

# Urteil vom 15. März 2023, I R 49/20

## Zusammenfassung von BgA wegen Gleichartigkeit

ECLI:DE:BFH:2023:U.150323.IR49.20.0

BFH I. Senat

KStG § 1 Abs 1 Nr 6, KStG § 4 Abs 1, KStG § 4 Abs 6 S 1 Nr 1, EStG § 4 Abs 3 S 1, KStG VZ 2013 , EStG VZ 2013

vorgehend FG München, 20. November 2020, Az: 6 K 2916/17

## Leitsätze

NV: Für die Frage, ob BgA gleichartig i.S. von § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG sind, ist in erster Linie auf die gewerbliche Betätigung selbst und damit auf das äußere Erscheinungsbild des jeweiligen BgA abzustellen, nicht auf die von der Trägerkörperschaft mit dem BgA verfolgten übergeordneten Ziele.

## Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts München, Außensenate Augsburg, vom 20.11.2020 - 6 K 2916/17 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht München, Außensenate Augsburg, zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

## Tatbestand

I.

- 1** Die Beteiligten streiten über die Zusammenfassung zweier Betriebe gewerblicher Art (BgA) im Jahr 2013 (Streitjahr).
- 2** Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine Gemeinde, die Fremdenverkehrsbeiträge gemäß Art. 6 des bayerischen Kommunalabgabengesetzes (KAG) und Kurbeiträge gemäß Art. 7 KAG erhebt. Diese Einnahmen und die damit zusammenhängenden Ausgaben fasste die Klägerin steuerlich in dem Regiebetrieb "Kurbetrieb" zusammen und ermittelte die Einkünfte durch Einnahmen-Überschussrechnung (Einnahmen: ... €; Ausgaben: ... € - mithin Verlust: ... €). Dieser Verlust wurde in der Einnahmen-Überschussrechnung vom 21.01.2014 um zuvor abgezogene kalkulatorische Zinsen (... €) gemindert und um Gemeindebüchereiausgaben (... €) erhöht, so dass sich ein Verlust von ... € ergab.
- 3** Größter Einzelposten bei den Ausgaben des Kurbetriebs sind die Aufwendungen für die A-GmbH (... €), bei der es sich um eine touristische Marketing-Organisation für die Klägerin und weitere Gemeinden handelt. Darüber hinaus sind in der Gewinnermittlung erfasst u.a. Einnahmen und Ausgaben aus der Vermietung oder Verpachtung diverser Einrichtungen (...), Bühne des Kursaals, Kegelbahn, Minigolfanlage), aus "kurintegrierenden Maßnahmen" sowie aus einer "Christbaumspende" für die Stadt S (S). Die Einnahmen und Ausgaben aus der "Christbaumspende" (Einnahmen: ... €; Ausgaben: ... € - mithin Überschuss: ... €) stehen im Zusammenhang mit einem von der Klägerin der S gespendeten und im November 2013 auf deren Weihnachtsmarkt aufgestellten Christbaum. Im Gegenzug brachte S am Christbaum eine Tafel mit einem Hinweis auf die Spenderin (die Klägerin) an. Zugleich stellte S der Klägerin auf dem Weihnachtsmarkt einen Platz für einen Stand zum Verkauf von Glühwein, Kinderpunsch, Jägertee und Speckbrot (Glühweinstand) zur Verfügung. Zudem durfte die Klägerin einen Prospektständer aus Holz neben dem Ausschankfenster aufstellen. In diesem wurden speziell für diese Gelegenheit erstellte Image- und Werbebroschüren (Prospekte) ausgelegt und auch verteilt. Darüber hinaus veranstaltete die Klägerin im Rahmen des

Weihnachtsmarkts ein Preisausschreiben, bei dem die Teilnehmer z.B. eine Ballonfahrt in der Region oder einen Aufenthalt in einem Kurhotel gewinnen konnten. Den Glühweinstand betrieb die Klägerin mit von den örtlichen Vereinen gestellten Arbeitskräften. Die Vereine sollten hierfür 85 % des erwirtschafteten Überschusses erhalten (Auszahlung an die Vereine im Jahr 2014: ... €).

- 4 Den Verlust von ... € erklärte die Klägerin in der für den Kurbetrieb abgegebenen Körperschaftsteuererklärung für das Streitjahr. In der Erklärung zum verbleibenden Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2013 machte die Klägerin geltend, der zum 31.12.2012 festgestellte Verlust sei um ... € zu erhöhen.
- 5 Der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) veranlagte den Kurbetrieb zunächst unter dem Vorbehalt der Nachprüfung erklärungsgemäß. Im Rahmen einer Außenprüfung vertrat der Prüfer die Rechtsauffassung, die Einnahmen aus der "Christbaumspende" seien nicht beim Kurbetrieb zu erfassen. Vielmehr handele es sich um einen eigenständigen BgA, der einen Gewinn von ... € und ein zu versteuerndes Einkommen von ... € erzielt habe. Dem folgte das FA und erließ für den BgA Glühweinstand einen separaten Körperschaftsteuerbescheid und Bescheide über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 und § 28 Abs. 1 Satz 3 des Körperschaftsteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung (KStG). Zudem erließ das FA hinsichtlich des BgA Glühweinstand einen Bescheid über die Festsetzung von Kapitalertragsteuer nebst Solidaritätszuschlag.
- 6 Im Laufe des Einspruchsverfahrens korrigierte das FA seine Gewinnermittlung für den BgA Glühweinstand wegen geleisteter Umsatzsteuerzahlungen und errechnete einen Gewinn von ... € und ein zu versteuerndes Einkommen von ... €. Zugleich wurden die bisher anerkannten Betriebsausgaben um Aufwendungen für touristische Werbemaßnahmen (Prospekte) in Höhe von ... € gekürzt. Ferner ordnete das FA die Aufwendungen für das Aufstellen des Christbaums zur Hälfte (... €) dem Kurbetrieb zu. Das FA erließ entsprechend geänderte Bescheide. Die Klage gegen die den BgA Glühweinstand betreffenden Bescheide hatte Erfolg. Das Finanzgericht (FG) München, Außensenate Augsburg, hat jene Bescheide mit Urteil vom 20.11.2020 - 6 K 2916/17 (Entscheidungen der Finanzgerichte 2021, 1748) ersatzlos aufgehoben.
- 7 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts. Es beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 8 Die Klägerin beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen, hilfsweise, bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer und Kapitalertragsteuer weitere Betriebsausgaben im Umfang von ... € zu berücksichtigen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 9 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht angenommen, das steuerliche Ergebnis des BgA Glühweinstand könne mit dem Ergebnis des BgA Kurbetrieb zusammengefasst werden. Vielmehr ist das Ergebnis des BgA Glühweinstand getrennt von jenem des BgA Kurbetrieb zu ermitteln und zu versteuern. Zur Ermittlung der Höhe der steuerlichen Bemessungsgrundlage bedarf es jedoch noch weiterer tatrichterlicher Feststellungen.
- 10 1. BgA von juristischen Personen des öffentlichen Rechts sind nach den Maßgaben des § 1 Abs. 1 Nr. 6, § 4 KStG unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. BgA sind nach der Legaldefinition des § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG --mit Ausnahme der Hoheitsbetriebe (vgl. § 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). 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 (z.B. Senatsurteil vom 10.12.2019 - I R 24/17, BFHE 267, 354, BStBl II 2022, 815, m.w.N.). Steuerliches Gewinnermittlungssubjekt ist allerdings nicht die juristische Person des öffentlichen Rechts mit ihren BgA, sondern jeweils der einzelne BgA (z.B. 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).

- 11** 2. Eine Körperschaft des öffentlichen Rechts kann mehrere BgA nebeneinander unterhalten. Diese können nach § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG mit steuerlicher Wirkung 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 i.S. des § 4 Abs. 3 KStG (sog. Versorgungsbetriebe) vorliegen (Nr. 3). Diese mit dem Jahressteuergesetz 2009 vom 19.12.2008 (BGBl I 2008, 2794, BStBl I 2009, 74) eingefügten Voraussetzungen beruhen auf den von der Rechtsprechung zuvor entwickelten "Zusammenfassungsgrundsätzen" (z.B. Senatsurteil in BFHE 273, 29, BStBl II 2021, 777, Rz 12), so dass die bisher hierzu ergangene Rechtsprechung weiterhin herangezogen werden kann (so auch z.B. Brandis/Heuermann/Pfirrmann, § 4 KStG Rz 101; Märtens in Gosch, KStG, 4. Aufl., § 4 Rz 118; Krämer in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 4 KStG Rz 112; Bott in Bott/Walter, KStG, § 4 Rz 147; s.a. die Begründung des Gesetzentwurfs, BTDrucks 16/10189, S. 68).
- 12** 3. Entgegen der Annahme des FG sind im Streitfall die Voraussetzungen für die hier allein in Betracht kommende Zusammenfassung "gleichartiger" Betriebe nicht erfüllt.
- 13** a) "Gleichartig" i.S. von § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG sind BgA, wenn die gewerblichen Betätigungen im gleichen Gewerbebereich ausgeübt werden (Senatsurteile vom 11.02.1997 - I R 161/94, BFH/NV 1997, 625, unter II.1.a, und vom 04.09.2002 - I R 42/01, BFH/NV 2003, 511, unter II.3.b). Für die Frage, ob BgA gleichartig i.S. von § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG sind, ist in erster Linie auf die gewerbliche Betätigung selbst und damit das äußere Erscheinungsbild des jeweiligen BgA abzustellen und nicht auf die damit verfolgten Ziele (vgl. auch Jürgens/Menebröcker in Hidien/Jürgens, Die Besteuerung der öffentlichen Hand, § 5 Rz 309). Darüber hinaus kann Gleichartigkeit auch vorliegen, wenn sich die gewerblichen Betätigungen zwar unterscheiden, aber einander ergänzen. So können --wenn eine hinreichende funktionelle Verbindung besteht-- einander ergänzende gewerbliche Tätigkeiten im Falle unterschiedlicher Produktions- und Vertriebsstufen vorliegen (Senatsurteil in BFH/NV 2003, 511, unter II.3.b).
- 14** b) Hiervon ausgehend liegen auf der Grundlage der vorinstanzlichen Feststellungen die Voraussetzungen einer Zusammenfassung des BgA Kurbetrieb mit dem BgA Glühweinstand als "gleichartige" BgA nicht vor.
- 15** aa) Das FG hat für seine gegenteilige Auffassung maßgeblich auf das Veranlassungsprinzip als Grundlage der Zuordnung von Betriebseinnahmen und -ausgaben (§ 4 Abs. 4 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung --EStG--) verwiesen und daraus eine Zuordnung der durch die Werbemaßnahmen in S ausgelösten Einnahmen zum BgA Kurbetrieb abgeleitet. Der Betriebszweck des Glühweinstands "Touristenwerbung" sei Teil des wesentlich weiter gehenden Betriebszwecks des Kurbetriebs. Im Punkt "Touristenwerbung" überschneiden sich die Betriebszwecke beider BgA, was die Annahme der Gleichartigkeit der Tätigkeiten rechtfertige. Zumindest aber ergänze der Betrieb des Glühweinstands die Werbeaktivitäten des Kurbetriebs. Es habe sich um eine einmalige Werbeaktion gehandelt, die die laufenden Werbeaktionen erweitert habe, indem die zahlreichen Besucher des Weihnachtsmarkts angesprochen worden seien.
- 16** bb) Ein solches Verständnis ist mit dem Gleichartigkeitsmerkmal in § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 KStG nicht vereinbar. Denn für die Gleichartigkeit von BgA kommt es nicht in erster Linie auf die übergeordneten Betriebszwecke aus Sicht der Trägerkörperschaft an, sondern --wie oben ausgeführt-- auf die sich aus dem äußeren Erscheinungsbild der Betriebe ergebende Natur der jeweiligen gewerblichen Betätigung. Unter diesem Aspekt liegen im Streitfall jedoch keinesfalls --auch nicht unter dem Aspekt des "einander Ergänzens"-- gleichartige Betriebe vor. So handelt sich bei dem Betrieb des Glühweinstands um einen gastronomischen Verkaufsstand außerhalb des Gemeindegebiets, an dem Speisen und Getränke gegen Entgelt an die Besucher des Weihnachtsmarkts der S abgegeben werden. Der Kurbetrieb ist demgegenüber ein Konglomerat verschiedener Aktivitäten und Dienstleistungen der Klägerin im Zusammenhang mit der Förderung des Tourismus im Gemeindegebiet.
- 17** Das einzige erkennbare verbindende Element zwischen beiden Betätigungen ist der an dem Glühweinstand platzierte Prospektständer mit Werbematerial für den Tourismus in der Gemeinde der Klägerin. Der Prospektständer reicht indessen nicht aus, um von einem "einander ergänzen" i.S. des Gleichartigkeitstatbestands ausgehen zu können. Insbesondere ergibt sich weder aus den Feststellungen der Vorinstanz noch aus dem Vorbringen der Klägerin ein Anhalt dafür, dass die Aufstellung des Prospektständers einen inneren Bezug zum Gastronomiebetrieb des Glühweinstands gehabt hat oder haben sollte, indem der Prospektständer z.B. die Attraktivität des Glühweinstands für die potentiellen Kunden erhöhen und dessen Umsatz steigern sollte. So mag zwar der Prospektständer der Förderung des Tourismus im Gemeindegebiet der Klägerin gedient haben, nicht aber hat umgekehrt der Kurbetrieb der Klägerin die für den Glühweinstand charakteristische gewerbliche Betätigung

unterstützt oder ergänzt. Dies wäre indessen Voraussetzung für die Annahme eines "einander ergänzen" zweier BgA (vgl. auch Senatsurteil vom 12.07.1967 - I 267/63, BFHE 89, 416, BStBl III 1967, 679 zur Verschiedenartigkeit eines kommunalen Eigenbetriebs "Kur- und Verkehrsverwaltung" und eines BgA "Verpachtung eines Ratskellers").

- 18** c) Weder aus den vorinstanzlichen Feststellungen noch aus dem Beteiligtenvorbringen ergibt sich ein Anhalt dafür, dass zwischen den beiden BgA nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht bestanden (§ 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG) oder es sich um Versorgungsbetriebe i.S. von § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 3 KStG gehandelt haben könnte, so dass eine Zusammenfassung der beiden BgA auch hiernach ausscheidet. Da dahingehend zwischen den Beteiligten kein Streit besteht, sieht der Senat insoweit von weiteren Ausführungen ab.
- 19** 4. Die Sache ist nicht spruchreif, da die vom FG getroffenen tatrichterlichen Feststellungen nicht ausreichen, um die steuerliche Gewinnermittlung des BgA Glühweinstand abschließend beurteilen zu können.
- 20** a) Insoweit hat das FG darauf hingewiesen, dass "gegebenenfalls" die Aufwendungen für den Christbaum in voller Höhe anzusetzen seien. Das FG erhält im zweiten Rechtsgang Gelegenheit, diese Frage abschließend zu entscheiden und die hierfür erforderlichen Feststellungen zu treffen.
- 21** b) Hinsichtlich der Personalkosten ist darauf hinzuweisen, dass die Ausübung des Wahlrechts zugunsten der Einnahmen-Überschussrechnung nach § 4 Abs. 3 Satz 1 EStG hinsichtlich des Kurbetriebs nicht ohne Weiteres zugleich auch für den (von der Klägerin bisher in seiner Existenz bestrittenen) eigenständigen BgA Glühweinstand gilt. Trifft aber ein nicht buchführungs- und abschlusspflichtiger Steuerpflichtiger keine Wahl, so ist der Gewinn durch Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln (BFH-Urteil vom 20.04.2021 - IV R 3/20, BFHE 273, 119, Rz 57, m.w.N.). Das FG hat daher im zweiten Rechtsgang auch der Frage nachzugehen, welche Gewinnermittlungsart zur Anwendung kommt bzw. wie der Gewinn zu ermitteln ist, und es hat sich --hiervon abhängig-- ggf. erneut mit der Berücksichtigung der an die Vereine ausgezahlten "Spenden" als Betriebsausgaben auseinanderzusetzen.
- 22** 5. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.
- 23** 6. Die Entscheidung ergeht mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung (§ 90 Abs. 2, § 121 Satz 1 FGO).

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