

VOLLTEXTSERVICE

Betriebsaufspaltung in Beteiligungsgesellschaft begründet wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bei gemeinnütziger Stiftung

FG Düsseldorf, Urteil vom 17.09.2013 – Az. 6 K 2430/13 K

Tatbestand

Streitig ist, ob die Einnahmen der Klägerin aus einer Beteiligung an einer vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG, deren Einkünfte auf Grund des § 15 Abs. 3 Nr. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) und auf Grund des Vorliegens einer Betriebsaufspaltung gewerblich sind, steuerpflichtige Einnahmen aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i. S. des § 14 Abgabenordnung (AO) sind.

Die Klägerin ist eine ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigten Zwecken dienende rechtsfähige Stiftung. Zweck der Klägerin ist ausschließlich die Förderung von wissenschaftlichen Zwecken und Vorhaben der Volks- und Berufsbildung

Die Klägerin ist Inhaberin einer 13-prozentigen Beteiligung an der Firma „N-GmbH“ und an der Anteilsgemeinschaft „Q-GmbH & Co. KG“. Die Anteilsgemeinschaft „Q-GmbH & Co. KG“ vermietet ihr gehörende wesentliche Betriebsgrundlagen in Form von Grundstücken und Fabrikgebäuden sowie Maschinen an die Firma „N-GmbH“. An beiden Unternehmen sind die gleichen Personengruppen beteiligt.

Der Beklagte setzte die Körperschaftsteuer der Klägerin für 2006 durch Bescheid vom 3.01.2008 unter dem Vorbehalt der Nachprüfung auf 2.925 € fest. Dabei wurden Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. 15.537 € berücksichtigt.

Durch Körperschaftsteuerbescheid für 2007 vom 17.07.2008 setzte der Beklagte unter dem Vorbehalt der Nachprüfung die Körperschaftsteuer der Klägerin auf 3.110 € fest, dabei berücksichtigte er Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. 16.275 €

Durch Bescheid vom 07.10.2010 setzte der Beklagte unter dem Vorbehalt der Nachprüfung die Körperschaftsteuer der Klägerin für 2008 auf 1.673 € fest, dabei berücksichtigte er Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. 14.993 €.

Durch Körperschaftsteuerbescheid für 2011 vom 25.06.2012 setzte der Beklagte die Körperschaftsteuer für 2011 auf 1.700 € fest, dabei berücksichtigte er Einkünfte aus Gewerbebetrieb i.H.v. 16.377 €.

WINHELLER
Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Corneliusstr. 34, 60325 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: <http://www.winheller.com>

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin

Hamburg | München

Am 8. September 2011 beantragte die Klägerin die Körperschaftsteuerbescheide für 2006, 2007 und 2008 gemäß § 164 Abs. 2 AO insoweit zu ändern, dass die Gewinnanteile an der Anteilsgemeinschaft „Q-GmbH & Co. KG“ nicht mehr bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens berücksichtigt werden.

In allen Jahren beruhen die als Einkünfte aus Gewerbebetrieb berücksichtigten Einnahmen auf gesonderten und einheitlichen Feststellungen von Besteuerungsgrundlagen der Anteilsgemeinschaft „Q-GmbH & Co. KG“.

Der Beklagte lehnte die Änderungsanträge durch Bescheid vom 14.05.2012 ab.

Die Klägerin legte am 11.06.2012 gegen diesen Ablehnungsbescheid Einspruch ein, der durch Einspruchsentscheidung vom 24.06.2013 als unbegründet zurückgewiesen wurde.

Gegen den Körperschaftsteuerbescheid für 2011 legte die Klägerin am 26.06.2012 Einspruch ein, der ebenfalls durch Einspruchsentscheidung vom 24.06.2013 als unbegründet zurückgewiesen wurde. Zur Begründung dieser Entscheidungen berief sich der Beklagte darauf, dass die Klägerin zwar unstreitig an einer Personengesellschaft beteiligt sei, die auf Grund der ausschließlichen Vermietungstätigkeit keine Tätigkeit i. S. des § 15 Abs. 1 Nr. 1 EStG ausübe, sondern nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG als sogenannte gewerblich geprägte Personengesellschaft gewerbliche Einkünfte erziele. Da die Anteilsgemeinschaft „Q-GmbH & Co. KG“ als Besitzunternehmen wesentliche Betriebsgrundlagen an eine gewerblich tätige Kapitalgesellschaft (Betriebsunternehmen) zur Nutzung überlasse und auf Grund der gegebenen personellen Verflechtung eine sog. Betriebsaufspaltung vorliege, sei die Vermietung jedoch keine Vermögensverwaltung mehr, sondern eine gewerbliche Vermietung. Das Besitzunternehmen sei ein Gewerbebetrieb. Der BFH habe sich in seinem Urteil vom 25.5.2011 I R 60/10 lediglich zu einer gewerblich geprägten Personengesellschaft geäußert und nicht zum Fall des Vorliegens einer Betriebsaufspaltung. Die Anteile der Klägerin an der Anteilsgemeinschaft „Q-GmbH & Co. KG“ seien somit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Da die in § 65 AO aufgeführten Voraussetzungen für das Vorliegen eines Zweckbetriebs nicht gegeben seien, unterlägen die Beteiligungserträge der Körperschaftsteuer.

Die Klägerin hat am 11. Juli 2013 Klage wegen Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag 2006, 2007, 2008 und 2011 erhoben.

Die Klägerin ist der Auffassung, dass die Anteilsgemeinschaft „Q-GmbH & Co. KG“ nur auf Grund ihrer gewerblichen Prägung nach § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG und dem auch parallel vorliegenden steuerlichen Rechtsinstitut einer Betriebsaufspaltung gewerbliche Einkünfte erziele. Denn die Tätigkeit der Anteilsgemeinschaft bestehe ausschließlich in der Verpachtung von Grundstücken und Bauten an die „N-GmbH“. Die Klägerin ist der Ansicht, dass nach dem BFH-Urteil vom 25.5.2011 I R 60/10 im Streitfall kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i. S. des § 14 AO vorliege. Wenn bei einer gewerblichen Prägung gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i. S. des § 14 AO vorliege, so müsse dies erst Recht für die Betriebsaufspaltung gelten, bei der bei einer Besitzgesellschaft Gewerblichkeit nur deswegen angenommen werde, weil es sich um ein steuerliches Rechtsinstitut handle. Es sei völlig unerfindlich, warum bei der gesetzlichen Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG kein Gewerbebetrieb i. S. des § 14 AO vorliege, bei dem gesetzlich nicht geregelten Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung ein Gewerbebetrieb i. S. des § 14 AO aber angenommen werde.

Die Klägerin beantragt,

1. die Körperschaftsteuer- und Solidaritätszuschlagsbescheide für 2006, 2007, 2008 und 2011 insoweit zu ändern, dass die Körperschaftsteuer und der Solidaritätszuschlag auf 0 € herabgesetzt wird,
2. hilfsweise, die Revision zuzulassen,
3. die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.

Der Beklagte beantragt,

die Klage als unbegründet abzuweisen,

hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Zur Begründung seines Antrags beruft er sich auf die Einspruchsentscheidung.

Entscheidungsgründe

Die Klage bezüglich des Solidaritätszuschlages ist unzulässig.

Betreffen Einwendungen einer Kapitalgesellschaft ausschließlich die Ermittlung ihres Gewinns als Grundlage ihres zu versteuernden Einkommens, ist insoweit der Körperschaftsteuerbescheid Grundlagenbescheid für die Festsetzung des Solidaritätszuschlags. Die diesbezüglichen Einwendungen können deshalb nur im Rechtsbehelfsverfahren gegen den Körperschaftsteuerbescheid als Grundlagenbescheid, nicht aber im Verfahren gegen den Folgebescheid geltend gemacht werden (BFH-Urteil vom 12.7.2012 I R 23/11, BFHE 238, 344, HFR 2012, 1186).

Die Klage bezüglich der Körperschaftsteuerbescheide ist unbegründet.

Der Beklagte hat zu Recht die Einnahmen der Klägerin aus der Anteilsgemeinschaft „Q-GmbH & Co. KG“ nicht als steuerfreie Einnahmen aus Vermögensverwaltung, sondern als Einnahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes i. S. des § 14 AO bei der Körperschaftsteuerfestsetzung erfasst. Zwar sind Einkünfte i. S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG keine Einnahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes. Einnahmen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung sind aber als Einkünfte i. S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG Einnahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes.

Die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG wird Körperschaften gewährt, die nach der Satzung und der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§ 51 bis § 68 AO). Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14 AO) unterhalten, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG). Die Körperschaft verliert die Steuerbegünstigung gemäß § 64 Abs. 1 AO jedoch nur, soweit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kein Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68 AO) ist.

Die Klägerin verfolgt nach ihrer Satzung und der tatsächlichen Geschäftsführung unstreitig ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke i.S. von § 52 AO.

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist nach der Legaldefinition in § 14 AO eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen und andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich (§ 14 Satz 2 AO). Ebensovienig muss eine Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr vorliegen. Aus der gesetzlichen Definition ergibt sich, dass ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb in der Regel durch die Erzielung von Einkünften aus Gewerbebetrieb i.S. des § 15 EStG begründet wird. Denn dabei ist begrifflich auch der Rahmen einer Vermögensverwaltung i.S. des § 14 Satz 3 AO überschritten (BFH-Urteil vom 25.5.2011 I R 60/10, BFHE 234, 59, BStBl II 2011, 858).

Der BFH hat zwar entschieden, dass die Beteiligung einer gemeinnützigen Stiftung an einer gewerblich geprägten vermögensverwaltenden Personengesellschaft kein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb im Sinne des § 14 AO ist. Begründet hat der BFH dies damit, dass nach dem Wortlaut des § 14 AO ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nur vorliege, wenn die Betätigung über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgehe. Die Gesellschafter - und damit auch eine als Mitunternehmerin beteiligte steuerbefreite Körperschaft - erzielten zwar bei einer gewerblich geprägten Personengesellschaft in ihrer gesamthänderischen Verbundenheit gewerbliche Einkünfte. Mit der Feststellung gewerblicher Einkünfte stehe auch für den Regelfall fest, dass die Vermögensverwaltung überschritten sei. In materiell-rechtlicher Hinsicht erzielten gewerblich geprägte Personengesellschaften aber konstitutiv nur aufgrund der Fiktion des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG Einkünfte aus Gewerbebetrieb. Der Sache nach gingen die Gesellschafter hingegen einer vermögensverwaltenden und nicht einer gewerblichen Tätigkeit nach; es sei gerade eines der Tatbestandsmerkmale des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, dass tatsächlich keine Tätigkeit i.S. des § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausgeübt werde. Diese Fiktion gewerblicher Einkünfte des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG werde in § 14 AO für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb indes nicht aufgegriffen; § 14 AO verknüpfe das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs auch nicht mit der Erzielung gewerblicher Einkünfte. Da

es sich bei dem Begriff des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nicht um einen ertragsteuerlichen, sondern um einen eigenständigen abgabenrechtlichen Begriff handele, wäre für einen Gleichlauf mit § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG, um den rechtsstaatlichen Anforderungen des Gesetzesvorbehalts zu genügen, eine entsprechende Fiktion oder ein Verweis auf die Einkünfte i.S. des § 15 EStG erforderlich (BFH-Urteil vom 25.5.2011 I R 60/10, BFHE 234, 59, BStBl II 2011, 858). Ob vorstehende Grundsätze auch für Einkünfte i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG gelten, ließ der BFH offen. Er führt aus, dass, da im Fall des § 15 Abs. 3 Nr. 1 EStG die Gesellschafter in ihrer gesellschaftsrechtlichen Verbundenheit auch eine originäre gewerbliche Tätigkeit ausübten und diese einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der als Mitunternehmerin beteiligten steuerbefreiten Körperschaft begründe, möglicherweise auch die (gewerblich gefärbten) Einkünfte, die bei isolierter Betrachtung als Vermögensverwaltung zu beurteilen wären, dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen sein könnten (BFH-Urteil vom 25.5.2011 I R 60/10, BFHE 234, 59, BStBl II 2011, 858).

Im Unterschied zur gewerblichen Prägung der vermögensverwaltenden Personengesellschaft gemäß § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG führt eine Betriebsaufspaltung nach der Rechtsprechung des BFH dazu, dass eine ihrer Art nach vermögensverwaltende und damit nicht gewerbliche Betätigung (das Vermieten oder Verpachten von Wirtschaftsgütern) durch die personelle und sachliche Verflechtung zweier rechtlich selbständiger Unternehmen - Besitz- und Betriebsunternehmen - zum Gewerbebetrieb wird (BFH-Urteil vom 17.7.1991 I R 98/88, BFHE 165, 369, BStBl II 1992, 246; BFH-Beschluss vom 8.11.1971 GrS 2/71, BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63; BFH-Urteil vom 23.3.2011 X R 45/09, BFHE 233, 416, BStBl II 2011, 778). Die Vermietung von Grundbesitz und anderen wesentlichen Betriebsgrundlagen wird bei Vorliegen einer personellen und sachlichen Verflechtung als originäre gewerbliche Tätigkeit angesehen (BFH-Beschluss vom 8.11.1971 GrS 2/71, BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63; BVerfG-Beschluss vom 25.3.2004 2 BvR 944/00, HFR 2004, 691). Rechtsgrundlage dafür ist ein in wertender Betrachtungsweise verstandener Begriff des Gewerbebetriebes i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG (BFH-Urteil vom 17.7.1991 I R 98/88, BFHE 165, 369, BStBl II 1992, 246). Die Rechtsprechung des BFH zu gewerblich geprägten Einkünften i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gilt entgegen der Auffassung der Klägerin nicht für gewerblich "infizierte" Einkünfte aus einer sog. Besitzgesellschaft. Ist einkommensteuerrechtlich aufgrund einer Betriebsaufspaltung eine Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit als gewerbliches Unternehmen zu beurteilen, so ist dieser Gewerbebetrieb auch ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb i.S. des § 14 AO, wie der BFH in seinem Urteil vom 21.5.1997 (I R 164/94, HFR 1997, 927) ausgeführt hat.

Aus dem BFH-Urteil vom 25.8.2010 (I R 97/09, BFH/NV 2011, 312), auf das sich der Klägerevertreter in der mündlichen Verhandlung berufen hat, ergibt sich nichts anderes. Dieses BFH-Urteil beschäftigt sich nicht mit der Frage, ob Einnahmen aus einer KG, die aufgrund einer Betriebsaufspaltung gewerblich sind, Einnahmen aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sind, sondern mit der Frage, ob eine steuerbefreite Körperschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründet, wenn sie mehrheitlich an einer Kapitalgesellschaft beteiligt ist, der sie keine wesentlichen Betriebsgrundlagen überlässt.

Der Senat ist auch nicht der Auffassung von Hüttemann, dass bei einer Betriebsaufspaltung Vermögensverwaltung und damit steuerfreie Einnahmen vorliegen, wenn die Weitergabe des Steuervorteils an das Betriebsunternehmen auszuschließen ist (Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2. Aufl., § 6 Rz. 136). Für die Auslegung des Begriffs „wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb“ ist auf die einkommensteuerlichen Grundsätze zum Begriff des Gewerbebetriebes zurückzugreifen (BFH-Urteil vom 21.5.1997 I R 164/94, HFR 1997, 927). Die von Hüttemann als alleiniges Abgrenzungskriterium herangezogene Wettbewerbsneutralität der wirtschaftlichen Betätigung gemeinnütziger Einrichtungen (Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2. Aufl., § 6 Rz. 69) ist kein Tatbestandsmerkmal des § 14 AO, sondern nur ein „norminspirierendes Prinzip“, das den Gesetzestatbestand weder ausweiten noch einschränken kann (Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 14 AO Rz. 86; BFH-Urteil vom 21.5.1997 I R 164/94, HFR 1997, 927).

Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb der Klägerin ist unstreitig kein Zweckbetrieb.

Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO.

Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO.