

FG Nürnberg, Urteil vom 16.06.2015 – 1 K 1305/13

Tenor:

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.
3. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand:

Streitig ist, ob der von der A. betriebene Betrieb gewerblicher Art (- BgA -) Hallenbad im Streitjahr 2008 in den steuerlichen Querverbund BgA Beteiligungen miteinzubeziehen ist.

Die A., eine Körperschaft des öffentlichen Rechts, hielt im Streitjahr eine 100%-ige Kommanditbeteiligung an der Fa. KG und betrieb daneben u.a. ein Hallenbad.

Bei der im Jahr 2000 gegründeten KG handelte es sich um eine Holdinggesellschaft, in der die A. aufgrund der Gesellschaftsverträge eine beherrschende Stellung innehatte. Die **KG** als Komplementärin hatte keine Einlage zu leisten und war weder am Kapital noch am Vermögen der KG beteiligt. Alleinige Kommanditistin der KG war die A., die ihre Kapitaleinlage durch Einbringung ihres 100%-igen Geschäftsanteils an der Stadtwerke A. GmbH erbrachte.

Im Streitjahr 2008 hielt die KG folgende Geschäftsanteile:

Beteiligung	Anteilsquote	Gesellschaftszweck
Stadtwerke A. GmbH (StW)	74,9%	Versorgung mit Strom, Gas, Wärme, Wasser
Stadtverkehr A. GmbH (StV)	100%	öffentlicher Personennahverkehr
Stadtbäder A. GmbH (StB)	100%	Betrieb des Freibades und eines Blockheizkraftwerkes (BHKW) im eigenen Namen und Betriebsführung des Hallenbades im Namen und für Rechnung der A.

Mit sämtlichen Tochtergesellschaften bestanden Gewinnabführungsverträge. Das für die KG zuständige Finanzamt A. behandelte sämtliche Tochtergesellschaften steuerlich als Organgesellschaften im Sinne des § 14 KStG der KG und erließ entsprechende Feststellungsbescheide.

Den Betrieb des Hallenbades behandelte die Klägerin als einen Betrieb gewerblicher Art (BgA). Die Kommanditbeteiligung an der KG erfasste sie als Betriebsvermögen des Hallenbadbetriebs. Im Rahmen der Gewinn- und Verlustrechnung saldierte sie den Verlust aus dem BgA Hallenbad sodann mit den Erträgen aus der KG-Beteiligung. Dies entsprach der in den Vorjahren vom Finanzamt

akzeptierten Sachbehandlung.

Im Rahmen einer steuerlichen Betriebsprüfung (vgl. den BP-Bericht vom 07.08.2012) verwarf der Betriebsprüfer diese Vorgehensweise für den Veranlagungszeitraum 2008, behandelte den BgA „Hallenbad“ und den BgA „Halten einer Kommanditbeteiligung an der KG als jeweils gesondert zu betrachtende BgA und versagte die Gewinn-/Verlustverrechnung.

Unter dem Gliederungspunkt „3.15 Verdeckte Gewinnausschüttungen“ rechnete er dem BgA Beteiligungen für das Jahr 2008 in Höhe der Verlustübernahme aus dem BgA Hallenbad deshalb eine Gewinnmehrung von 421.309 € zu. Unbeschadet der Bezeichnung als „verdeckte Gewinnausschüttung“ sind sich die Beteiligten einig, dass es sich hierbei lediglich um eine technische Rechengröße zur Trennung der BgA handelte; dementsprechend wurden auch die steuerlichen Konsequenzen, die dem Ansatz einer verdeckten Gewinnausschüttung (vGA) im Regelfall folgen (Herstellung der Ausschüttungsbelastung usw.) im Streitfall nicht gezogen.

Das Finanzamt folgte den Feststellungen des Betriebsprüfers und erfasste den BgA „Beteiligungen“ sodann unter St.Nr. 6 und den BgA „Hallenbad“ unter der (bisherigen) St.Nr. 1. Eine Gewinnverrechnung zwischen den beiden BgA ließ es nicht mehr zu.

Im Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 28.08.2012 setzte es die Körperschaftsteuer für den BgA Beteiligungen auf 285.102 € fest. Die Besteuerungsgrundlagen setzte es – auf Grundlage des Betriebsprüfungsberichts vom 07.08.2012 (Tz. 3.1) – wie folgt an:

Jahresüberschuss/Jahresfehlbetrag	205.858 €
Hinzurechnungen nach § 60 Abs. 2 S. 1 EStDV	917.243 €
verdeckte Gewinnausschüttungen nach § 8 Abs. 3 S. 2 KStG	421.309 €
Zwischensumme	1.544.410 €
Hinzurechnung der nichtabziehbaren Aufwendungen nach § 10 Nr. 2 KStG (KSt für 2008 und Vorjahre, KapErtSt auf vereinnahmte Kapitalerträge, Solidaritätszuschlag für 2008 und Vorjahre)	362.093 €
Zwischensumme	1.906.503 €
davon ab: Inländische Bezüge i.S.d. § 8b Abs. 1 KStG	2.092 €
nicht abziehbare Ausgaben i.S.d. § 8b Abs. 5 KStG	- 104 €
Gesamtbetrag der Einkünfte / Einkommen	1.904.515 €
Freibetrag nach § 24 oder § 25 KStG	- 3.835 €
zu versteuerndes Einkommen	1.900.680 €

Damit griff es einer entsprechenden Mitteilung des Finanzamts A. über die gesonderte und einheitliche Feststellung der Einkünfte und des Einkommens an der KG vor.

Gegen den Körperschaftsteuerbescheid 2008 vom 28.08.2012 erhob die A. fristgerecht mit Schreiben vom 10.09.2012 Einspruch. Zur Begründung führte sie aus, die Voraussetzungen für eine Zusammenfassung der beiden BgA in einem sog. Querverbund im Sinne von § 4 Abs. 6 KStG n. F. und der einschlägigen Verwaltungsanweisungen (R 7 Abs. 1 KStR 2004 und H 7 (Zusammenfassung von BgA) KStH 2008) hätten vorgelegen. Das Finanzamt habe bei seiner Beurteilung die Rechtsstellung der A. hinsichtlich der Organgesellschaften der KG und hiernach die Reihenfolge der Zusammenfassung der einzelnen BgA verkannt.

Mit Einspruchsentscheidung vom 02.09.2013 wies das Finanzamt den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurück. Eine Zusammenfassung des BgA Hallenbad mit dem BgA Beteiligung komme nicht in Betracht.

Hiergegen hat die Klägerin fristgerecht am 26.09.2013 Klage erhoben.

Entgegen der Auffassung des Finanzamts sei auch der BgA Hallenbad in den Querverbund einzubeziehen, so dass die Verluste aus dem Betrieb des Hallenbads mit den Gewinnen aus der Kommanditbeteiligung zu verrechnen seien.

Die Beteiligung einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (jPÖR) an einer Mitunternehmerschaft sei als BgA zu verstehen. Hierbei sei primär auf die mitunternehmerische Betätigung und nicht auf die gesellschaftsrechtliche Stellung als Beteiligter abzustellen. Eine tätigkeitsbezogene Betrachtung des Mitunternehmeranteils entspreche im Übrigen auch der grundsätzlich tätigkeitsbezogenen Definition des BgA in § 4 KStG.

Die mitunternehmerische Betätigung der A. begründe die Betriebe gewerblicher Art, über deren Zusammenfassung zu befinden sei. Dem Finanzamt sei insofern nicht zu folgen, wenn es auf die gegenständliche Betrachtung „der Beteiligung“ abstelle.

In Tz. 59 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009 (BStBl I 2009, 1303) führe das BMF aus, dass die Beteiligung einer jPÖR an einer Mitunternehmerschaft ein eigenständiger BgA sei und diese Regelung auf jede von der Personengesellschaft ausgeübte Tätigkeit gesondert anzuwenden sei. Eine Zusammenfassung der sich hiernach ergebenden BgA beurteile sich sodann nach § 4 Abs. 6 KStG n. F.

Für den Streitfall bedeute dies, dass die Klägerin die Reihenfolge der Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art frei bestimmen könne. Damit sei die Klägerin befugt, zunächst die Bäderbetriebe Hallenbad und Freibad wegen Gleichartigkeit (R 7 Abs. 1 KStR 2004) zusammenzufassen, wobei es unbeachtlich sei, dass die Bäder in verschiedenen Rechtsformen geführt würden.

Der Versorgungsbetrieb und der Verkehrsbetrieb könnten nach H 7 (Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art) KStH 2008 zusammengefasst werden. Über das BHKW könnten diese beiden Bereiche sodann weiter zusammengefasst werden. Hierbei genüge es, dass die wechselseitige wirtschaftlich-technische Verflechtung von einigem Gewicht nur zwischen dem Freibad und dem BHKW bestehe; es sei nicht erforderlich, dass ein solcher Bezug auch zwischen dem Hallenbad und dem BHKW bestehe (Hallenbad als „Mitschleppbetrieb“, Tz. 5 des BMF-Schreibens vom 12.11.2009, a.a.O.). Nachdem mit dem BHKW mehr als 20% der Wärmeleistung des Freibades gedeckt würden,

erweise sich die technisch-wirtschaftliche Verflechtung des BHKW auch noch dann als gewichtig, wenn man die beiden Schwimmbäder zusammen betrachte.

Unbeachtlich sei, dass das BMF-Schreiben vom 12.11.2009 (a.a.O.) im Streitjahr noch nicht gegolten habe. Eine Anwendung für die Vergangenheit ergebe sich jedoch schon daraus, dass R 7 Abs. 2 KStR 2004 seither unverändert gegolten habe. Es sei auch nicht erkennbar, weshalb diese dogmatische Einschätzung der Finanzverwaltung in Tz. 59 neu sein sollte oder sich gar aus dem Jahressteuergesetz 2009 neu ergeben haben sollte. Zum einen habe das JStG 2009 für die Beurteilung von jPöR an Mitunternehmenschaften keine explizite Neuregelung enthalten, zum anderen hätten die bis 2009 geltenden Zusammenfassungsregelungen mit dem Jahressteuergesetz 2009 – explizit ohne Änderung – gesetzlich festgeschrieben werden sollen (Bundestags-Drucksache 16/10189, Seite 68 zu Art. 3 Nr. 2b).

Der Auffassung der Finanzverwaltung, Tz. 59 sei als „neu“ anzusehen, sei jedenfalls nicht zu folgen. Insbesondere schließe die Regelung in Tz. 54, in der die rückwirkende Geltung des Erlasses bzgl. des § 8 Abs. 7 KStG geregelt sei, eine rückwirkende Anwendung anderer Regelungen nicht aus. Vielmehr sei aus der expliziten Anwendung hinsichtlich des § 8 Abs. 7 KStG zu folgern, dass Tz. 59 erst recht einer rückwirkenden Anwendung bedürfe.

Für die Frage der Zusammenfassungsreihenfolge von Betrieben ergebe sich demnach für das Streitjahr, dass der Personengesellschaftskonzern keine Rolle spiele (Verweis auf Kronawitter in DStZ 2010, 370).

Festzuhalten sei auch, dass es seit den 90-er Jahren der Verkehrsanschauung entsprochen habe, das Hallen- und das Freibad als BgA zusammenzufassen. Es verstieße mithin gegen den allgemeinen Grundsatz des Vertrauensschutzes, nunmehr insofern einen anderen Maßstab anzulegen, ohne dass sich die tatsächlichen technischen Umstände maßgeblich verändert hätten. Die Verkehrsanschauung richte sich insofern nicht nach kurzfristigen Auslegungen.

Die Klägerin hat beantragt,

- den Bescheid für 2008 über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag vom 28.08.2012 (St.Nr. 6) in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.09.2013 aufzuheben und das Einkommen in Höhe von 1.900.680 € dem BgA Hallenbad (St.Nr. 1) zuzuschlagen;
- die Kosten des Verfahrens dem Finanzamt aufzuerlegen;
- die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären;
- hilfsweise: die Revision zuzulassen.

Das Finanzamt hat beantragt, die Klage als unbegründet abzuweisen.

Zur Begründung hat es ausgeführt, das Betreiben des Hallenbades sowie das Halten der Beteiligung an der KG seien als zwei eigenständige BgA anzusehen.

Steuerpflichtiger sei beim BgA im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG nicht der BgA, sondern die ihn tragende jPöR (unter Verweis auf das BFH-Urteil vom 13.03.1974 I R 7/71, BStBl II 1974, 391). Der

BgA sei einerseits wie eine rechtlich selbständige Kapitalgesellschaft zu behandeln, andererseits sei die Trägerkörperschaft als das Steuersubjekt zu betrachten (BFH-Urteil vom 12.01.2011 I R 112/09, BFH/NV 2011, 1194). Die jPÖR sei somit Steuersubjekt wegen jedes einzelnen ihrer BgA. Daher müsse für jeden einzelnen BgA ein von seiner Trägerkörperschaft gesondert zu versteuerndes Einkommen ermittelt werden. Dementsprechend sei zutreffender Weise der Gewinn aus dem Anteil an der Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Nr. 2 EStG dem BgA „Beteiligung“ der A. zugerechnet und das zu versteuernde Einkommen ermittelt worden. Aus diesen Rechtsgrundsätzen folge, dass ein Verlust, den die Trägerkörperschaft durch den BgA „Hallenbad“ erlitten habe, das zu versteuernde Einkommen des BgA „Beteiligung“ grundsätzlich nicht mindern dürfe.

Die Bereiche könnten auch nicht zusammengefasst werden. Die bei der KG zusammengefassten Tätigkeiten könnten zusammengerechnet werden. Die Ergebnisse der Stadtwerke A. GmbH und der Stadtbäder A. GmbH seien der Zusammenfassung zugänglich, weil durch den Betrieb des BHKW im Freibad zwischen dem Versorgungsbetrieb und dem Bäderbetrieb eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht bestanden habe. Eine Zusammenrechnung mit dem BgA „Hallenbad“ scheidet schon deshalb aus, weil diese kommunalen Tätigkeitsbereiche – unter Verweis auf die „Klassifikation der Wirtschaftszweige“ des Statistischen Bundesamtes (BStBl I 1997, 576) – bereits verschiedenen Gewerbebezügen angehört hätten. Auch eine gegenseitige Ergänzung oder eine funktionelle Verbindung zwischen den beiden BgA bestünde – ebenso wie eine enge, wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung – nicht.

Das Halten von Beteiligungen und das Betreiben eines Hallenbades hätten auch zwei grundverschiedene Tätigkeiten dargestellt, so dass auch deshalb die Zusammenfassung zu einem gemeinsamen BgA ausscheide.

Zwischen dem BgA „Beteiligung“ und dem BgA „Hallenbad“ habe auch keine wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht bestanden, da das BHKW nicht dem Hallenbad gedient habe. Eine organisatorische Eingliederung mittels eines Betriebsführungsvertrags reiche alleine für die Zusammenfassung nicht aus.

Die Klägerin könne sich auch nicht auf die Anwendung des § 4 Abs. 6 KStG n. F. und das BMF-Schreiben vom 12.11.2009 (a.a.O) berufen, da diesbezüglich für 2008 der zeitliche Anwendungsbereich noch nicht eröffnet gewesen sei.

Wegen des Grundsatzes der Abschnittsbesteuerung könne sich die Klägerin zudem nicht auf die steuerliche Behandlung in vergangenen Veranlagungszeiträumen berufen.

Auch der Hilfsantrag der Klägerin, die Beteiligung an der KG als gewillkürtes Betriebsvermögen beim BgA „Hallenbad“ zu behandeln, gehe ins Leere, da die Beteiligung als eigenständiger BgA zu behandeln sei und somit der Anteil an der Mitunternehmerschaft dem BgA „Beteiligung“ als notwendiges Betriebsvermögen zuzurechnen sei, was der Zugehörigkeit zum gewillkürten Betriebsvermögen eines anderen BgA entgegenstehe.

Wegen der Einzelheiten wird auf die Finanzgerichtsakte, die dem Finanzgericht vorliegenden Akten des Finanzamts und die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 16.06.2015 verwiesen.

Entscheidungsgründe:

Die Klägerin hat mit ihrer Klage keinen Erfolg.

Die Klägerin (die A. mit ihrem BgA Beteiligung) war nicht berechtigt, ihren Gewinn mit den Verlusten des BgA Hallenschwimmbad zu verrechnen, da im Streitjahr insoweit kein steuerlich anzuerkennender Querverbund vorlag.

Die A. ist als jPÖR gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG mit dem Einkommen aus ihren BgA unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig.

BgA von jPÖR sind gemäß § 4 Abs. 1 KStG alle Einrichtungen (mit Ausnahme von Hoheitsbetrieben), 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. Die Absicht, Gewinn zu erzielen und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich.

Zu den BgA gehören gemäß § 4 Abs. 3 KStG auch Betriebe, die der Versorgung der Bevölkerung mit Wasser, Gas, Elektrizität oder Wärme, dem öffentlichen Verkehr oder dem Hafenbetrieb dienen.

Die Beteiligung einer jPÖR an einer Mitunternehmerschaft im Sinne des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG begründet einen Betrieb gewerblicher Art (R 6 Abs. 2 Satz 2 KStR 2004).

Unstrittig stellt somit der Betrieb des Hallenbades einen BgA dar, da sich diese nachhaltige wirtschaftliche Tätigkeit aus der Gesamttätigkeit der A. wirtschaftlich heraushebt. Ob hinsichtlich des Betriebens des Freibades, der Versorgungsbetriebe und der Verkehrsbetriebe auf das Halten der Beteiligungen an sich oder auf die dahinterstehenden Tätigkeiten abzustellen ist, kann dahinstehen, da auch im letzteren Fall kein Querverbund mehr zusammen mit dem Hallenbadbetrieb hergestellt werden kann.

Die Ergänzung des § 4 KStG um einen Absatz 6, in dem die Zusammenfassung mehrerer BgA geregelt wurde, findet für das Streitjahr 2008 noch keine Anwendung, da sie gemäß § 34 Abs. 1 KStG erst ab dem Veranlagungszeitraum 2009 Geltung erlangte.

Aber bereits nach der bisherigen Verwaltungsmeinung und ständigen Rechtsübung, die auf der Rechtsprechung des BFH basierte, war die Zusammenfassung mehrerer BgA – und damit eine gegenseitige Gewinn-/Verlustverrechnung – grundsätzlich nicht ausgeschlossen (vgl. R 7 Abs. 1 Satz 1 KStR 2004). Gleichartige BgA konnten zusammengefasst werden. Nicht gleichartige BgA konnten hiernach jedoch nur zusammengefasst werden, wenn zwischen ihnen nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht bestand (vgl. H 7 (nicht gleichartige Betriebe gewerblicher Art) KStH 2004 unter Verweis auf den BFH-Beschluss vom 16.01.1967 GrS 4/66, BStBl III 1967, 240 und das BFH-Urteil vom 19.05.1967 III 50/61, BStBl III 1967, 510). Der Prüfung bedurfte es nicht, wenn Versorgungsbetriebe, Verkehrsbetriebe, Hafenbetriebe und Flughafenbetriebe einer Gemeinde zusammengefasst wurden (H 7 (nicht gleichartige Betriebe gewerblicher Art) KStH 2004). Die Zusammenfassung von BgA mit

Hoheitsbetrieben war steuerrechtlich nicht zulässig (H 7 (Betriebe gewerblicher Art mit Hoheitsbetrieben) KStH 2004 (unter Verweis auf das BFH-Urteil vom 10.07.1962 I 164, 59 S, BStBl III 1962, 448).

Im Streitfall kann im Veranlagungszeitraum 2008 der BgA Hallenbad nicht mit dem BgA Beteiligung zusammengefasst werden, da weder Gleichartigkeit noch eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht vorlagen.

1. Die A. hat den BgA Freibad bereits durch eine Zuordnungsentscheidung mit den BgA Versorgungsbetriebe und BgA Verkehrsbetriebe zusammengefasst

Im Rahmen der gemeinsamen Gewinnermittlung dieser drei BgA innerhalb der KG hat die A. eine eindeutige Zuordnung dahin gehend getroffen, dass sie den in die KG eingebrachten Freibadbetrieb (StB) den übrigen, ebenfalls in die KG eingegliederten Kommunalunternehmen zuordnen wollte. Der BgA Hallenbad kann mit dem zusammengefassten BgA Beteiligung mithin keinen steuerlichen Querverbund mehr begründen.

Die von der Klägerin geäußerte Rechtsauffassung, wonach eine Verlustverrechnung unabhängig von der gesellschaftsrechtlichen Strukturierung von öffentlichen Einrichtungen möglich sein soll, geht insoweit an der Problematik vorbei, als durch die gesellschaftsvertraglichen Regelungen eine Zuordnung der verschiedenen BgA vorgenommen wurde, an die die A. auch hinsichtlich der Gewinn-/Verlustverrechnung gebunden ist.

1.1 Das Hallenbad gehört nicht zu den in H 7 (nicht gleichartige Betriebe gewerblicher Art) Satz 2 KStH 2004 genannten – hinsichtlich der Zusammenfassung privilegierten – BgA (kommunaler Versorgungsbetrieb, Verkehrsbetrieb, Hafenbetrieb o.ä.).

1.2 Der BgA Hallenbad ist mit dem zusammengefassten BgA Beteiligung nicht gleich-artig. Der BgA Beteiligung wird nicht vom BgA Freibad, der im Streitjahr als Stadt-bäder A. GmbH geführt wurde, geprägt, da diesem im Streitjahr in Relation zur Stadtwerke A. GmbH und zur Stadtverkehr A. GmbH eine nur untergeordnete wirtschaftliche Bedeutung zukam. Auch der Personalbedarf für die Stadtbäder A. GmbH war gegenüber den beiden anderen Gesellschaften nicht dominant. Es kann dahinstehen, ob die Versorgungs- oder die Verkehrsbetriebe das größere Gewicht haben, das Freibad ist jedenfalls nicht der bedeutendste Teil des zusammengefassten BgA Beteiligung. Da der BgA Beteiligung im Streitjahr somit nicht von der Tätigkeit der Stadtbäder A. GmbH geprägt wurde, ist der BgA Hallenbad weder nach seinem Zweck, seiner Funktion noch seinem äußeren Erscheinungsbild mit diesem BgA gleichartig.

1.3 Zwischen dem zusammengefassten BgA Beteiligung und dem BgA Hallenbad bestand im Streitjahr zudem nach dem Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse objektiv keine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung von einigem Gewicht. Eine solche Verflechtung hätte allenfalls durch das BHKW begründet werden können, das auch für die Versorgungsbetriebe genutzt wird. Im Streitjahr wurde das BHKW jedoch beim Hallenbad nicht eingesetzt.

2. Die Klägerin kann sich auch nicht darauf berufen, dass das Finanzamt in den Vorjahren die Verlustverrechnung ungehindert zugelassen hat. Nach dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung ist das

Finanzamt an seine frühere Rechtsansicht nicht gebunden. Ein Vertrauenstatbestand, wonach die Klägerin im Hinblick auf die bisherige Beurteilung disponiert hätte, ist nicht ersichtlich.

3. Da die Voraussetzungen eines steuerlichen Querverbundes mit dem Hallenbad nicht vorliegen, bedarf es keiner näheren Erörterung, wie sich die Mitbenutzung des Hallenbades für das Schulschwimmen steuerlich auswirkt.

4. Auch mit ihrem Hilfsantrag hat die Klägerin keinen Erfolg.

Hilfsweise hat die Klägerin beantragt, die Beteiligung der an der KG als gewillkürtes Betriebsvermögen des BgA Hallenbad zu behandeln, um so eine Verlustverrechnung durchführen zu können.

Es kann im Ergebnis dahinstehen, ob im Streitfall die Voraussetzungen für die Bildung gewillkürten Betriebsvermögens im Streitjahr vorlagen. Entscheidend für eine Zusammenfassung von BgA – und in der Folge für eine Gewinn-/Verlustverrechnung im Rahmen eines steuerlichen Querverbundes – ist nicht, ob die Kommune eine zivil-/handelsrechtliche Rechtsform findet, die einen gesellschaftsrechtlichen Bezug zwischen zwei BgA herstellt, sondern vielmehr, ob die BgA, wenn sie – wie im Streitfall – nicht gleichartig sind – unbeschadet der zivilrechtlichen Rechtsform – eine enge wechselseitige technisch-wirtschaftliche Verflechtung aufweisen. Wie bereits oben unter Tz. 1.3. dargestellt, ist ein solcher Bezug zwischen dem BgA Hallenbad und dem BgA Beteiligung materiell nicht gegeben. Eine lediglich zivil-/handelsrechtliche Verbindung (hier: Erfassung der KG-Beteiligung als gewillkürtes Betriebsvermögen des BgA Hallenbades) kann hierüber nicht weghelfen.

Dieser Vorrang der Regelungen über die steuerlich relevante Zusammenfassung nicht gleichartiger BgA gegenüber rein gesellschaftsrechtlichen Gestaltungen entspricht auch den tradierten Verwaltungsgrundsätzen. So war schon in R 7 Abs. 2 KStR 2004 ausgeführt worden, dass die Zusammenfassung von Betrieben gewerblicher Art in Kapitalgesellschaften zwar grundsätzlich anzuerkennen sei, dies jedoch nicht für die Zusammenfassung von Gewinn- und Verlustbetrieben gelte, wenn diese als BgA nach den allgemeinen Grundsätzen nicht hätten zusammengefasst werden können.

Die Kosten des Verfahrens hat die Klägerin zu tragen, da sie mit ihrer Klage keinen Erfolg hat (§ 135 Abs. 1 FGO).

Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zuzulassen, da die Frage, ob eine steuerrechtlich beachtliche Zusammenfassung von BgA unabhängig von zuvor getroffenen gesellschaftsrechtlichen Zuordnungen erfolgen kann, bisher noch nicht höchstrichterlich entschieden ist. Diese Rechtsfrage hat grundsätzliche Bedeutung für kommunalwirtschaftliche Betätigungen – unbeschadet der Tatsache, dass es sich bei der für 2008 geltenden Rechtslage lediglich um mittlerweile überkommenes (Übergangs-) Recht handelte.