

## **Tenor**

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Nürnberg vom 16. Juni 2015 - 1 K 1305/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Nürnberg zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

## **Tatbestand**

[1] I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine Stadt, wendet sich gegen die Festsetzung der Körperschaftsteuer für einen Betrieb gewerblicher Art (BgA) hinsichtlich der Beteiligung an einer KG (BgA Beteiligung).

[2] Die Klägerin war im Streitjahr (2008) alleinige Kommanditistin der im Jahr 2000 gegründeten A-AG & Co. KG (A-KG). Komplementärin der A-KG war die nicht am Kapital beteiligte A-AG. Die A-KG hielt im Streitjahr Beteiligungen an drei kommunalen Gesellschaften, nämlich der Stadtwerke ... GmbH -- StW-GmbH-- (74,9 %), deren Geschäftszweck in der Versorgung der Stadt mit Strom, Wärme und Wasser bestand, an der Stadtverkehr ... GmbH --StV-GmbH-- (100 %), die den öffentlichen Nahverkehr betrieb, und an der Stadtbäder ... GmbH --StB-GmbH-- (100 %), die das Freibad und ein Blockheizkraftwerk betrieb.

[3] Zwischen der A-KG und den drei Beteiligungsgesellschaften bestand jeweils ein Gewinnabführungsvertrag. Das für die A-KG zuständige Finanzamt ... behandelte die Beteiligungsgesellschaften als Organgesellschaften der A-KG und erließ entsprechende Feststellungsbescheide.

[4] Das Verluste erwirtschaftende städtische Hallenbad wurde von der Klägerin in eigener Trägerschaft betrieben und als BgA behandelt (BgA Hallenbad). Die StB-GmbH führte die Geschäfte des Hallenbads im Namen und auf Rechnung der Klägerin. Diese erfasste die Kommanditbeteiligung an der A-KG als gewillkürtes Betriebsvermögen des BgA Hallenbad und gelangte dadurch im Rahmen der Gewinnermittlung des BgA Hallenbad zu einer Saldierung der Verluste aus dem Betrieb des Hallenbads --im Streitjahr waren dies ./ 421.309 EUR-- 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 2007.

[5] Für das Streitjahr kam das FA nach einer Außenprüfung zu dem Ergebnis, dass die Beteiligung an der A-KG als ein eigenständiger BgA erfasst und besteuert werden müsse. Es erließ am 28. August 2012 einen entsprechenden Körperschaftsteuerbescheid betreffend den BgA "Halten einer Kommanditbeteiligung an der (A-KG)", in dem die Verluste aus dem Betrieb des Hallenbads nicht gewinnmindernd zum Ansatz kamen und mit dem die Körperschaftsteuer für das Streitjahr auf ... EUR festgesetzt wurde.

[6] Die dagegen erhobene Klage blieb ohne Erfolg. Das Finanzgericht (FG) Nürnberg hat sie mit Urteil vom 16. Juni 2015 1 K 1305/13 (abgedruckt in Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2016, 592) als unbegründet abgewiesen.

[7] Gegen das FG-Urteil richtet sich die auf Verletzung materiellen Rechts gestützte Revision der Klägerin.

[8] Während des Revisionsverfahrens hat das FA --mit Bescheid vom 4. Mai 2016-- den angefochtenen Bescheid unter Berufung auf einen geänderten Gewinnfeststellungsbescheid betreffend die A-KG geändert und die Körperschaftsteuer auf ... EUR herabgesetzt. Der Streitstoff ist dadurch nicht berührt worden.

[9] Die Klägerin beantragt (sinngemäß), das FG-Urteil, den Änderungsbescheid vom 4. Mai 2016 und den Bescheid vom 28. August 2012 aufzuheben.

[10] Das FA beantragt, die Revision als unzulässig zu verwerfen, hilfsweise, das Rechtsmittel als unbegründet zurückzuweisen.

### **Entscheidungsgründe**

[11] II. Die Revision erweist sich als im Ergebnis begründet und führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache an das FG.

[12] 1. Entgegen der Auffassung des FA ist die Revision zulässig. Die Revisionsbegründung wird den gesetzlichen Anforderungen gerecht.

[13] Wendet sich der Revisionskläger gegen die materielle Sicht des FG, so hat er die Umstände zu bezeichnen, aus denen sich die Rechtsverletzung ergibt (§ 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das umfasst auch Angaben dazu, aus welchen Gründen der Revisionskläger das erstinstanzliche Urteil als unrichtig erachtet. Demgemäß gehört nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) zu einer ordnungsgemäßen Revisionsbegründung u.a. die Auseinandersetzung mit den Gründen des angefochtenen FG-Urteils. Der Revisionskläger muss neben der Rüge eines konkreten Rechtsverstosses die Gründe tatsächlicher oder rechtlicher Art angeben, die nach seiner Auffassung das erstinstanzliche Urteil als unrichtig erscheinen lassen. Erforderlich ist damit eine zumindest kurze Auseinandersetzung mit den Gründen des angefochtenen Urteils, aus der zu erkennen ist, dass der Revisionskläger die Begründung dieses Urteils und sein eigenes Vorbringen überprüft hat (ständige Rechtsprechung, s. z.B. Senatsbeschluss vom 9. März 2016 I R 79/14, BFH/NV 2016, 1039, m.w.N.).

[14] Die Klägerin wiederholt zwar in ihrer Revisionsbegründung zu großen Teilen ihr Vorbringen aus der erstinstanzlichen Klagebegründung. Sie befasst sich jedoch auch mit der Argumentation des FG und stellt dieser ihre eigene Rechtsauffassung entgegen. So stellt sie die Auffassung des FG heraus, eine Zusammenfassung des BgA Hallenbad sei aufgrund der gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit der drei GmbH mit der A-KG nur mit deren ihrerseits bereits zusammengefassten Betrieben möglich, und setzt dem ihre Auffassung entgegen, der zufolge auch die Möglichkeit einer davon abweichenden Zusammenfassungsreihenfolge bestehen müsse. Damit ist dem Begründungserfordernis Genüge getan.

[15] 2. Das angefochtene Urteil ist aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, weil der nach Erlass des FG-Urteils ergangene Änderungsbescheid vom 4. Mai 2016 an die Stelle des ursprünglich angefochtenen Bescheids getreten ist. Dem FG-Urteil liegt infolgedessen ein nicht mehr existierender Bescheid zugrunde und das angefochtene Urteil kann deswegen keinen Bestand mehr haben. Da die vom FG festgestellten tatsächlichen Grundlagen des Streitstoffs durch die Änderung des angefochtenen Bescheids unberührt geblieben sind, bedarf es keiner Zurückverweisung der Sache gemäß § 127 FGO (z.B. Senatsurteil vom 26. Februar 2014 I R 56/12, BFHE 245, 143, BStBl II 2014, 703). Das finanzgerichtliche Verfahren leidet nicht an einem Verfahrensmangel, so dass die vom FG insoweit getroffenen tatsächlichen Feststellungen durch die Aufhebung des Urteils nicht weggefallen sind; sie bilden daher nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des Senats.

[16] 3. Der Senat kann auf der Grundlage der bisherigen tatrichterlichen Feststellungen nicht abschließend über die Klage entscheiden. Die Sache wird daher gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückverwiesen.

[17] a) 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 vor Inkrafttreten der Änderungen des Jahressteuergesetzes 2009 vom 19. Dezember 2008 (BGBl I 2008, 2794, BStBl I 2009, 74) --KStG-- unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtig. Der angefochtene Bescheid beruht auf der von der Vorinstanz nicht infrage gestellten Annahme, die Klägerin habe im Streitjahr mit ihrer Beteiligung an der A-KG einen BgA unterhalten. Ob das zutrifft, lässt sich anhand der vom FG getroffenen Feststellungen jedoch nicht beurteilen.

[18] aa) 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. Beteiligt sich eine juristische Person des öffentlichen Rechts an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft, wird hierdurch ein Betrieb gewerblicher Art begründet (Senatsurteil vom 25. März 2015 I R 52/13, BFHE 250, 46, BStBl II 2016, 172). Dies beruht auf der Vorstellung, dass die aus der Beteiligung bezogenen Gewinnanteile Einkünfte des Gesellschafters aus Gewerbebetrieb darstellen (§ 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes in der für das Streitjahr geltenden Fassung --EStG--) und dass die einzelnen Mitunternehmer --entsprechend dem ertragsteuerrechtlichen Grundsatz der transparenten Behandlung der Mitunternehmerschaften-- selbst als Gewerbetreibende und Steuersubjekte behandelt werden. Mit der Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb werden somit regelmäßig die tatbestandlichen Voraussetzungen des § 4 Abs. 1 KStG erfüllt, begrifflich ist insbesondere auch der Rahmen einer Vermögensverwaltung überschritten (Senatsurteil in BFHE 250, 46, BStBl II 2016, 172; s.a. Senatsurteil vom 25. Mai 2011 I R 60/10, BFHE 234, 59, BStBl II 2011, 858, zum insoweit vergleichbaren Fall des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs i.S. von § 14 der Abgabenordnung --AO--).

[19] bb) Ob die A-KG im Streitjahr i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 2 EStG gewerblich tätig gewesen ist, kann den Feststellungen im angefochtenen Urteil nicht entnommen werden.

[20] aaa) Zur Betätigung der A-KG hat das FG lediglich festgestellt, dass sie im Streitjahr Gesellschafterin der StW-GmbH, der StV-GmbH und der StB-GmbH gewesen ist. Das Halten von Kapitalgesellschaftsanteilen ist jedoch grundsätzlich keine wirtschaftliche Betätigung, sondern ist

dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen. Eine andere Beurteilung kann allerdings in Betracht kommen, wenn die Körperschaft 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 Kapitalgesellschaft ausübt und damit durch sie unmittelbar selbst am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt (Senatsurteile vom 17. Dezember 1969 I 252/64, BFHE 98, 152B, BStBl II 1970, 257; vom 30. Juni 1971 I R 57/70, BFHE 103, 56, BStBl II 1971, 753; vom 9. April 2008 I R 43/07, BFH/NV 2008, 1848; vom 25. August 2010 I R 97/09, BFH/NV 2011, 312). Allein das Streben nach Einfluss auf die Beteiligungsgesellschaften reicht nicht aus (BFH-Urteil vom 4. März 1980 VIII R 150/76, BFHE 130, 157, BStBl II 1980, 389).

[21] Feststellungen zu diesen Kriterien hat das FG nicht getroffen. Die Angabe im Urteilstatbestand, bei der A-KG habe es sich um eine "Holdinggesellschaft" gehandelt, in der die Klägerin "aufgrund der Gesellschaftsverträge eine beherrschende Stellung innegehabt" habe, besagt nichts über ein Agieren der A-KG als geschäftsleitende Holding hinsichtlich der drei Beteiligungsgesellschaften.

[22] bbb) Ob die A-KG außer dem Halten der Kapitalgesellschaftsbeteiligungen noch andere -- eigenbetriebliche-- Aktivitäten entfaltet hat, die als gewerblich eingestuft werden könnten, ist dem Tatbestand des angefochtenen Urteils ebenfalls nicht zu entnehmen. Allerdings haben das FA in seiner Einspruchsentscheidung und die Klägerin in ihrer Revisionsbegründung ausgeführt, die A-KG habe seit 2003 auch EDV-Dienstleistungen gegenüber den Beteiligungsgesellschaften erbracht. Da über die Revision jedoch auf der Basis der tatrichterlichen Feststellungen des FG zu entscheiden ist, die vorliegend zu einer gewerblichen Betätigung der A-KG als EDV-Dienstleisterin und zu einer möglicherweise bestehenden engen wirtschaftlichen Verknüpfung dieser Tätigkeit mit dem Halten der GmbH-Beteiligungen keinerlei Angaben enthalten, kann der Senat diesen Umstand seiner Entscheidung nicht zugrunde legen.

[23] cc) Die Beteiligung der Klägerin an der A-KG kann nicht unabhängig von einer tatsächlichen wirtschaftlichen Betätigung dieser Gesellschaft jedenfalls deshalb als BgA i.S. des § 4 KStG angesehen werden, weil die einzige persönlich haftende Gesellschafterin der A-KG eine AG ist.

[24] Die Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG, der zufolge die mit Einkünfteerzielungsabsicht unternommene Tätigkeit einer Personengesellschaft, die keine originär gewerbliche Betätigung ausübt und bei der ausschließlich eine oder mehrere Kapitalgesellschaften persönlich haftende Gesellschafter sind und nur diese oder Personen, die nicht Gesellschafter sind, zur Geschäftsführung befugt sind (gewerblich geprägte Personengesellschaft), in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt, ist im Rahmen des § 4 KStG nicht anwendbar (so auch Bundesministerium der Finanzen --BMF--, Schreiben vom 21. Juni 2017, BStBl I 2017, 880, Rz 7; Schiffers, Deutsche Steuer-Zeitung --DStZ-- 2014, 675, 679; Bott in Ernst & Young, KStG, § 4 Rz 57.1; Gosch/Märtens, KStG, 3. Aufl., § 4 Rz 59; Paetsch in Rödder/ Herlinghaus/Neumann, KStG, § 4 Rz 32; Meier/Smelka in Herrmann/Heuer/Raupach, § 4 KStG Rz 29). Denn § 4 Abs. 1 Satz 1 KStG enthält eine eigenständige, von den einkommensteuerrechtlichen Begriffen des Gewerbebetriebs und gewerblicher Einkünfte unabhängige und ausschließlich tätigkeitsbezogene Definition des Betriebs gewerblicher Art. Die Fiktion gewerblicher Einkünfte nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 Satz 1 EStG wird durch § 4 Abs. 1 KStG nicht aufgegriffen (s.a. Senatsurteil in BFHE 234, 59, BStBl II 2011, 858, und BFH-Urteil vom 18. Februar 2016 V R 60/13, BFHE 253, 228, BStBl II 2017, 251 zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gemäß § 14 AO).

[25] Auch der Zweck des § 4 KStG gebietet keine Besteuerung der von einer juristischen Person des öffentlichen Rechts durch die Beteiligung an einer ausschließlich vermögensverwaltend tätigen, gewerblich geprägten Personengesellschaft erzielten Einkünfte. Die Besteuerung der BgA von juristischen Personen des öffentlichen Rechts soll in erster Linie Wettbewerbsverzerrungen zu Lasten der privaten Wirtschaft verhindern, die entstehen würden, wenn sich die öffentliche Hand außerhalb ihrer hoheitlichen Tätigkeit wirtschaftlich betätigen könnte, ohne besteuert zu werden (vgl. Senatsurteil vom 12. Juli 2012 I R 106/10, BFHE 238, 98, BStBl II 2012, 837, m.w.N.). Den vermögensverwaltenden Tätigkeiten misst der Gesetzgeber demgegenüber offenkundig keine Bedeutung im Hinblick auf die Wettbewerbsneutralität zu (Senatsurteil in BFHE 234, 59, BStBl II 2011, 858; BFH-Urteil in BFHE 253, 228, BStBl II 2017, 251). Soweit demgegenüber aus Gründen der Gleichbehandlung mit der Privatwirtschaft eine Besteuerung der öffentlichen Hand auch im Hinblick auf die Beteiligung an lediglich gewerblich geprägten Personengesellschaften für geboten erachtet wird (so Storg, DStZ 2011, 784, 786), sieht der Senat hierfür mangels wettbewerblicher Relevanz der Vermögensverwaltung keinen hinreichenden Grund.

[26] dd) Eine wirtschaftliche Betätigung der A-KG kann sich nicht allein daraus ergeben, dass diese mit den drei gewerblich tätigen Beteiligungsgesellschaften Gewinnabführungsverträge geschlossen hat, um im Rahmen von körperschaftsteuerrechtlichen Organschaften gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 KStG die Zurechnung der Einkommen zu erreichen. Das ergibt sich schon daraus, dass ein Organschaftsverhältnis mit einer Personengesellschaft als Organträgerin gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 KStG voraussetzt, dass die Personengesellschaft ihrerseits eine Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 i.V.m. Abs. 2 EStG ausübt, d.h. originär gewerblich tätig ist. Fehlt es an dieser Voraussetzung, treten die Rechtsfolgen einer Organschaft nicht ein.

[27] ee) Schließlich ist die Beteiligung der Klägerin an der A-KG nicht schon deshalb als BgA zu beurteilen, weil das für die A-KG zuständige Finanzamt durch Gewinnfeststellungsbescheid für das Streitjahr die Erzielung gewerblicher Einkünfte festgestellt und diese der Klägerin als Kommanditistin zugerechnet hat. Im Feststellungsverfahren einer Personengesellschaft, an der eine juristische Person des öffentlichen Rechts beteiligt ist, wird nicht darüber entschieden, inwiefern die juristische Person des öffentlichen Rechts mit ihrer Beteiligung einen BgA unterhält (vgl. BFH-Beschluss vom 27. November 2012 IV B 64/12, BFH/NV 2013, 514; BMF-Schreiben in BStBl I 2017, 880, Rz 1; s.a. wiederum das Senatsurteil in BFHE 234, 59, BStBl II 2011, 858 zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach § 14 AO).

[28] b) Das FG ist von einer anderen rechtlichen Beurteilung ausgegangen. Sein Urteil ist deshalb aufzuheben und die Sache ist an die Vorinstanz zurückzuverweisen, damit im zweiten Rechtsgang die erforderlichen Feststellungen zu Art und Umfang der wirtschaftlichen Betätigung der A-KG getroffen werden können. Angesichts dieses Verfahrensstands besteht für den Senat gegenwärtig keine Veranlassung, sich mit den zwischen den Beteiligten im Übrigen noch streitigen Rechtsfragen zu befassen.

[29] 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.