

Urteil vom 18. Januar 2023, I R 16/19

BgA bei Beteiligung an gewerblich tätiger Personengesellschaft

ECLI:DE:BFH:2023:U.180123.IR16.19.0

BFH I. Senat

KStG § 1 Abs 1 Nr 6, KStG § 4 Abs 1, KStG § 14 Abs 1 S 1 Nr 2 S 2, EStG § 15 Abs 1 S 1 Nr 2, KStG VZ 2008 , EStG VZ 2008

vorgehend FG Nürnberg, 23. Oktober 2018, Az: 1 K 723/18

Leitsätze

1. Beteiligt sich eine juristische Person des öffentlichen Rechts an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft, wird hierdurch ein BgA (hier: BgA Beteiligung) begründet (Bestätigung der Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 29.11.2017 - I R 83/15, BFHE 260, 327, BStBl II 2018, 495, Rz 18, m.w.N.). Fungiert die Personengesellschaft als Holdinggesellschaft und begründet sie ertragsteuerrechtliche Organschaften mit Tochter-Kapitalgesellschaften, werden durch die Tätigkeiten der Tochtergesellschaften keine weiteren BgA vermittelt.
2. Das steuerliche Ergebnis einer Beteiligung an einer Personengesellschaft, durch die auf Ebene einer juristischen Person des öffentlichen Rechts ein BgA begründet wird, kann nur dann durch Erfassung der Beteiligung als gewillkürtes Betriebsvermögen eines weiteren BgA (hier: BgA Hallenbad) mit dem steuerlichen Ergebnis jenes weiteren BgA verrechnet werden, wenn die Voraussetzungen der sog. Zusammenfassungsgrundsätze erfüllt sind.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 23.10.2018 - 1 K 723/18 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine Stadt, wendet sich gegen die Festsetzung der Körperschaftsteuer für einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) hinsichtlich der Beteiligung an der A-KG. Das Verfahren befindet sich im zweiten Rechtsgang.
- 2 Die Klägerin war im Jahr 2008 (Streitjahr) alleinige Kommanditistin der im Jahr 2000 gegründeten A-KG. Komplementärin der A-KG war eine nicht am Kapital beteiligte AG. Bei der A-KG handelte es sich um eine Holdinggesellschaft, in der die Klägerin aufgrund der Gesellschaftsverträge eine beherrschende Stellung inne hatte. Die A-KG hielt im Streitjahr Beteiligungen an drei kommunalen Gesellschaften, nämlich der B GmbH (74,9 %), deren Geschäftszweck in der Versorgung der Stadt mit Strom, Wärme und Wasser bestand, der C GmbH (100 %), die den öffentlichen Nahverkehr betrieb, und der D GmbH (100 %), die das Freibad und ein Blockheizkraftwerk betrieb. Zwischen der A-KG und den drei Beteiligungsgesellschaften bestand jeweils ein Gewinnabführungsvertrag. Zudem erbrachte die A-KG gegenüber den drei Beteiligungsgesellschaften EDV-Dienstleistungen. Hieraus erzielte sie im Streitjahr einen Umsatz in Höhe von ... € und einen Gewinn in Höhe von ... €.
- 3 Das für die A-KG zuständige Finanzamt qualifizierte die Beteiligungsgesellschaften als Organgesellschaften der A-KG und erließ entsprechende Feststellungsbescheide, in denen das Einkommen der jeweiligen Organgesellschaften der A-KG als Organträgerin zugerechnet wurde.

- 4 Daneben unterhielt die Klägerin in eigener Trägerschaft ein städtisches Hallenbad, das Verluste erwirtschaftete und als BgA behandelt wurde (BgA Hallenbad). Die Klägerin erfasste die Kommanditbeteiligung an der A-KG beim BgA Hallenbad als gewillkürtes Betriebsvermögen und gelangte dadurch im Rahmen der Gewinnermittlung des BgA Hallenbad zu einer Saldierung der Verluste aus dem Betrieb des Hallenbades (im Streitjahr: ... €) mit den Erträgen aus der Beteiligung an der A-KG. Der Beklagte und Revisionsbeklagte --das für die Besteuerung der kommunalen BgA zuständige Finanzamt (FA)-- akzeptierte diese Sachbehandlung bis einschließlich 2004.
- 5 Für das Streitjahr kam das FA nach einer Außenprüfung zu dem Ergebnis, dass die Beteiligung an der A-KG als ein --neben dem BgA Hallenbad-- eigenständiger BgA erfasst und besteuert werden müsse. Es erließ am 28.08.2012 einen entsprechenden Körperschaftsteuerbescheid betreffend den BgA "Halten einer Kommanditbeteiligung an der [A-KG]" (BgA Beteiligung). Die Körperschaftsteuer wurde unter Berücksichtigung der aufgrund der Organschaft zugerechneten Einkommen für das Streitjahr auf ... € festgesetzt. Die Verluste aus dem Betrieb des Hallenbades wurden nicht gewinnmindernd berücksichtigt. Aufgrund eines geänderten Grundlagenbescheides wurde die Körperschaftsteuer durch Bescheid vom 04.05.2016 auf ... € herabgesetzt. Der BgA Hallenbad wurde gesondert veranlagt.
- 6 Die gegen den Körperschaftsteuerbescheid für das Streitjahr erhobene Klage blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Nürnberg hat sie mit Urteil vom 16.06.2015 - 1 K 1305/13 (Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 592) als unbegründet abgewiesen. Auf die Revision der Klägerin hin hat der erkennende Senat das FG-Urteil mit Urteil vom 29.11.2017 - I R 83/15 (BFHE 260, 327, BStBl II 2018, 495) aufgehoben und die Sache an das FG zurückverwiesen. Dem FG-Urteil war nicht zu entnehmen, inwieweit die A-KG im Streitjahr eine nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft unterhalten und ob damit die Klägerin neben dem BgA Hallenbad überhaupt einen weiteren BgA betrieben hat.
- 7 Mit Urteil vom 23.10.2018 - 1 K 723/18 (EFG 2019, 1549) hat das FG die Klage erneut als unbegründet abgewiesen.
- 8 Gegen das FG-Urteil richtet sich die auf Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision der Klägerin. Sie beantragt, das FG-Urteil, den Änderungsbescheid vom 04.05.2016 und den Bescheid vom 28.08.2012 aufzuheben.
- 9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 10 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Klage im Ergebnis zu Recht abgewiesen. Es ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass es von einem durch die A-KG vermittelten BgA Beteiligung ausgegangen ist, der nach den von der Rechtsprechung entwickelten Zusammenfassungsgrundsätzen nicht mit dem BgA Hallenbad zusammengefasst werden konnte.
- 11 1. BgA von juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind nach den Maßgaben des § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (KStG) unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig.
- 12 a) BgA sind nach der Legaldefinition des § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG --mit Ausnahme der Hoheitsbetriebe (§ 4 Abs. 5 KStG)-- alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen und die sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben. Unter einer Einrichtung ist jede Betätigung zur Erzielung von Einnahmen zu verstehen, die sich von der sonstigen Tätigkeit funktionell abgrenzen lässt (z.B. Senatsbeschluss vom 03.02.2010 - I R 8/09, BFHE 228, 273, BStBl II 2010, 502, Rz 11).
- 13 Beteiligt sich eine juristische Person des öffentlichen Rechts an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft, wird hierdurch ein BgA begründet (Senatsurteil in BFHE 260, 327, BStBl II 2018, 495, Rz 18, m.w.N.). Denn die aus der Beteiligung bezogenen Gewinnanteile sind Einkünfte des Gesellschafters aus Gewerbebetrieb (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung --EStG--) und die einzelnen Mitunternehmer sind --entsprechend dem ertragsteuerrechtlichen Grundsatz der transparenten Behandlung der Mitunternehmerschaften-- selbst als Gewerbetreibende und Steuersubjekte anzusehen. Mit der Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb werden somit regelmäßig die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 KStG

erfüllt, wobei begrifflich insbesondere auch der Rahmen einer Vermögensverwaltung überschritten ist (Senatsurteil in BFHE 260, 327, BStBl II 2018, 495, Rz 18, m.w.N.).

- 14** b) Eine gewerblich tätige Personengesellschaft liegt aber nicht bereits dann vor, wenn die Gesellschaft nur Anteile an Kapitalgesellschaften hält. Hierdurch wird grundsätzlich keine wirtschaftliche Betätigung begründet; die Anteile sind dann dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzurechnen. Eine andere Beurteilung kann allerdings in Betracht kommen, wenn die Gesellschaft über eine Zusammenfassung mehrerer Beteiligungen in einer Holding planmäßig Unternehmenspolitik betreibt (sog. geschäftsleitende Holding) oder in anderer Weise entscheidenden Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der Kapitalgesellschaften ausübt und damit durch sie unmittelbar selbst am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt. Allein das Streben nach Einfluss auf die Beteiligungsgesellschaften reicht nicht aus (Senatsurteil in BFHE 260, 327, BStBl II 2018, 495, Rz 20, m.w.N.).
- 15** c) Zudem wird ein BgA nicht aufgrund der Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG (gewerblich geprägte Personengesellschaft) begründet. Auch die Gewinnfeststellung des für die A-KG zuständigen Finanzamts mit dem Inhalt, dass diese im Streitjahr gewerbliche Einkünfte beziehe und diese der Klägerin als Kommanditistin zuzurechnen seien, führt nicht zur Bejahung eines BgA. Denn im Feststellungsverfahren einer Personengesellschaft wird nicht darüber entschieden, inwiefern die juristische Person des öffentlichen Rechts mit ihrer Beteiligung einen BgA unterhält. Zur Vermeidung von Wiederholungen verweist der Senat auf das Senatsurteil in BFHE 260, 327, BStBl II 2018, 495, Rz 24 ff., m.w.N.
- 16** d) Nach dem Wortsinn des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG ist die Körperschaft des öffentlichen Rechts, soweit sie BgA unterhält, selbst Subjekt der Körperschaftsteuer im Hinblick auf jeden einzelnen Betrieb (s. z.B. Senatsurteil vom 10.12.2019 - I R 24/17, BFHE 267, 354, BStBl II 2022, 815, Rz 10, m.w.N.). Steuerliches Gewinnermittlungssubjekt ist allerdings nicht die juristische Person des öffentlichen Rechts mit ihren BgA, sondern jeweils der einzelne BgA (Senatsurteile vom 13.03.1974 - I R 7/71, BFHE 112, 61, BStBl II 1974, 391; vom 13.04.2021 - I R 2/19, BFHE 273, 29, BStBl II 2021, 777, Rz 12).
- 17** e) Eine Körperschaft des öffentlichen Rechts kann mehrere BgA nebeneinander unterhalten. Ob diese nach Maßgabe der Rechtsprechung und der von ihr entwickelten sog. Zusammenfassungsgrundsätze (z.B. Senatsurteile vom 28.02.1956 - I 5/54 U, BFHE 62, 361, BStBl III 1956, 133; vom 08.02.1966 - I 212/63, BFHE 85, 213, BStBl III 1966, 287; vom 04.09.2002 - I R 42/01, BFH/NV 2003, 511) zu einem einzigen Gewinnermittlungssubjekt zusammengefasst werden können, ist auf Ebene der Körperschaft des öffentlichen Rechts zu prüfen. Diese Zusammenfassungsgrundsätze sind (erst) durch das Jahressteuergesetz 2009 (JStG 2009) vom 19.12.2008 (BGBl I 2008, 2794, BStBl I 2009, 74) in § 4 Abs. 6 KStG gesetzlich verankert worden (Senatsurteil in BFHE 273, 29, BStBl II 2021, 777, Rz 12), so dass für die Zeiträume davor --und damit für das Streitjahr-- weiterhin auf die von der Rechtsprechung entwickelten Grundsätze zurückzugreifen ist (BFH-Urteil vom 26.06.2019 - VIII R 43/15, BFHE 265, 230, Rz 26).
- 18** Durch organisatorische Maßnahmen mit steuerrechtlicher Wirkung zusammengelegt werden können nach diesen Grundsätzen mehrere gleichartige Betriebe (s. jetzt § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG i.d.F. des JStG 2009) oder mehrere Versorgungs- oder Verkehrsbetriebe (s. jetzt § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 KStG i.d.F. des JStG 2009). Betriebe, die diese Voraussetzungen nicht erfüllen, können nur zusammengefasst werden, wenn zwischen ihnen objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht besteht (s. jetzt § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG i.d.F. des JStG 2009).
- 19** 2. Hiervon ausgehend ist es im Ergebnis revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG von einem durch die A-KG vermittelten BgA Beteiligung ausgegangen ist. Aufgrund der durch die A-KG als Holdinggesellschaft gegenüber den Organgesellschaften erbrachten EDV-Dienstleistungen und der beherrschenden Stellung der Klägerin gegenüber der A-KG ist im Streitfall auch die Zurechnung von Einkommen aufgrund der Organschaft auf Ebene des durch die A-KG vermittelten BgA Beteiligung zu berücksichtigen.
- 20** a) Nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) hat die A-KG im Streitjahr EDV-Dienstleistungen gegenüber den Gesellschaften des Organkreises erbracht, wobei sich diese EDV-Dienstleistungen innerhalb der Gesamtbetätigung der Stadt auch wirtschaftlich herausgehoben haben. Da hierüber zwischen den Beteiligten kein Streit besteht, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 21** b) Das Einkommen der Organgesellschaften der A-KG ist auf Ebene des durch die A-KG vermittelten BgA Beteiligung zu berücksichtigen.

- 22** aa) Der A-KG sind aufgrund der bestehenden Organschaft als Organträgerin die Einkommen der jeweiligen Organgesellschaften zuzurechnen (§ 14 Abs. 1 Satz 1 KStG). Diese Folgen sind auch auf Ebene der Klägerin als juristischer Person des öffentlichen Rechts zu beachten. Dahingehend ist bereits anerkannt, dass ein Organschaftsverhältnis zwischen einem BgA als Organträger und Kapitalgesellschaften begründet werden kann (vgl. Senatsurteile vom 02.09.2009 - I R 20/09, BFH/NV 2010, 391, unter II.2.a; in BFHE 260, 327, BStBl II 2018, 495, Rz 26; aus der Literatur vgl. z.B. Meyer in Hiden/Jürgens, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, 2017, § 16 Rz 1202; Paetsch in Rödder/Herlinghaus/Neumann, KStG, § 4 Rz 76). Ein solches Organschaftsverhältnis ist somit auch dann auf Ebene einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zu beachten, wenn ein BgA durch eine Mitunternehmerschaft i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG vermittelt wird und dieser --wie im Streitfall-- aufgrund seiner gewerblichen Betätigung der maßgebliche Anknüpfungspunkt für die Organschaft ist (s. § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG).
- 23** bb) Das der A-KG zugerechnete Einkommen der Organgesellschaften könnte zwar auf Ebene der Klägerin grundsätzlich dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen sein, da das Halten einer Beteiligung bei einer juristischen Person des öffentlichen Rechts grundsätzlich eine reine Vermögensverwaltung darstellt (vgl. hierzu nur Senatsurteil in BFHE 260, 327, BStBl II 2018, 495, Rz 20; Schiffers, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2020, 323, 332).
- 24** Einer solchen Zuordnung zum Bereich der Vermögensverwaltung auf Ebene der Klägerin als juristischer Person des öffentlichen Rechts steht jedoch im Streitfall entgegen, dass nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG die Klägerin aufgrund der Gesellschaftsverträge bei der A-KG, bei der es sich um eine Holdinggesellschaft handelt, eine beherrschende Stellung inne hatte und die A-KG als Organträgerin --über den Gewinnabführungsvertrag hinaus-- ihre gewerbliche Betätigung in Form von EDV-Dienstleistungen unmittelbar gegenüber den Organgesellschaften erbracht hat. Es liegt somit (insgesamt) eine Tätigkeit vor, die sich in ihrer Gesamtheit funktionell von der sonstigen Tätigkeit der Klägerin abgrenzen lässt und danach eine Einrichtung i.S. von § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG und somit einen BgA darstellt (vgl. hierzu allgemein z.B. Senatsbeschluss in BFHE 228, 273, BStBl II 2010, 502, Rz 11, m.w.N.). Insoweit liegen auch insbesondere auf eine Einheit hindeutende Merkmale vor (vgl. Senatsurteil in BFHE 273, 29, BStBl II 2021, 777, Rz 13). Daher ist das Einkommen der Organgesellschaften auch auf Ebene der Klägerin als juristischer Person des öffentlichen Rechts in den (über den durch die A-KG vermittelten) BgA Beteiligung einzubeziehen und dort der Besteuerung zu unterwerfen.
- 25** cc) Darüber hinaus können die Organgesellschaften der A-KG der Klägerin jedoch --entgegen der Ansicht der Klägerin-- keine weiteren BgA vermitteln. Über die Organschaft wird grundsätzlich nur das Einkommen der Organgesellschaften, aber nicht deren Tätigkeit zugerechnet, so dass hierdurch kein weiterer BgA begründet werden kann. Insoweit kann lediglich auf die den einheitlichen BgA begründenden Tätigkeiten abgestellt werden, jedoch nicht auf die durch die Organgesellschaften ausgeübten Tätigkeiten. Die Tätigkeiten der A-KG erschöpfen sich nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG in der Erbringung von EDV-Dienstleistungen und dem Halten von Beteiligungen.
- 26** dd) Da der Klägerin durch die A-KG lediglich ein BgA Beteiligung vermittelt wird und nicht --wie von der Klägerin angenommen-- für jede Beteiligungs-/Organgesellschaft ein eigener BgA, braucht der Senat somit nicht mehr auf die zwischen den Beteiligten streitige Frage einzugehen, inwiefern die juristische Person des öffentlichen Rechts die Reihenfolge der Zusammenfassungen ihrer BgA beliebig bestimmen und ändern kann.
- 27** 3. Zutreffend ist das FG schließlich davon ausgegangen, dass der durch die A-KG vermittelte BgA Beteiligung und der BgA Hallenbad nach den von der Rechtsprechung entwickelten sog. Zusammenfassungsgrundsätzen nicht zusammengefasst bzw. die steuerlichen Ergebnisse durch Bilanzierung nicht verrechnet werden können.
- 28** a) Dahingehend ist einerseits auf die durch die A-KG erbrachten EDV-Dienstleistungen und das Halten der Beteiligungen abzustellen und andererseits auf den Betrieb des Hallenbades. Auf die Tätigkeiten der Organgesellschaften kann dagegen --wie bereits unter II.2.b cc ausgeführt-- nicht verwiesen werden, da durch die Organschaft dem Organträger nur das Einkommen der Organgesellschaften, aber nicht deren Tätigkeit zugerechnet wird.
- 29** b) Hiervon ausgehend üben die beiden BgA ihre Tätigkeiten weder im gleichen Gewerbebereich aus noch ergänzen sie sich, so dass keine Zusammenfassung wegen Gleichartigkeit möglich ist (vgl. hierzu allgemein z.B. Senatsurteile vom 11.02.1997 - I R 161/94, BFH/NV 1997, 625, unter II.1.a; in BFH/NV 2003, 511, unter II.3.b). Zudem liegen weder Feststellungen des FG vor noch ist es für den Senat erkennbar, dass die beiden Tätigkeitsbereiche nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung

von einigem Gewicht aufweisen würden und hiernach zusammengefasst werden könnten. Schließlich handelt es sich bei beiden BgA offenkundig um keine zusammenfassbaren Versorgungs- bzw. Versorgungs- und Verkehrsbetriebe.

- 30** c) Eine Verrechnung des steuerlichen Ergebnisses der A-KG mit dem steuerlichen Ergebnis des BgA Hallenbad aufgrund einer Bilanzierung der A-KG als gewillkürtes Betriebsvermögen beim BgA Hallenbad ist entgegen der Ansicht der Klägerin ebenfalls nicht möglich (s. insoweit auch Schiffers, DStZ 2016, 535, 543; derselbe, DStZ 2020, 332, 335; Storg in Hidién/Jürgens, a.a.O., § 15 Rz 46 [Kapitalgesellschaftsbeteiligung als gewillkürtes Betriebsvermögen, sofern diese nicht ausnahmsweise selbst einen BgA darstellt]; Herkens/Staats in Lippross/Seibel, Basiskommentar Steuerrecht, § 4 KStG Rz 192; vgl. auch Eversberg/Baldauf, DStZ 2010, 358, 366; a.A. wohl Bürstinghaus in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 KStG Rz 29; Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 4 KStG Rz 51a; einschränkend Brandis/Heuermann/Pfirschmann, § 4 KStG Rz 49). Durch die Beteiligung an der A-KG wird der Klägerin ein eigener BgA vermittelt, so dass sie hierdurch selbst Subjekt der Körperschaftsteuer im Hinblick auf diesen Betrieb wird (vgl. allgemein Senatsurteil in BFHE 267, 354, BStBl II 2022, 815, Rz 10, m.w.N.). Die von der Klägerin begehrte Verrechnung auf Ebene des BgA Hallenbad wäre damit nur unter den zuvor dargestellten Zusammenfassungsgrundsätzen möglich (ebenso Schiffers, DStZ 2016, 535, 543). Nur unter diesen Voraussetzungen kann ein durch eine Mitunternehmerschaft vermittelter BgA einem anderen BgA zugeordnet bzw. mit diesem zusammengefasst werden.
- 31** 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de