noch aus der Gesetzgebungsgeschichte ein Erfordernis der organisatorischen Verflechtung ergebe. Die Begründung des Jahressteuergesetzes 2009 vom 19.12.2008 (BGBl I 2008, 2794, BStBl I 2009, 74), durch welches § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG eingefügt worden sei, verweise lediglich auf die mit der Neuregelung bezweckte Festschreibung der bisherigen Verwaltungsgrundsätze, die eine organisatorische Verflechtung gerade nicht ausdrücklich vorgesehen hätten. Die Aufnahme der Aussage in Rz 1 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009 (BStBl I 2009, 1303), wonach eine organisatorische Verflechtung nicht erforderlich sei, gehe letztlich auf die Stellungnahme eines Bundeslandes zurück, um den in der Praxis oft bestehenden Schwierigkeiten bei der Umsetzung eines solchen Merkmals zu begegnen. Da die organisatorische Verflechtung schon für das Vorliegen eines originären BgA im Sinne von § 4 Abs. 1 KStG nicht zwingend erforderlich sei, könne man sie erst recht nicht für die Zusammenfassung nach § 4 Abs. 6 KStG verlangen. Soweit sie ausnahmsweise bei der Bestimmung des Umfangs eines BgA im Sinne von § 4

Abs. 1 KStG --zum Beispiel bei mehreren gleichartigen Tätigkeiten-- relevant werde, sei sie nicht erneut bei § 4 Abs. 6 KStG zu prüfen.

- 13** Bei einer mehrstufigen Zusammenfassung von mehr als zwei BgA liege nach der Zusammenfassung von zwei BgA auf einer ersten Stufe nur noch ein Gesamt-BgA vor, der eine gedankliche Aufspaltung auf der zweiten Stufe der Zusammenfassung ausschließe. Ein BgA im Sinne von § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG könne --neben einem originären BgA im Sinne von § 4 Abs. 1 KStG-- auch ein auf einer ersten Stufe zusammengefasster BgA sein. Dies sei schon aus Gleichheitsgründen geboten, weil kein sachlicher Grund ersichtlich sei, warum nach § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG zusammengefasste BgA strengeren Voraussetzungen unterliegen sollten als originär nach § 4 Abs. 1 KStG bestehende BgA. Da nach der auf der ersten Stufe erfolgten Zusammenfassung von zwei BgA nur noch ein Gesamt-BgA vorliege, müsse eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung im Sinne von § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG nur zu diesem einen Gesamt-BgA bestehen. Dem trage das BMF-Schreiben vom 12.11.2009 (BStBl I 2009, 1303, Rz 7) dergestalt Rechnung, dass das Erfordernis "von einigem Gewicht" nicht allein hinsichtlich eines Teil-BgA, sondern zum zusammengefassten BgA insgesamt bestehen müsse. Im Streitfall wäre es --was allerdings tatsächlich nicht der Fall sei-- ausreichend, wenn die technisch-wirtschaftliche Verflechtung zwischen dem BgA Freibad und dem (bereits auf der ersten Stufe zusammengefassten) Versorgungs-BgA nur mit dessen Teil-BgA BHKW vorliege. Auch die Entstehungsgeschichte sowie Sinn und Zweck von § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG sprächen für die im BMF-Schreiben vom 12.11.2009 (BStBl I 2009, 1303, Rz 5) vertretene Ansicht. Nach dem Gesetzentwurf der Bundesregierung zum Jahressteuergesetz 2009 sollten Bäderbetriebe in den Katalog der Versorgungsbetriebe (§ 4 Abs. 3 KStG) aufgenommen werden, wodurch die in der Praxis häufigste Zusammenfassung von Bäderbetrieben mit Versorgungs- oder Verkehrsbetrieben erleichtert werden sollte. Dieser Regelungsansatz habe von seiner Intention her sogenannte Kettenzusammenfassungen erlaubt. Hiervon sei der Gesetzgeber nicht mehr abgerückt, auch wenn die Formulierung der Bundesregierung zugunsten der heutigen Fassung von § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG aufgegeben worden sei. Denn die Neuregelung sollte nicht nur die bisherigen Verwaltungsgrundsätze im Gesetz verankern, sondern auch die von der Bundesregierung vorgeschlagene Sonderregelung für Bäderbetriebe entbehrlich werden lassen. Nachfolgend sei im Zuge der Abstimmungen zum BMF-Schreiben vom 12.11.2009 (BStBl I 2009, 1303) länderseitig vorgetragen worden, dass Kettenzusammenfassungen in der Verwaltungspraxis und im Schrifttum anerkannt gewesen seien.

## Entscheidungsgründe

II.

- 14** Die Revision des FA ist begründet. Das Urteil des FG ist aufzuheben und die Klage abzuweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Das FG hat zu Unrecht die Voraussetzungen von § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG bejaht. Auch bei einer Zusammenfassung von mehr als zwei BgA müssen die Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 bis 3 KStG jeweils zwischen allen BgA, die zusammengefasst werden sollen, einzeln vorliegen. Die Sache ist spruchreif.
- 15** 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).
- 16** 2. § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG ermöglicht keine abgestufte Kettenbetrachtung, bei der mehrere BgA --gedanklich-- nacheinander zusammengefasst werden (Kettenzusammenfassung), wenn dies bei einer zeitgleichen Betrachtung, also in einem Zusammenfassungsvorgang, nicht möglich wäre. Daher müssen 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, vorliegen.
- 17** a) Bereits Wortlaut und systematische Stellung von § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG sprechen gegen eine Kettenzusammenfassung. Danach kann ein "Betrieb gewerblicher Art" mit "mehreren anderen Betrieben gewerblicher Art zusammengefasst werden", wenn "sie" gleichartig sind (Nr. 1), zwischen "ihnen" die in Nr. 2

genannte enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung gegeben ist oder "Betriebe gewerblicher Art im Sinne des [§ 4 Abs. 3 KStG] vorliegen" (Nr. 3). Nach der systematischen Stellung von § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG innerhalb von § 4 KStG handelt es sich bei dem oder den darin genannten oder durch die Personalpronomen "sie" (Nr. 1) und "ihnen" (Nr. 2) in Bezug genommenen BgA um den in § 4 Abs. 1 KStG definierten Betrieb. Dementsprechend nehmen auch die übrigen Absätze von § 4 KStG auf dessen Absatz 1 Bezug. Wäre dagegen auch ein bereits nach § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG zusammengefasster BgA als BgA im Sinne dieser Vorschrift anzusehen, wäre das Tatbestandsmerkmal "mehrere" in § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG bedeutungslos, weil sich jede Zusammenfassung von drei und mehr BgA stets über eine hintereinander geschaltete Zusammenfassung von je zwei BgA erreichen ließe.

- 18** b) Vor allem ergibt sich aus Sinn und Zweck des § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG, dass die Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 bis 3 KStG jeweils zwischen allen BgA, die zusammengefasst werden sollen, vorliegen müssen.
- 19** aa) § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG durchbricht --als Ausnahme (BFH-Urteil 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 27)-- den aus der Teil-Verselbständigung des einzelnen Betriebs in § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG folgenden Grundsatz, dass jeder BgA einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für Zwecke der Körperschaftsteuer grundsätzlich für sich zu betrachten und folglich das Einkommen eines jeden BgA gesondert zu ermitteln und die Körperschaftsteuer gesondert festzusetzen ist (BFH-Urteile vom 13.03.1974 - I R 7/71, BFHE 112, 61, BStBl II 1974, 391, unter II.1.b; vom 08.11.1989 - I R 187/85, BFHE 159, 52, BStBl II 1990, 242, unter II.B.1.; vom 04.12.1991 - I R 74/89, BFHE 166, 342, BStBl II 1992, 432, unter II.1.; BFH-Beschluss vom 13.03.2019 - I R 18/19, BFHE 265, 23).
- 20** Durch diese gesonderte steuerliche Beurteilung der wirtschaftlichen Aktivitäten einer juristischen Person des öffentlichen Rechts sollen Wettbewerbsverzerrungen vermieden werden, die infolge eines Ausgleichs des Ergebnisses aus einer wettbewerbsrelevanten Tätigkeit durch Verluste aus einer anderen wirtschaftlichen Tätigkeit auftreten könnten (vgl. BFH-Urteil vom 28.02.1956 - I 5/54 U, BFHE 62, 361, BStBl III 1956, 133; Bott in Bott/Walter, KStG, § 4 Rz 23; Jürgens/Menebröcker in Hidien/Jürgens, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2. Aufl., § 5 Rz 213). Hierfür ist bei der Bestimmung des Umfangs eines BgA eine tätigkeitsbezogene Betrachtung anzustellen (BFH-Urteile vom 18.04.2024 - V R 50/20, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BFH/NV 2024, 1102, Rz 14; vom 16.12.2020 - I R 50/17, BFHE 271, 528, BStBl II 2021, 443, Rz 26; vom 29.11.2017 - I R 83/15, BFHE 260, 327, BStBl II 2018, 495, Rz 24).
- 21** Für die Auslegung von § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG folgt hieraus, dass eine gemeinsame Einkommensermittlung und Veranlagung für verschiedene BgA nur möglich ist, wenn die Zusammenfassungsvoraussetzungen zwischen allen BgA, deren Einkünfte gemeinsam ermittelt und veranlagt werden sollen, vorliegen. Anderenfalls wäre eine Verrechnung von Gewinnen aus einem Bereich mit Verlusten aus einem anderen BgA möglich, obwohl es sich um unterschiedliche wirtschaftliche Tätigkeiten handelt und die Zusammenfassungsvoraussetzungen nicht im Hinblick auf diese Besteuerungsobjekte erfüllt sind.
- 22** bb) Betont der BFH zudem, dass das Erfordernis einer engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung eine sachliche Beziehung der jeweiligen Betätigungen im Sinne eines objektiv aus ihrer Natur ergebenden, engen Zusammenhangs voraussetzt (BFH-Urteil vom 06.08.1962 - I 65/60 U, BFHE 75, 502, BStBl III 1962, 450), der nach den Anschauungen des Verkehrs die Zusammenfassung zu einer wirtschaftlichen Einheit rechtfertigt (vgl. BFH-Urteile vom 19.05.1967 - III 50/61, BFHE 89, 25, BStBl III 1967, 510, unter IV.; vom 04.09.2002 - I R 42/01, BFH/NV 2003, 511, unter II.3.b), ist kein Grund ersichtlich, warum bei der Zusammenfassung von mehr als zwei BgA von anderen Grundsätzen auszugehen sein und teilweise auf die Erfüllung dieser Kriterien verzichtet werden sollte. Eine willkürliche Trennung von Tätigkeiten (so Göbel/Westermann, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2024, 1637, 1642), kann der erkennende Senat hierin nicht erblicken.
- 23** cc) Nicht erkennbar ist somit, weshalb eine Zusammenfassung von mehr als zwei BgA nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG weniger strengen Anforderungen unterliegen sollte als eine Zusammenfassung von mehr als zwei BgA nach § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 oder Nr. 3 KStG, bei denen notwendigerweise die Voraussetzungen zwischen allen zusammenzufassenden BgA erfüllt sein müssen, und folglich allein die zeitliche Staffelung der Zusammenfassungen darüber entscheiden würde, ob die Voraussetzungen von § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG erfüllt sind (vgl. Pinkos, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2010, 96, 98; Bürstinghaus, Finanz-Rundschau --FR-- 2024, 520, 521).
- 24** c) Schließlich spricht auch die Gesetzgebungsgeschichte gegen die Annahme einer Kettenzusammenfassung.
- 25** aa) Nach den gesetzgeberischen Motiven, wie sie sich aus dem Bericht des Finanzausschusses vom 27.11.2008 zum

Gesetzentwurf des Jahressteuergesetzes 2009 der Bundesregierung ergeben, sollten mit der Einfügung von § 4 Abs. 6 KStG "die bisherigen Verwaltungsgrundsätze bei der Zusammenfassung von [BgA] vollumfänglich im Gesetz verankert werden" (BTDrucks 16/11108, S. 26).

- 26** Demgegenüber ist nicht ersichtlich, dass nach Maßgabe einer vor dem Erlass des Jahressteuergesetzes 2009 bestehenden bundesweit einheitlichen Verwaltungspraxis von der Annahme einer Kettenzusammenfassung auszugehen war. So befasste sich R 7 der Körperschaftsteuer-Richtlinien 2008 nur mit der Zusammenfassung von gleichartigen BgA. H 7 der Körperschaftsteuer-Hinweise 2008 zitierte lediglich das auf den Beschluss des Großen Senats des BFH vom 16.01.1967 - GrS 4/66 (BFHE 88, 3, BStBl III 1967, 240) zurückgehende Erfordernis der engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung von einigem Gewicht. Dementsprechend ging das Schrifttum davon aus, dass es zur Kettenzusammenfassung keine verbindlichen Verwaltungsrichtlinien gegeben habe (so Hüttemann, Der Betrieb 2009, 2629, 2631), was durch den Hinweis im Schrifttum untermauert wird, dass sich das BMF in einer Entwurfsfassung seines später veröffentlichten BMF-Schreibens gegen eine Kettenzusammenfassung ausgesprochen hatte (Leippe, DStZ 2010, 105, 106).
- 27** Aus dem sonstigen Schrifttum ergibt sich ein gemischtes Meinungsbild, das gegen eine bundesweit einheitliche Verwaltungspraxis spricht. Zwar gingen Felix/Streck ab der 2. Auflage ihres Kommentars zum Körperschaftsteuergesetz (2. Aufl. 1984, § 4 Anm. 15; später inhaltlich übernommen von Alvermann in Streck, KStG, 7. Aufl. 2008, § 4 Rz 24) davon aus, dass die Zusammenfassung auch kettenförmig erfolgen könne, sofern die Zusammenfassungsvoraussetzungen jeweils zwischen zwei Kettengliedern gegeben seien (zustimmend wiedergegeben von Blümich/Erhard, § 4 KStG Rz 52, Stand: 2008; Heger in Gosch, KStG, 1. Aufl., § 4 Rz 72) und sprach sich auch Augsten (in Lademann, KStG, § 4 Rz 81, Stand: Juli 1999) --ebenso wie Felix/Streck ohne Begründung-- für eine mehrstufige Zusammenfassungsmöglichkeit aus, da die technisch-wirtschaftliche Verflechtung zwischen einem Bäderbetrieb und Stadtwerken "durch Zwischenschaltung eines BHKW's hergestellt" werden könne. Demgegenüber hielt es Krämer (in Dötsch/Jost/Pung/Witt, Die Körperschaftsteuer, § 4 KStG Rz 90, Stand: Juli 2006) nicht für möglich, dass mehrere Bäder-BgA, die als gleichartige Betriebe zu einem BgA zusammengefasst werden könnten, mit einem BHKW, das nur die Wärmeversorgung eines Bades sicherstelle, zusammenfassbar seien, weil die technisch-wirtschaftliche Verflechtung nicht von einigem Gewicht sei.
- 28** bb) Unergiebig ist schließlich die Annahme des Finanzausschusses, die von ihm vorgeschlagene Änderung von § 4 Abs. 6 KStG (BTDrucks 16/11055, S. 44) mache die im ursprünglichen Gesetzentwurf enthaltene Ergänzung des § 4 Abs. 3 KStG um eine Regelung für Bäderbetriebe (§ 4 Abs. 3 KStG i.d.F. des Gesetzentwurfs der Bundesregierung - Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009 vom 02.09.2008, BTDrucks 16/10189, S. 19, 68) entbehrlich (BTDrucks 16/11108, S. 26). Zwar wären Bäderbetriebe ohne weitere Voraussetzungen gemäß § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG i.d.F. des Gesetzentwurfs der Bundesregierung - Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2009 vom 02.09.2008 (BTDrucks 16/10189, S. 19) mit anderen Versorgungsbetrieben zusammenfassbar gewesen, wenn sie in die Aufzählung der Versorgungsbetriebe in § 4 Abs. 3 KStG aufgenommen worden wären. Allerdings dürfen Gesetzesmaterialien nicht dazu verleiten, die subjektiven Vorstellungen der gesetzgebenden Instanzen dem objektiven Gesetzesinhalt gleichzusetzen (BFH-Urteile vom 04.04.2019 - VI R 18/17, BFHE 264, 6, BStBl II 2019, 449, Rz 25; vom 25.04.2024 - III R 36/23, BFHE 284, 597, BFH/NV 2024, 1014, Rz 30). Maßgeblich ist daher, dass die Vorstellung des Finanzausschusses, seine Änderungsvorschläge hätten keine Auswirkungen auf die Zusammenfassbarkeit von Bäderbetrieben mit Versorgungs-BgA, keinen Niederschlag im Wortlaut von § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG gefunden hat. Nach der ursprünglich geplanten Regelungstechnik wären Bäderbetriebe in den Genuss der ohne weitere Voraussetzungen möglichen Zusammenfassung von Versorgungsbetrieben (jetzt: § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 KStG) gekommen, ohne dass sich die hier in Rede stehende Frage gestellt hätte, ob die Zusammenfassungsvoraussetzungen für alle zusammenzufassenden BgA vorliegen müssen. Da § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 KStG auf den jeweiligen Tätigkeitsbereich der BgA abstellt, während § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG an die Qualität der technisch-wirtschaftlichen Beziehungen zwischen den zusammenzufassenden Betrieben anknüpft, kann das mit der ursprünglichen Entwurfsfassung von § 4 Abs. 3 und Abs. 6 KStG verbundene Regelungsziel nicht auf § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG übertragen werden.
- 29** d) Damit erweist sich die in dem BMF-Schreiben vom 12.11.2009 (BStBl I 2009, 1303, Rz 5 Satz 2 und 3) niedergelegte Auffassung zur Kettenzusammenfassung als nicht mit dem geltenden Recht in Einklang stehend. Der erkennende Senat schließt sich daher dem Schrifttum an, das eine Kettenzusammenfassung ablehnt (Bracksiek, FR 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; Bott in Bott/Walter, KStG, § 4 Rz 164.1; vgl. auch BeckOK KStG/Schiffers, 22. Ed. [15.06.2024], KStG § 4 Rz 189), und folgt nicht der hierzu im Schrifttum vertretenen Gegenauffassung (Streck/Alvermann, KStG, 10. Aufl.,

§ 4 Rz 44; Bürstinghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 KStG Rz 82, Stichwort: Kettenzusammenfassungen; Drüen in Frotscher/Drüen, KStG/GewStG/UmwStG, § 4 KStG Rz 28c; Herkens/Staats in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, Stand 141. Lfg. 12.2023, § 4 KStG Rz 188; Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 4 KStG Rz 134 ff.; Leippe, DStZ 2010, 105, 107; Märtens in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 4 Rz 119a; Strahl, DStR 2010, 193, 194).

- 30** 3. Danach ist das Urteil des FG aufzuheben. Bei der Zusammenfassung eines in einem ersten Schritt gemäß § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 bis 3 KStG zusammengefassten BgA mit einem weiteren BgA gemäß § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG in einem zweiten Schritt muss die enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht zwischen allen zusammenzufassenden BgA gegeben sein. Das FG hat demgegenüber in Bezug auf die Zusammenfassung des BgA "Freibad" mit dem aus dem BgA "BHKW" und dem BgA "Wasserversorgung" zusammengefassten BgA "BHKW/Wasserversorgung" die Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG nur in Bezug auf den BgA "BHKW" geprüft, ohne gesondert festzustellen, ob nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung im Sinne von § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG auch zwischen dem BgA "Freibad" und dem BgA "Wasserversorgung" vorlag.
- 31** 4. Der Senat kann in der Sache selbst entscheiden.
- 32** a) Zwar hat das FG zu Recht --wenn auch ohne Begründung-- angenommen, dass der Klage, mit der die Klägerin die vom FA abgelehnte Berücksichtigung der negativen Einkünfte aus dem Betrieb des Freibades bei den Einkünften des BgA "BHKW/Wasserversorgung" begehrte, nicht die Klagebefugnis (§ 40 Abs. 2 FGO) fehlt, soweit die Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuermessbetrag in den jeweiligen Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbescheiden auf 0 € festgesetzt wurden (sogenannte Nullbescheide).
- 33** Aufgrund der nach § 8 Abs. 8 Satz 1, § 31 Abs. 1 Satz 1 KStG anwendbaren Vorschrift des § 10d Abs. 4 Satz 4 und 5 des Einkommensteuergesetzes (EStG) i.d.F. des Jahressteuergesetzes 2010 (JStG 2010) vom 08.12.2010 (BGBl I 2010, 1768, BStBl I 2010, 1394), die im Streitfall angesichts der Abgabe der Steuererklärungen für das Jahr 2009 im Januar 2011 gemäß § 52 Abs. 25 Satz 5 EStG i.d.F. des JStG 2010 auch bereits für die Steuerfestsetzung 2009 zu beachten ist, sind für das Verhältnis von Körperschaftsteuerbescheid und Bescheid über die gesonderte Feststellung von verbleibenden Verlustvorträgen zur Körperschaftsteuer die für das Verhältnis von Grundlagen- zu Folgebescheiden geltenden Vorschriften entsprechend anwendbar (vgl. BFH-Urteil vom 15.03.2023 - I R 41/19, BFHE 280, 131, BStBl II 2024, 654, Rz 17; vom 14.03.2024 - V R 51/20, BFHE 284, 330, BFH/NV 2024, 1092, Rz 46, 13 ff.; vom 18.04.2024 - V R 50/20, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, BFH/NV 2024, 1102, Rz 46). Entsprechendes gilt gemäß § 35b Abs. 2 Satz 2 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) i.d.F. von Art. 3 Nr. 6 JStG 2010 für den Gewerbesteuermessbescheid 2009 (vgl. BFH-Urteile vom 06.12.2016 - I R 79/15, BFHE 256, 199, BStBl II 2019, 173, Rz 7 ff.; vom 22.11.2016 - I R 30/15, BFHE 257, 219, BStBl II 2017, 921, Rz 10). Diese Vorschrift ist gemäß § 36 Abs. 10 GewStG i.d.F. von Art. 3 Nr. 7 Buchst. c JStG 2010 angesichts der im Januar 2011 abgegebenen Erklärung zur Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes ebenfalls bereits für das Streitjahr 2009 anzuwenden.
- 34** b) Allerdings ist die Klage insgesamt abzuweisen, da nach den Feststellungen des FG zwischen dem BgA "Freibad" und dem BgA "Wasserversorgung" selbst dann keine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht, wenn unterstellt wird, dass das Freibad seinen wichtigsten Betriebsstoff --Wasser-- vom BgA "Wasserversorgung" bezogen hat (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 06.08.1962 - I 65/60 U, BFHE 75, 502, BStBl III 1962, 450; Beschluss des Großen Senats des BFH vom 16.01.1967 - GrS 4/66, BFHE 88, 3, BStBl III 1967, 240).
- 35** 5. Auf dieser Grundlage kann dahinstehen, ob die Prüfung, die das FG im Hinblick auf die Voraussetzungen einer engen wechselseitigen technisch-wirtschaftlichen Verflechtung zwischen dem BgA "BHKW" und dem BgA "Freibad" vorgenommen hat, den Anforderungen von § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG genügt, und ob sich aus dem im Einleitungssatz von § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG genannten Begriff der "Zusammenfassung" ein eigenständiges Erfordernis der organisatorischen Verflechtung zwischen den zusammenzufassenden BgA ergibt, wie es die Rechtsprechung des BFH zu der vor dem Jahressteuergesetz 2009 geltenden Rechtslage für die Zusammenfassung von BgA verlangt hat (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).
- 36** 6. Da bereits nach innerstaatlichem Recht eine Verrechnung der Ergebnisse der BgA "BHKW" und BgA "Wasserversorgung" auf der einen sowie des BgA "Freibad" auf der anderen Seite nicht in Betracht kommt, ist weder

eine Entscheidung darüber erforderlich, ob die Regelung des § 4 Abs. 6 KStG zur Zusammenfassung von BgA eine staatliche Beihilfe im Sinne des Art. 107 Abs. 1 des Vertrags über die Arbeitsweise der Europäischen Union (AEUV) darstellt, die dem beihilferechtlichen Durchführungsverbot gemäß Art. 108 Abs. 3 Satz 3 AEUV unterliegt, noch darüber, ob --hiervon abhängig-- es sich um eine "bestehende" Beihilferegelung im Sinne des Art. 108 Abs. 1 Satz 1 AEUV handelt (vgl. etwa Märtens in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 4 Rz 118; Hidien, Die Unternehmensbesteuerung 2023, 300, 306).

**37** 7. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)