

Betriebsaufspaltung - Gewerbesteuerbefreiung einer Besitzpersonengesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG - Merkmalsübertragung von einer nach § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG steuerbefreiten Betriebskapitalgesellschaft

Die tätigkeitsbezogene und rechtsformneutrale Befreiung der Betriebskapitalgesellschaft von der Gewerbesteuer nach § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG erstreckt sich bei einer Betriebsaufspaltung auch auf die Vermietungs- oder Verpachtungstätigkeit der Besitzpersonengesellschaft in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG.

EStG § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2, Abs. 3 Nr. 2
GewStG § 2 Abs. 1, § 3 Nrn. 6 und 20
AO § 67 Abs. 1 und 2
GG Art. 3 Abs. 1

Urteil vom 20. August 2015 IV R 26/13

Vorinstanz: FG Rheinland-Pfalz vom 24. April 2013 2 K 1106/12
(EFG 2013, 1675)

T e n o r

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts Rheinland-Pfalz vom 24. April 2013 2 K 1106/12 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 11. Januar 2012 sowie die Gewerbesteuermessbescheide des Beklagten für die Jahre 2007 bis 2009 jeweils vom 1. Dezember 2011 aufgehoben. Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

G r ü n d e

I.

- 1 Die B-GmbH ist Komplementärin der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer GmbH & Co. KG. Diese verpachtete in den Streitjahren (2007 bis 2009) Betriebsgebäude einschließlich der Inventargegenstände an die B-GmbH, welche darin eine Klinik zur Behandlung von Krebserkrankungen betrieb.
- 2 Die Klägerin gab in ihren Gewerbesteuererklärungen für die Streitjahre als Art des Unternehmens "Verpachtung" an. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte mit Bescheiden über den Gewerbesteuermessbetrag vom 1. Dezember 2011 einen Gewerbesteuermessbetrag in Höhe von 17.715 € für 2007, in Höhe von 4.490 € für 2008 und in Höhe von 2.971 € für 2009 fest.
- 3 Der Einspruch, den die Klägerin im Wesentlichen damit begründete, aufgrund der bestehenden mitunternehmerischen Betriebsaufspaltung zwischen ihr und der B-GmbH sei die nach § 3 Nr. 20 Buchst. b des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) zu gewährende Steuerbefreiung der Betriebsgesellschaft (Krankenhaus)

auch auf sie als Besitzgesellschaft auszudehnen, blieb erfolglos.

4 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2013, 1675 veröffentlichten Urteil als unbegründet ab. Zwar liege zwischen der Klägerin und der B-GmbH eine Betriebsaufspaltung vor, allerdings wirke die Gewerbesteuerbefreiung der Betriebsgesellschaft nicht zu Gunsten einer i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gewerblich geprägten Besitzpersonengesellschaft.

5 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§ 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG).

6 Sie beantragt,
das Urteil des FG und die Einspruchsentscheidung vom 11. Januar 2012 sowie die Gewerbesteuermessbescheide für die Jahre 2007 bis 2009 jeweils vom 1. Dezember 2011 aufzuheben.

7 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

8 Die Klägerin sei aufgrund ihrer gewählten Rechtsform originär gewerblich tätig. Die Gewerbesteuerbefreiung der Betriebskapitalgesellschaft nach § 3 Nr. 20 GewStG erstrecke sich nicht auf die Klägerin als Besitzunternehmen.

II.

9 Die Revision ist begründet. Sie führt gemäß § 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage. Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass die gewerbliche Betätigung der Klä-

rin in den streitigen Erhebungszeiträumen nicht gemäß § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG von der Gewerbesteuer befreit war.

10 1. Die Verpachtungstätigkeit der Klägerin ist als gewerblich i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG und § 2 Abs. 1 Sätze 1 und 2 GewStG zu qualifizieren.

11 Zwischen dem Verpachtungsunternehmen der Klägerin und der B-GmbH bestand in den streitigen Erhebungszeiträumen eine Betriebsaufspaltung. Anders als das FG meint, ist die Klägerin deshalb nicht "aufgrund ihrer gewählten Rechtsform originär gewerblich tätig". Vielmehr hat die Betriebsaufspaltung zur Folge, dass die hier in Rede stehende Verpachtungstätigkeit der Klägerin als gewerblich i.S. von § 15 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Abs. 2 EStG und § 2 Abs. 1 GewStG zu qualifizieren war. Denn bei einer GmbH & Co. KG mit --wie hier-- originär gewerblichen Einkünften wird die gewerbliche Prägung i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG überlagert (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 20. November 2003 IV R 5/02, BFHE 204, 471, BStBl II 2004, 464, unter I.1. der Gründe). Dies folgt aus dessen Wortlaut. Denn eine Personengesellschaft i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG darf "keine Tätigkeit im Sinne des Absatzes 1 Satz 1 Nummer 1" ausüben.

12 2. Die Verpachtungstätigkeit der Klägerin war indes entgegen der Vorentscheidung nach § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG gewerbesteuerfrei.

13 a) Nach § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG sind Krankenhäuser von der Gewerbesteuer befreit, wenn bei ihnen im Erhebungszeitraum die in § 67 Abs. 1 oder Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) bezeichneten Voraussetzungen erfüllt worden sind. Nach den bindenden Feststellungen des FG haben diese Voraussetzungen bei der

B-GmbH vorgelegen. Sie betrieb auf den von der Klägerin gepachteten Grundstücken ein Krankenhaus, das im Streitzeitraum die Merkmale des § 67 Abs. 1, Abs. 2 AO erfüllte.

14 b) Auch die Klägerin als Besitzpersonengesellschaft nimmt an der Gewerbesteuerbefreiung der Betriebs-GmbH teil. Gewerbesteuermessbeträge für die streitigen Erhebungszeiträume 2007 bis 2009 waren deshalb nicht festzusetzen.

15 aa) Mit Urteil vom 29. März 2006 X R 59/00 (BFHE 213, 50, BStBl II 2006, 661), dem sich der erkennende Senat für den Fall des § 3 Nr. 6 GewStG angeschlossen hat (Urteil vom 19. Oktober 2006 IV R 22/02, BFHE 215, 268), hat der BFH in Abkehr von seiner früheren Rechtsprechung entschieden, dass sich die Befreiung der Betriebskapitalgesellschaft von der Gewerbesteuer nach § 3 Nr. 20 Buchst. c GewStG bei einer Betriebsaufspaltung auch auf die Vermietungs- und/oder Verpachtungstätigkeit des Besitzpersonenernehmens erstreckt. Diese Rechtsprechung gilt auch im Streitfall, denn die Steuerbefreiung für ein Krankenhaus i.S. des § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG kann insoweit nicht anders beurteilt werden als die Steuerbefreiung für ein Altenheim i.S. des § 3 Nr. 20 Buchst. c GewStG. Daraus folgt, dass die Klägerin als Besitzpersonengesellschaft nur gewerbesteuerbefreite Einkünfte erzielt.

16 bb) Die Rechtsform der Klägerin als GmbH & Co. KG steht der Erstreckung der Gewerbesteuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG auf die Verpachtungstätigkeit der Klägerin (Besitzpersonenernehmen) nicht entgegen.

17 (1) Die tätigkeitsbezogene Gewerbesteuerbefreiung des § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG ist rechtsformneutral (gleicher Auffassung im Ergebnis R 3.20 Abs. 2 Satz 1 der Gewerbesteuer-

Richtlinien 2009; Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuer-
gesetz, § 3 Rz 496). Dies gebietet der sozial- und wirt-
schaftspolitisch motivierte Normzweck dieser sachlichen Steu-
erbefreiung. Er besteht darin, die bestehenden Strukturen bei
der Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbes-
sern (z.B. BFH-Urteil vom 8. September 1994 IV R 85/93, BFHE
175, 451, BStBl II 1995, 67). Die Vorschrift des § 3 Nr. 20
GewStG soll zur Kostenentlastung bei den Trägern von Kranken-
häusern, Altenheimen und ähnlichen Einrichtungen ungeachtet
von deren Rechtsform beitragen. Sie schafft damit mittelbar
auch einen Anreiz für die Vornahme von Investitionen in diesem
Bereich.

18 (2) Daran ändert auch nichts, dass die Klägerin im Streitfall
als Besitzunternehmen einer Betriebsaufspaltung anzusehen ist.

19 (aa) Bei der richterrechtlichen Schaffung des Instituts der
Betriebsaufspaltung ging es im Wesentlichen darum, zu verhin-
dern, dass der Gewerbesteuer durch eine organisatorische Auf-
teilung des zur Verwirklichung der gewerblichen Tätigkeit die-
nenden Vermögens auf zwei eigenständige Rechtsträger ausgewi-
chen wird, mithin eine Besserstellung des aufgespaltenen Un-
ternehmens gegenüber dem "Einheitsunternehmen" zu verhindern.
Dieser Zweck greift aber nicht ein, wenn das als Alternative
zur Betriebsaufspaltung gedachte Einheitsunternehmen gemäß § 3
Nr. 20 Buchst. b GewStG von der Gewerbesteuer befreit wäre
(vgl. BFH-Urteile vom 30. August 2001 IV R 43/00, BFHE 196,
511, BStBl II 2002, 152, unter 3. der Gründe; in BFHE 213, 50,
BStBl II 2006, 661, unter II.3.i der Gründe). So liegt der
Fall hier. Der Gesetzgeber hat die Steuerbefreiung für das Be-
triebsunternehmen als Einheitsunternehmen nach § 3 Nr. 20
Buchst. b GewStG entsprechend des verfolgten (oben dargeleg-
ten) Normzwecks an den in der Vorschrift genannten begünstig-

ten Tätigkeiten und unabhängig von der Rechtsform des Betriebsunternehmens ausgerichtet. Eine Umgehung der Gewerbesteuerpflicht durch eine Aufspaltung des Betriebes kommt daher von vornherein nicht in Betracht. Schon daran wird deutlich, dass die Merkmalsübertragung auf das Besitzunternehmen nach § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG nicht an dessen Rechtsform scheitern kann.

20 (bb) Die rechtsformunabhängige Erstreckung des § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG auf das Besitzunternehmen findet ihre Bestätigung aber auch in einer teleologischen Auslegung des Befreiungstatbestandes.

21 Diente im Streitfall die Betätigung des Besitzunternehmens --wenn auch mittelbar, über das Betriebsunternehmen-- der Erfüllung des von den beherrschenden Inhabern (Gesellschaftern) beider Unternehmen bestimmten gemeinsamen Zwecks, ein (gewerbesteuerbefreites) Krankenhaus zu betreiben, und wurden die vom Besitzunternehmen der Betriebsgesellschaft zur Nutzung überlassenen Grundstücke und Gebäude --wie im Streitfall-- als wesentliche Betriebsgrundlagen auch tatsächlich zur Ausübung des nach § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG steuerbegünstigten Betriebes eingesetzt, so gebietet es der beschriebene sozial- und wirtschaftspolitische Sinn und Zweck des Befreiungstatbestandes, diesen auch auf die im Besitzunternehmen erzielten Erträge unbeschadet von dessen Rechtsform auszudehnen.

22 (cc) Die Richtigkeit dieses Ergebnisses wird schließlich durch die folgende Erwägung bestätigt. Bei einer Betriebsaufspaltung --wie im Streitfall-- gehören die Anteile der beide Unternehmen beherrschenden Gesellschafter an der Betriebsgesellschaft zum notwendigen Betriebs- bzw. Sonderbetriebsvermögen beim Besitzunternehmen mit der Folge, dass im Falle einer Ablehnung

der Erstreckung der Gewerbesteuerbefreiung auf das Besitzunternehmen entgegen der vom Gesetzgeber mit der Gewerbesteuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 GewStG verfolgten Intention eine Besteuerung des Gewerbeertrages des Betriebsunternehmens stattfände, soweit und sobald der dort erwirtschaftete Gewinn (Gewerbeertrag) an die beherrschenden Gesellschafter beider Unternehmen ausgeschüttet wird (vgl. schon BFH-Urteil in BFHE 213, 50, BStBl II 2006, 661, unter II.3.e cc und II.3.j der Gründe). Die Ausschüttungen der Betriebskapitalgesellschaft unterlägen beim Besitzunternehmen folglich der Gewerbesteuer. Die vom Gesetzgeber mit § 3 Nr. 20 GewStG verfolgten Zwecke würden in einem solchen Fall nicht erreicht.

23 (dd) Ungeachtet dessen, dass die Klägerin im Streitfall --wie dargestellt-- aufgrund der Betriebsaufspaltung originär gewerbliche Einkünfte erzielt, wäre es aber auch unbeachtlich, wenn die Klägerin als gewerblich geprägte Personengesellschaft i.S. des § 15 Abs. 3 Nr. 2 EStG gewerbliche Einkünfte erzielte. Denn auch insoweit käme die Rechtsformneutralität des § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG zum Tragen, wenn die Klägerin --und allein hierauf kommt es auch gleichheitsrechtlich an (unten II.2.c)-- Trägerin eines Krankenhauses wäre.

24 (ee) Diesem Ergebnis kann auch nicht entgegengehalten werden, dass das Rechtsinstitut der Betriebsaufspaltung im Streitfall seinen Sinn verlöre. Denn die Erstreckung der Gewerbesteuerbefreiung des § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG auf das Besitzunternehmen ändert nichts an dem Vorliegen einer Betriebsaufspaltung. Diese hat auch weiter Bedeutung für die Qualifikation des Vermögens des Besitzunternehmens (Klägerin) als Betriebsvermögen (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 215, 268).

- 25 c) Anders als das FA meint, verstößt die im Streitfall vom Senat befürwortete Merkmalsübertragung nicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG).
- 26 aa) Als Vergleichsgruppe können im Streitfall nur solche fremde Dritte in der Rechtsform einer GmbH & Co. KG herangezogen werden, die Träger eines Krankenhauses sind. Eine derartige Vergleichsgruppe wäre indes unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG in gleicher Weise begünstigt wie ein infolge einer Betriebsaufspaltung einheitlich gedachtes Unternehmen aus Besitz- und Betriebsgesellschaft.
- 27 bb) Aber auch wenn die Vergleichsgruppen anders gebildet werden und der im Rahmen einer Betriebsaufspaltung tätigen, gewerblich geprägten Personengesellschaft die gewerblich geprägte, aber nicht im Rahmen einer Betriebsaufspaltung tätige Personengesellschaft als Vergleichsgruppe gegenübergestellt wird, ist eine Verletzung des Gleichheitsgrundsatzes nicht zu erkennen. Anders als das FA meint, führt die Merkmalsübertragung der Betriebsgesellschaft auf die Besitzgesellschaft, die infolge einer Betriebsaufspaltung gewerbliche Einkünfte bezieht, im Ergebnis nicht zu deren Besserstellung. Zwar wird eine gewerblich geprägte vermögensverwaltende Personengesellschaft, die ausschließlich eigenen Grundbesitz an eine nicht gesellschaftsidentische andere (Personen-)Gesellschaft vermietet, die auf diesem Grundbesitz ein Krankenhaus betreibt, nicht im Wege der Merkmalsübertragung gemäß § 3 Nr. 20 GewStG von der Gewerbesteuer befreit. Der Gewerbeertrag wird aber auf Antrag gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG um den Teil des Gewerbeertrags gekürzt, der auf die Verwaltung und Nutzung des eigenen Grundbesitzes entfällt. Dadurch unterliegen die Vermietungseinkünfte (= Vermögensverwaltung) in vollem Umfang nicht der Gewerbesteuer.

28 Die Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG ist aber --unabhängig von der Rechtsform des Unternehmens-- nicht auf Unternehmen anzuwenden, die Tätigkeiten ausüben, die als solche gewerbesteuerpflichtig sind. Dies ist insbesondere dann der Fall, wenn das Grundstücksunternehmen infolge einer Betriebsaufspaltung gewerbliche Einkünfte erzielt (BFH-Urteil vom 28. Januar 2015 I R 20/14, BFH/NV 2015, 1109). Auch der im Rahmen einer Betriebsaufspaltung tätigen, gewerblich geprägten Personengesellschaft stünde damit die Kürzung gemäß § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG nicht zu. Sie würde also, anders als das FA meint, durch die Betriebsaufspaltung zunächst gegenüber einer "nur" gewerblich geprägten vermögensverwaltenden Gesellschaft benachteiligt. Die Merkmalsübertragung der Betriebsgesellschaft auf die infolge der Betriebsaufspaltung gewerblich tätige Besitzgesellschaft führt also bezogen auf die Gewerbesteuerbelastung im Ergebnis nur zu deren Gleichstellung mit einer "nur" gewerblich geprägten vermögensverwaltenden Gesellschaft.

29 3. Da das Urteil des FG diesen Grundsätzen nicht entspricht, ist es aufzuheben. Die Sache ist spruchreif. Der Klage ist stattzugeben.

30 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.