

VOLLTEXTSERVICE

Verkauf einer Beteiligung: Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder Zweckbetrieb?

FG Sachsen, Urteil v. 14.01.2020 – 3 K 492/13

Tatbestand

Zwischen den Beteiligten ist einzig noch streitig, ob der im Streitjahr 2004 seitens der Rechtsvorgängerin der Klägerin vereinnahmte Veräußerungserlös aus dem Verkauf einer Beteiligung an einem Tochterunternehmen im Rahmen eines Zweckbetriebes i.S.d. § 68 Nr. 9 der Abgabenordnung (AO) erwirtschaftet wurde.

Die Klägerin, eine mit Vertrag vom gegründete gemeinnützige GmbH, ist Rechtsnachfolgerin der (nachfolgend G-GmbH). In den Jahren war die G-GmbH Alleingesellschafterin der A GmbH, die ihrerseits Alleingesellschafterin der B GmbH war. Die G-GmbH vereinnahmte insbesondere Beteiligungserträge und Mieteinnahmen. Ihre Beteiligung an der A GmbH veräußerte die G-GmbH am für EUR an den - Verein e.V.

Im Rahmen einer Außenprüfung vertrat die Prüferin die Auffassung, dass die Leistungen der G-GmbH im Bereich der Auftragsforschung in den Jahren nicht dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a des Umsatzsteuergesetzes (UStG), sondern dem Regelsteuersatz unterlägen. Als Begründung führte sie aus, dass die Klägerin die Finanzierungsvoraussetzung des § 68 Nr. 9 AO in diesen Jahren nicht erfülle. So sei die Umsatzsteuer in die Vergleichsrechnung mit einzubeziehen. Hinzu komme, dass die Beteiligungserträge und Mieteinnahmen nicht der unschädlichen Vermögensverwaltung zuzurechnen seien. Der Beklagte folgte der Auffassung der Prüferin und änderte die streitgegenständliche Umsatzsteuerbescheide unter Verweis auf § 164 Abs. 2 AO entsprechend. Die gegen die Änderungsbescheide eingelegten Einsprüche der Klägerin wies der Beklagte mit Entscheidung vom 04.03.2013 als unbegründet zurück.

In dem sich anschließenden finanzgerichtlichen Verfahren entschied der erkennende Senat am 29.04.2014 mit Zwischenurteil gemäß § 99 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO), dass im Rahmen des § 68 Nr. 9 der Abgabenordnung (AO) zu den schädlichen Einnahmen nur die entsprechenden Nettozuflüsse zählen, nicht aber auch die auf sie entfallende Umsatzsteuer sowie, dass zu der im Rahmen des § 68 Nr. 9 AO unschädlichen Vermögensverwaltung nicht auch die Einnahmen (Beteiligungserträge und Mieteinnahmen) gehören, die die Rechtsvorgängerin der Klägerin in den Streitjahren von ihrer Tochtergesellschaft erhalten habe.

WINHELLER

Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Tower 185

Friedrich-Ebert-Anlage 35-37

60327 Frankfurt am Main

Tel.: +49 (0)69 76 75 77 80

Fax: +49 (0)69 76 75 77 810

E-Mail: info@winheller.com

Internet: www.winheller.com

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin

Hamburg | München

Auf die Revision der Klägerin wurde das Zwischenurteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 29.04.2014 seitens des Bundesfinanzhofs (BFH) mit Urteil vom 10.05.2017 insoweit aufgehoben, als das Halten von Beteiligungen und die sich hieraus ergebenden Beteiligungserträge nicht als Teil der Vermögensverwaltung nach § 68 Nr. 9 i.V.m. § 64 Abs. 1 AO und § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a UStG behandelt wurden. Nach Ansicht des BFH erstreckt sich die Vermögensverwaltung auch auf diese nichtunternehmerischen (nichtwirtschaftlichen) Tätigkeiten.

Zur Fortführung des Verfahrens und im Nachgang zum Urteil des BFH vom 10.05.2017 ermittelte der Beklagte in Abstimmung mit dem Landesamt für Finanzen die Finanzierungsgrenzen des § 68 Nr. 9 AO neu. Dabei ordnete er den im Jahr erzielten Erlös aus der Veräußerung der Beteiligung an der A GmbH i.H.v. EUR dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu. Das Verhältnis der Zuschüsse/Vermögensverwaltung zu den Entgelten lag nach den Berechnungen des Beklagten für das

Jahr bei 45,69 %

Jahr bei 48,64 %

Jahr bei 33,90 %

Jahr bei 52,63 %.

Unter Heranziehung der "Drei-Jahre-Betrachtung", wie sie der Beklagte im Anschluss an die einschlägige Verwaltungsvorschrift des BMF vom 22.09.1999, BStBl. I 1999, 944 Tz. III 5 und in Abstimmung mit der Klägerin zugrunde legt, kam er zu der Auffassung, dass für die Jahre und der ermäßigte Steuersatz Anwendung findet. Hingegen sei im Jahr die Finanzierungsgrenze überschritten, was – aufgrund der "Drei-Jahre-Betrachtung" auch für das Jahr gelte.

Die Klägerin wendet sich nunmehr gegen die Zuordnung des Erlöses aus der Veräußerung ihrer Beteiligung an der A GmbH zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Sie führt aus, der Beklagte wiederhole den fehlerhaften Denkansatz, die Finanzierung des vormaligen Instituts gGmbH nach rein ertragssteuerlichen Grundsätzen zu beurteilen. Durch das Urteil des BFH vom 10.05.2017 sei klargestellt worden, dass § 68 Nr. 9 AO eine Sondervorschrift darstelle, deren Anwendung vorrangig zu § 69 AO zu beachten sei. Aus der Anwendung des § 68 Nr. 9 AO resultiere die ertragssteuerliche Zuordnung zur Auftragsforschung entweder zum Zweckbetrieb oder zum steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Gleichzeitig entscheide die Rechtsnorm darüber, ob der ermäßigte Umsatzsteuersatz (Zweckbetrieb) oder der Regelsteuersatz (steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) zur Anwendung gelange. Wenn die Zuordnung der Beteiligungserträge – wie vom BFH entschieden – nicht der ertragssteuerlichen Systematik folge, dann müsse der abgabenrechtliche Zuordnungsmaßstab zur Anwendung kommen. Nach diesem stelle die Veräußerung der Beteiligung den letzten Akt der Vermögensverwaltung dar; folgerichtig sei der Veräußerungserlös dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen und damit auch den "unschädlichen" Einnahmen i.S.d. § 68 Nr. 9 AO. Infolge dessen überwögen die Einnahmen aus Zuwendungen und Vermögensverwaltung mit der Folge, dass auch in den Jahren 2004 und 2005 für die Auftragsforschung der ermäßigte Steuersatz zur Anwendung komme.

Die Klägerin beantragt,

1. den Umsatzsteuerbescheid vom in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer auf EUR herabgesetzt wird.
2. den Umsatzsteuerbescheid vom in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer auf EUR herabgesetzt wird.
3. hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er trägt vor, entgegen der Auffassung der Klägerin sei der Erlös aus der Veräußerung der Beteiligung an der A GmbH i.H.v. EUR dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der Klägerin zuzuordnen. Bei dieser Beurteilung verkenne er nicht, dass nach der Rechtsprechung des BFH das Halten von Beteiligungen und die sich hieraus ergebenden Beteiligungserträge zur Vermögensverwaltung nach § 68 Nr. 9 i.V.m. § 64 Abs. 1 AO und § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG gehören. Jedoch sei der Erlös aus der Veräußerung einer Beteiligung nicht mit den aus dem Halten der Beteiligung erzielten Erträgen gleichzusetzen und folglich nicht zwangsläufig dem nichtunternehmerischen Bereich zuzuordnen. So könne das Erwerben, Halten und Veräußern einer gesellschaftsrechtlichen Beteiligung dann eine unternehmerische Tätigkeit darstellen, wenn die Beteiligung nicht um ihrer selbst willen gehalten werde, sondern der Förderung einer bestehenden oder beabsichtigten unternehmerischen Tätigkeit diene. Im Streitfall habe die Klägerin über die Vermietung wesentlicher Betriebsgrundlagen an ihre Tochter- und Enkelgesellschaften und über die engen personellen Verflechtungen und Einflussnahmen auf diese nahezu unmittelbar selbst am wirtschaftlichen Verkehr teilgenommen. Umsatzsteuerlich habe sogar eine Organschaft vorgelegen. Die Klägerin habe die Beteiligung mithin nicht um ihrer selbst willen gehalten.

Am 14.01.2020 hat in den Räumen des Gerichts die mündliche Verhandlung stattgefunden. Der Beklagte hat sich bereit erklärt, dem Klagebegehren für die Jahre und abzuweichen. Daraufhin haben die Beteiligten den Rechtsstreit insoweit übereinstimmend in der Hauptsache für erledigt erklärt.

Wegen weiterer Sachverhaltseinzelheiten wird auf die Schriftsätze der Beteiligten sowie die dem Gericht vorliegenden Akten Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

I.

Die zulässige Klage ist – soweit ihr nicht durch den Beklagten abgeholfen wurde - unbegründet. Die geänderten Umsatzsteuerbescheide der Jahre und vom in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Die Klägerin muss die in den Streitjahren aus ihrer Tätigkeit im Rahmen der Auftragsforschung erzielten Umsätze zum Regelsteuersatz versteuern.

1. Durch die Leistungen, welche die Rechtsvorgängerin der Klägerin im Bereich der Auftragsforschung gegen Entgelt erbracht hat, wurden in den Streitjahren unstreitig steuerpflichtige Umsätze im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 UStG erzielt.

2. Diese Umsätze unterliegen – entgegen der Auffassung der Klägerin - dem Regelsteuersatz.

Die Voraussetzungen des § 12 Nr. 8a UStG i.V.m. § 68 Nr. 9 AO - auf den sich die Klägerin beruft - liegen in den noch offenen Streitjahren nicht vor. Vielmehr hat sie ihre Einnahmen in den Jahren und überwiegend im Rahmen von Leistungsaustauschverhältnissen bezogen und daher keinen Zweckbetrieb i.S.d. § 68 Nr. 9 AO unterhalten.

2.1 § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 1 UStG ermäßigt den Steuersatz für die Leistungen der nach §§ 51 ff. AO steuerbegünstigten Körperschaften. Dies gilt gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 2 UStG i.V.m. § 64 Abs. 1 AO für die Leistungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nur, wenn es sich bei diesem um einen Zweckbetrieb han-

delt. Unabhängig von den Bedingungen der allgemeinen Definition in § 65 AO sind auch "Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen" Zweckbetriebe unter den Voraussetzungen von § 68 Nr. 9 AO. Dies gilt für "Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, deren Träger sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanziert. Überwiegend ist die Finanzierung aus Zuwendungen und Vermögensverwaltung i.d.S., wenn die Einnahmen zu mehr als 50 v.H. aus Quellen stammen, die keine Gegenleistungen für Auftrags- oder Ressortforschung sind oder die aus – nicht unternehmerischer – Vermögensverwaltung stammen (Klein/Gersch Kommentar zur Abgabenordnung, 14. Auflage, § 68 Rz. 16). Es wird mithin auf die Art und den Umfang der Finanzierung abgestellt.

2.2 Entscheidend für die Art der Finanzierung von Zuwendungen i.S.d. § 68 Nr. 9 AO ist, dass es sich um einen Mitteltransfer handelt, der dem Träger einer Wissenschafts- und Forschungseinrichtung ohne Gegenleistung zufließt (Urteil des BFH vom 26.09.2019 V R 16/18 DStR 2019, 2586). Der BFH hat sich diesem Merkmal in seiner Entscheidung vom 10.05.2017 für die Auslegung des Begriffs der Vermögensverwaltung ausdrücklich angeschlossen. Somit ist der Begriff der Vermögensverwaltung nach § 14 AO i.V.m. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 1 UStG dahingehend auszulegen, dass er nur i.S. des Umsatzsteuerrechts nichtunternehmerische (nichtwirtschaftliche) Tätigkeiten wie z.B. das Halten von Gesellschaftsanteilen erfasst, nicht aber auch entgeltliche Leistungen (BFH-Urteil vom 20. März 2014 V R 4/13, BFHE 245, 397, Rz 26, m.w.N. zur Rechtsprechung des Gerichtshofs der Europäischen Union).

2.3 Ausgehend von diesen Grundsätzen kann die Klägerin in den Streitjahren und die in § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchstabe a Satz 1 AO vorgesehene Steuerermäßigung nicht in Anspruch nehmen, weil ihre Leistungen im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ausgeführt wurden, der nicht als Zweckbetrieb anzusehen ist. Dabei legt der Senat seiner Würdigung die nicht in Streit stehende Auffassung der Beteiligten zugrunde, dass für die Frage der überwiegenden Finanzierung i.S.d. § 68 Nr. 9 AO auf den Durchschnittswert bezogen auf einen Dreijahreszeitraum (das Streitjahr und die beiden vorangegangenen Jahre) abzustellen ist, und nicht auf den Wert jedes einzelnen Streitjahres.

Nach dem vom Beklagten ermittelten Verhältnis der Zuwendungen/Vermögensverwaltung zu den Entgelten i.H.v. 45,69 % (), 48,64 % (), 33,90 % () und 52,64 % () scheidet rein rechnerisch in den Jahren und eine überwiegende Finanzierung aus dem Bereich der Zuwendungen oder der Vermögensverwaltung aus. Soweit die Klägerin in diesem Zusammenhang meint, dass der Beklagte bei seiner Berechnung für das Jahr fälschlicherweise den Veräußerungserlös aus ihrer Beteiligung an der A GmbH dem wirtschaftlichen Bereich zugeordnet habe, folgt dem der Senat nicht. Bei dem Verkauf der Gesellschaftsanteile an der A GmbH handelt es sich um ein Leistungsaustauschverhältnis. Anders als beim bloßen Halten von Beteiligungen hat die Klägerin durch den Verkauf ihrer Gesellschaftsanteile eine entgeltliche Leistung gegenüber einem Dritten erbracht. Sie hat damit dem Bereich der Vermögensverwaltung i.S.d. § 68 Nr. 9 AO, der nach Auffassung des Senats insbesondere darauf abstellt, dass dem Träger einer Wissenschafts- und Forschungseinrichtung keine Gegenleistung zufließt, verlassen. Dass es sich ertragssteuerlich dabei um den letzten Akt der Vermögensverwaltung handelt, spielt für die Anwendung des § 68 Nr. 9 AO insoweit keine Rolle.

II.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO.

Die Revision wird nach § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO zugelassen.

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf den §§ 151 Abs. 3, 155 Satz 1 FGO i.V.m. den §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO.