



Rundschreiben 748/2024

- Mitglieder des **Finanzausschusses**
- **Landesverbände**

des Deutschen Landkreistages

Ulrich-von-Hassell-Haus
Lennéstraße 11
10785 Berlin

Tel.: 030 590097-322
Fax: 030 590097-420

E-Mail: Matthias.Wohltmann
@Landkreistag.de

AZ: III/950-30-4

Datum: 21.11.2024

Sekretariat: Meike Hinrichs

Besteuerung der öffentlichen Hand: Urteil des Bundesfinanzhofes vom 29.8.2024 zur (Ketten-)Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art gem. § 4 Abs. 6 KStG

Zusammenfassung

Der Bundesfinanzhof hat festgestellt, dass bei einer Zusammenfassung von mehr als zwei Betrieben gewerblicher Art (BgA) die Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 Nr. 1-3 KStG zwischen allen BgA einzeln vorliegen müssen. Es stellt sich damit gegen ein BMF-Schreiben vom 12.11.2009, nach dem bei einer mehrstufigen Zusammenfassung von mehr als zwei BgA („Kettenzusammenfassung“) nach der Zusammenfassung von zwei BgA auf einer ersten Stufe nur noch ein Gesamt-BgA vorliege, der eine gedankliche Aufspaltung auf der zweiten Stufe der Zusammenfassung ausschließe.

Der Bundesfinanzhof (BFH) stellt sich gegen ein BMF-Schreiben vom 12.11.2009, nach dem bei einer mehrstufigen Zusammenfassung von mehr als zwei BgA („Kettenzusammenfassung“) nach der Zusammenfassung von zwei BgA auf einer ersten Stufe nur noch ein Gesamt-BgA vorliege, der eine gedankliche Aufspaltung auf der zweiten Stufe der Zusammenfassung ausschließe. Er stellt klar, dass bei einer Zusammenfassung von mehr als zwei Betrieben gewerblicher Art (BgA) die Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 Nr. 1-3 KStG zwischen allen BgA einzeln vorliegen müssen.

Als Leitsatz stellt der BFH heraus:

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).

Hintergrund

Die Klägerin und Revisionsbeklagte, 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 sie auf dem Gelände des Freibades im Jahr 2007 ein mit Biogas betriebenes Blockheizkraftwerk (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.

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.

Im Anschluss an eine Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionskläger (Finanzamt) 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 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.

Das Finanzgericht gab der Klage 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 BMF-Schreiben 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.

Entscheidungsgründe

Der BFH stellt fest, dass die Revision des Finanzamtes begründet sei. Das Urteil des Finanzgerichts sei aufzuheben und die Klage abzuweisen. Das Finanzgericht habe zu Unrecht die Voraussetzungen von § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG bejaht. Auch bei einer Zusammenfassung von mehr als zwei BgA müssten die Voraussetzungen des § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 1 bis 3 KStG jeweils zwischen allen BgA, die zusammengefasst werden sollen, einzeln vorliegen.

Er stellt klar, dass § 4 Abs. 6 Satz 1 Nr. 2 KStG keine abgestufte Kettenbetrachtung ermögliche, bei der mehrere BgA – gedanklich – nacheinander zusammengefasst werden (Kettenzusammenfassung), wenn dies bei einer zeitgleichen Betrachtung, also in einem Zusammenfassungsvorgang, nicht möglich wäre. Daher müssten 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. Bereits Wortlaut und systematische Stellung von § 4 Abs. 6 Satz 1 KStG sprächen gegen eine Kettenzusammenfassung. Vor allem ergäbe sich aber 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. Schließlich spreche auch die Gesetzgebungsgeschichte gegen die Annahme einer Kettenzusammenfassung. Alle drei Aspekte werden vom BFH vertieft.

Damit erweist sich nach dem BFH 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 und das das Urteil des Finanzgerichts sei aufzuheben.

Weitere Einzelheiten sind der **Anlage** zu entnehmen.

In Vertretung

Wohltmann

Anlage