Urteil vom 10. Dezember 2020, V R 5/20

Ermäßigter Umsatzsteuersatz für Zweckbetriebe von Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen

ECLI:DE:BFH:2020:U.101220.VR5.20.0

BFH V. Senat

UStG § 12 Abs 2 Nr 8 Buchst a , AO § 64 Abs 1 , AO § 68 Nr 9 , EWGRL 388/77 Art 12 Abs 3 Buchst a , EWGRL 388/77 Anh H Nr 14 , UStG § 12 Abs 2 Nr 8 Buchst a , UStG § 1 Abs 1a , UStG § 1 Abs 1a , UStG VZ 2005

vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 14. Januar 2020, Az: 3 K 492/13

Leitsätze

Zur Vermögensverwaltung nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG i.V.m. § 64 Abs. 1 AO und § 68 Nr. 9 AO gehören nur solche Beteiligungsveräußerungen, die mangels einer unternehmerischen (wirtschaftlichen) Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG nicht steuerbar sind. Die Veräußerung der Beteiligung an einer Gesellschaft, an die der Gesellschafter zuvor entgeltliche Leistungen im Rahmen seines Unternehmens erbracht hat, erfolgt daher nicht im Rahmen der Vermögensverwaltung.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 14.01.2020

- 3 K 492/13 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine gemeinnützige GmbH, ist Rechtsnachfolgerin der auf sie verschmolzenen gemeinnützigen G-GmbH. Die G-GmbH war im Bereich der Auftragsforschung tätig. In den Jahren 2002 bis 2005 war die G-GmbH Alleingesellschafterin der H-GmbH, die ihrerseits Alleingesellschafterin der X-GmbH und der Y-GmbH war. Die G-GmbH vereinnahmte von der H-GmbH Beteiligungserträge und Mieteinnahmen.

2 Im Anschluss an eine Außenprüfung ging der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) davon aus, dass die Leistungen der G-GmbH im Bereich der Auftragsforschung nicht dem ermäßigten Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes (UStG), sondern dem Regelsteuersatz unterlägen. Der Einspruch hatte keinen Erfolg.

3 Mit Zwischenurteil gemäß § 99 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) entschied das Finanzgericht (FG), dass im Rahmen des § 68 Nr. 9 der Abgabenordnung (AO) zu den schädlichen Einnahmen nur die entsprechenden Nettozuflüsse zählten, nicht aber auch die auf sie entfallende Umsatzsteuer, und dass zu der im Rahmen des § 68 Nr. 9 AO unschädlichen Vermögensverwaltung nicht auch die Einnahmen (Beteiligungserträge und Mieteinnahmen) zählten, die die G-GmbH in den Jahren 2002 bis 2005 von der H-GmbH erhalten habe. Aufgrund einer

Betriebsaufspaltung entstammten die der G-GmbH von der H-GmbH zugeflossenen Einnahmen (Beteiligungserträge und Mieteinnahmen) nicht dem Bereich der im Rahmen des § 68 Nr. 9 Satz 1 AO unschädlichen Vermögensverwaltung, sondern seien gewerblicher Art gewesen. Die für die Betriebsaufspaltung erforderliche sachliche Verflechtung habe sich aus der Vermietung des Betriebsgrundstücks samt aufstehenden Gebäuden durch die G-GmbH an die H-GmbH ergeben.

4 Der erkennende Senat hob mit Urteil vom 10.05.2017 - V R 43/14, V R 7/15 (BFHE 257, 478) das Urteil des FG insoweit auf, als es Beteiligungserträge vom Begriff der Vermögensverwaltung in § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG i.V.m. § 68 Nr. 9 AO ausgenommen hatte.

5 Im Anschluss hieran blieb streitig, ob der im Streitjahr 2004 durch die G-GmbH vereinnahmte Veräußerungserlös aus dem Verkauf der Beteiligung an der H-GmbH am 08.06.2004 zur Versagung der Zweckbetriebseigenschaft i.S. des § 68 Nr. 9 AO geführt habe.

6 Ausgehend von einer Dreijahresbetrachtung --entsprechend dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 22.09.1999 (BStBl I 1999, 944, unter III.5.)-- berechnete das FA die Finanzierungsgrenzen für die Jahre 2002 bis 2005 neu und ordnete den Erlös aus der Beteiligungsveräußerung in Höhe von 1.713.000 € dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zu, da die Beteiligung zum unternehmerischen Bereich gezählt habe. Aufgrund der Dreijahresbetrachtung ging das FA davon aus, dass die überwiegende Finanzierung aus Zuwendungen und Vermögensverwaltung für die Jahre 2002 und 2003 zu bejahen sei und erließ später Abhilfebescheide für diese Jahre. Demgegenüber verneinte das FA die überwiegende Finanzierung aus Zuwendungen und Vermögensverwaltung für die Jahre 2004 und 2005 (Streitjahre), in dem es eine unschädliche

Finanzierungsquote von nur 41,42 % (2004 - betr. 2002 bis 2004) bzw. 43,2 % (2005 - betr. 2003 bis 2005) errechnete.

7 Das FG verneinte die überwiegende Finanzierung aus Zuwendungen und Vermögensverwaltung in seinem zu den Streitjahren 2004 und 2005 ergangenen Urteil ebenfalls. Der Verkauf der Anteile an der H-GmbH sei im Rahmen eines Leistungsaustauschverhältnisses erfolgt. Anders als beim bloßen Halten von Beteiligungen habe die G-GmbH durch den Verkauf ihrer Gesellschaftsanteile eine entgeltliche Leistung gegenüber einem Dritten erbracht. Sie habe damit den Bereich der Vermögensverwaltung verlassen. Dabei ging das FG auf der Grundlage der Berechnungen des FA von einem Verhältnis der Zuschüsse/Vermögensverwaltung "zu den Entgelten" von 45,69 % (2002), 48,64 % (2003), 33,90 % (2004) und 52,63 % (2005) aus.

8 Hiergegen wendet sich die Klägerin mit ihrer Revision. Die entgeltliche Veräußerung von Gegenständen des nichtunternehmerischen Bereichs sei nicht steuerbar. Der bloße Erwerb und das bloße Halten von Gesellschaftsanteilen stelle keine wirtschaftliche Tätigkeit dar. Bei der Übertragung von Gesellschaftsanteilen könne auch eine nichtsteuerbare Geschäftsveräußerung i.S. von § 1 Abs. 1a UStG vorliegen. Im Streitfall sei eine Beteiligung von 100 % veräußert worden. Es liege eine Geschäftsveräußerung vor. Zudem sei § 176 AO zu ihren Gunsten anzuwenden.

9 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und den Umsatzsteuerbescheid 2004 vom 15.06.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 04.03.2013 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer auf ... € herabgesetzt wird, sowie den Umsatzsteuerbescheid 2005 vom 15.06.2012 in Gestalt

der Einspruchsentscheidung vom 04.03.2013 dahingehend zu ändern, dass die Umsatzsteuer auf ... € herabgesetzt wird.

10 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

11 Auf das Vorliegen einer nichtsteuerbaren Geschäftsveräußerung komme es nicht an. Entscheidend sei allein die Zuordnung der veräußerten Beteiligung zum unternehmerischen Bereich. Steuerbarkeit, Steuerfreiheit oder Steuerpflicht seien ohne Bedeutung. Die G-GmbH habe Teile ihres Betriebsgrundstücks an die H-GmbH vermietet. Für die H-GmbH habe es sich um eine notwendige Betriebsgrundlage gehandelt. Bis zur Veräußerung der Beteiligung hätten die Voraussetzungen einer umsatzsteuerrechtlichen Organschaft vorgelegen. Die Beteiligung an der H-GmbH habe der Unternehmenstätigkeit der G-GmbH gedient. Die H-GmbH sei auch für die G-GmbH tätig gewesen. § 176 AO sei nicht anzuwenden.

Entscheidungsgründe

II.

12 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zutreffend die Beteiligungsveräußerung als nicht zur Vermögensverwaltung zugehörig angesehen. Mögliche Einwendungen gegen die der Finanzierungsberechnung zugrunde liegenden Zeiträume erweisen sich nach den Verhältnissen des Streitfalls als nicht durchgreifend.

13 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 handelt. 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."

14 Unionsrechtlich beruhte dies in den Streitjahren auf Art. 12 Abs. 3 Buchst. a i.V.m. Anh. H Nr. 14 der Sechsten Richtlinie 77/388/EWG des Rates vom 17.05.1977 zur Harmonisierung der Rechtsvorschriften der Mitgliedstaaten über die Umsatzsteuern (Richtlinie 77/388/EWG). Danach waren die Mitgliedstaaten ermächtigt, einen ermäßigten Steuersatz für die "Lieferung von Gegenständen und Erbringung von Dienstleistungen durch von den Mitgliedstaaten anerkannte gemeinnützige Einrichtungen für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit, soweit sie nicht nach Artikel 13 steuerbefreit sind", anzuwenden. Auf dieser Grundlage durften die Mitgliedstaaten allerdings "nicht auf alle gemeinnützigen Leistungen einen ermäßigten Mehrwertsteuersatz anwenden (...), sondern nur auf diejenigen, die von Einrichtungen erbracht werden, die sowohl gemeinnützig als auch für wohltätige Zwecke und im Bereich der sozialen Sicherheit tätig sind" (Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Union --EuGH-- Kommission/Frankreich vom 17.06.2010 - C-492/08, EU:C:2010:348, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2010, 883, Rz 43).

15 Eine unionsrechtliche Grundlage für eine allgemeine Steuersatzermäßigung der Leistungen der Träger von Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG

i.V.m. § 64 Abs. 1 AO und § 68 Nr. 9 AO besteht nicht. Wie der erkennende Senat hierzu bereits entschieden hat (Senatsurteil vom 10.08.2016 - V R 11/15, BFHE 255, 293, BStBl II 2018, 113, Rz 23), führt dies zu einer einschränkenden Auslegung der Begriffe, die eine Steuersatzermäßigung über den unionsrechtlich zulässigen Rahmen hinaus ermöglichen.

16 2. Das FG ist im Ergebnis zutreffend davon ausgegangen, dass es sich bei dem Mittelzufluss aus der Beteiligungsveräußerung weder um eine Zuwendung noch um Vermögensverwaltung gehandelt hat.

17 a) Zuwendung i.S. von § 68 Nr. 9 AO "ist ein Mitteltransfer, der der Körperschaft ohne eigene Gegenleistung zufließt" (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 04.04.2007 - I R 76/05, BFHE 217, 1, BStBl II 2007, 631, unter II.3.a aa). Dies trifft auf die Situation einer Beteiligungsveräußerung nicht zu.

18 b) Ebenso scheidet auch eine Veräußerung im Rahmen der Vermögensverwaltung aus. Zur Vermögensverwaltung nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG i.V.m. § 64 Abs. 1 AO und § 68 Nr. 9 AO gehören nur Beteiligungsveräußerungen, die mangels einer unternehmerischen (wirtschaftlichen) Tätigkeit nach § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG nicht steuerbar sind. Die Veräußerung der Beteiligung an einer Gesellschaft, an die der Gesellschafter zuvor entgeltliche Leistungen im Rahmen seines Unternehmens erbracht hat, erfolgt daher nicht im Rahmen der Vermögensverwaltung.

19 aa) Die Vermögensverwaltung erfasst für Zwecke der Umsatzsteuer "nur i.S. des Umsatzsteuerrechts nichtunternehmerische

(nichtwirtschaftliche) Tätigkeiten wie z.B. das Halten von Gesellschaftsanteilen (...), nicht aber auch entgeltliche Leistungen" (Senatsurteil in BFHE 257, 478, Rz 21).

20 bb) Nach der EuGH-Rechtsprechung sind der bloße Erwerb und das bloße Halten von Gesellschaftsanteilen keine wirtschaftlichen Tätigkeiten. Anders ist es, wenn die Beteiligung mit unmittelbaren oder mittelbaren Eingriffen in die Verwaltung der Tochtergesellschaft einhergeht. Dabei versteht der EuGH den Begriff "Eingriff einer Holding in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaft" dahingehend, dass er alle Umsätze umfasst, die eine wirtschaftliche Tätigkeit darstellen und von der Holding für ihre Tochtergesellschaft erbracht werden. Er umfasst auch die Vermietung eines Gebäudes durch eine Holdinggesellschaft an ihre Tochtergesellschaft. Die Holding ist dann zum Vorsteuerabzug aus den Kosten berechtigt, die beim Erwerb von Anteilen an der Tochtergesellschaft entstanden sind (EuGH-Urteil Marle Participations vom 05.07.2018 - C-320/17, EU:C:2018:537, HFR 2018, 753, Rz 28 ff.).

21 cc) Liegen danach Eingriffe einer Holding in die Verwaltung ihrer Tochtergesellschaft im Sinne einer wirtschaftlichen Tätigkeit vor, ist auch die Veräußerung der Beteiligung an der Tochtergesellschaft steuerbar. Denn der EuGH behandelt die Veräußerung einer Beteiligung an einer Tochtergesellschaft, an die entgeltliche Dienstleistungen erbracht wurden, als "unmittelbare, dauerhafte und notwendige Erweiterung der steuerbaren Tätigkeit des Steuerpflichtigen" (EuGH-Urteil SKF vom 29.10.2009 - C-29/08, EU:C:2009:665, BFH/NV 2009, 2099, Rz 32 f.; vgl. auch EuGH-Urteil C Foods Acquisition vom 08.11.2018 - C-502/17, EU:C:2018:888, HFR 2018, 996, Rz 38 f.). Erbringt eine Holding entgeltliche Leistungen im Rahmen ihres Unternehmens an ihre Tochtergesellschaft, ist daher die Veräußerung der Beteiligung an der Tochtergesellschaft steuerbar (Wäger in Kirchhof/Nieskens [Hrsg.], Festschrift für Wolfram Reiß, 2008, S. 229 ff., 242).

22 dd) Für den Streitfall folgt daraus, dass die entgeltliche Veräußerung der Beteiligung an der H-GmbH durch die G-GmbH i.S. von § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG und Art. 2 Abs. 1 Buchst. c der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28.11.2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem steuerbar war. Denn die G-GmbH beschränkte sich vor der Veräußerung nicht auf das bloße Halten der Beteiligung. Stattdessen ist in der Begrifflichkeit des EuGH aufgrund der zusätzlichen Grundstücksvermietung von einem "Eingreifen in die Verwaltung" der H-GmbH auszugehen (EuGH-Urteil Marle Participations, EU:C:2018:537, HFR 2018, 753, Rz 35).

23 ee) Auf die Frage einer nach § 1 Abs. 1a UStG nicht steuerbaren Geschäftsveräußerung kommt es nicht an.

24 (1) Zum einen fehlt es bereits am Grundtatbestand der Geschäftsveräußerung. Nach der EuGH-Rechtsprechung ist die Übertragung von Gesellschaftsanteilen unabhängig von der Höhe der Beteiligung nur dann einer Geschäftsveräußerung ("Übertragung eines Teil- oder Gesamtvermögens" i.S. von Art. 5 Abs. 8 und Art. 6 Abs. 5 der Richtlinie 77/388/EWG) gleichzustellen, wenn der Gesellschaftsanteil Teil einer eigenständigen Einheit ist, die eine selbständige wirtschaftliche Betätigung ermöglicht, und diese Tätigkeit vom Erwerber fortgeführt wird. Eine bloße Veräußerung von Anteilen ohne gleichzeitige Übertragung weiterer Vermögenswerte versetzt den Erwerber demgegenüber nicht in die Lage, eine selbständige wirtschaftliche Tätigkeit als Rechtsnachfolger des Veräußerers fortzuführen (EuGH-Urteil X vom 30.05.2013 - C-651/11, EU:C:2013:346, HFR 2013, 754, Rz 38). Daher reicht selbst die Übertragung aller Gesellschaftsanteile nicht aus, um eine Geschäftsveräußerung zu begründen (vgl. BFH-Urteil vom 18.09.2019 - XI R 33/18, BFHE 266, 448, Rz 38).

25 So ist es auch im Streitfall, in dem zwar alle Gesellschaftsanteile übertragen wurden, es aber auf der Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen (§ 118 Abs. 2 FGO) an einer gleichzeitigen Übertragung weiterer Vermögenswerte fehlte.

26 (2) Zum anderen kann das Vorliegen einer Geschäftsveräußerung für die Steuersatzhöhe im Zweckbetrieb keine Berücksichtigung finden.

27 Im Hinblick auf die mit der Steuersatzermäßigung auch bei § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG angestrebte Verbilligung des durch die Umsatzsteuer erfassten Verbrauchs (Wäger in Lüdicke/Mellinghoff /Rödder [Hrsg.], Nationale und internationale Unternehmensbesteuerung in der Rechtsordnung, Festschrift für Dietmar Gosch, 2016, S. 427 ff., 431) ist es nicht nur sachwidrig, die Entscheidung über den anzuwendenden Umsatzsteuersatz danach zu treffen, ob es sich bei Einnahmen aus dem Halten von Beteiligungen ertragsteuerrechtlich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handelt (Senatsurteil in BFHE 257, 478, Rz 22), sondern ist es auch ausgeschlossen, den Steuersatz für die durch einen Zweckbetrieb an Leistungsempfänger erbrachten Leistungen davon abhängig zu machen, wie Vermögenswerte, die bis zu ihrer Veräußerung im Rahmen einer Vermögensverwaltung zur Finanzierung und damit zur Begründung eines Zweckbetriebs dienten, nach ihrer Veräußerung durch einen Erwerber verwendet werden. Daher kann offenbleiben, ob die H-GmbH, deren Anteile die G-GmbH veräußerte, entsprechend dem Vortrag des FA eine Organgesellschaft der G-GmbH war. Über die Frage eines sich für die Geschäftsveräußerung aus dem BFH-Urteil in BFHE 266, 448 auch bei Veräußerung einer Beteiligung an einer Organgesellschaft ergebenden Erfordernisses einer Unternehmensfortführung aufgrund

eines Erwerberhandelns ist nicht zu entscheiden.

28 ff) Anhaltspunkte für eine Anwendung von § 176 AO bestehen nicht. Es ist insbesondere nicht ersichtlich, dass bei der Änderung der angefochtenen Steuerbescheide zuungunsten des Steuerpflichtigen berücksichtigt wurde, dass sich die Rechtsprechung eines obersten Gerichtshofs des Bundes geändert hat, die bei der bisherigen Steuerfestsetzung von der Finanzbehörde angewandt worden ist.

29 3. Im Hinblick auf die Steuerentstehung mit Ablauf des jeweiligen Voranmeldungszeitraums nach § 13 Abs. 1 Nr. 1 Buchst. a und b UStG ist nicht zu entscheiden, ob für Zwecke der Umsatzsteuer der Dreijahresbetrachtung der Finanzverwaltung (s. BMF-Schreiben in BStBl I 1999, 944, unter III.5.) zu folgen ist.

30 Insoweit erscheint einerseits die Anwendung des Regelsteuersatzes aufgrund einer am 08.06.2004 erfolgten Beteiligungsveräußerung für die zu diesem Zeitpunkt bereits abgelaufenen Voranmeldungszeiträume des Streitjahres 2004 im Hinblick auf das grundsätzliche Verbot einer echten Rückwirkung, durch die eine bereits entstandene Steuerschuld nachträglich abgeändert wird (vgl. BFH-Urteil vom 12.08.2015 - XI R 6/13, BFHE 251, 265, BStBl II 2015, 1063, Rz 29 ff.), bedenklich. Andererseits ist das in § 68 Nr. 9 AO für die Zweckbetriebseigenschaft genannte Finanzierungskriterium grundsätzlicher Art und ist wenig geeignet, in Bezug auf einzelne Voranmeldungszeiträume mit dann u.U. mehrfachen unterjährigen Änderungen des Steuersatzes angewendet zu werden.

31 Sachgerecht könnte es demgegenüber sein, die Finanzierungsvoraussetzungen des § 68 Nr. 9 AO für Zwecke der

Steuersatzbestimmung nach § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG entsprechend § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG oder entsprechend § 20 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 UStG zu bestimmen. Danach käme es auf die Finanzierung im vorangegangenen Kalenderjahr sowie ggf. auf die voraussichtliche Finanzierung im laufenden Kalenderjahr an.

32 Im Streitfall kann dies indes offenbleiben. Denn nach den vom FG in Bezug genommenen Finanzierungsberechnungen, die die Klägerin mit ihrer Revision nur im Hinblick auf die nicht durchgreifenden Einwendungen gegen die Zuordnung der Beteiligungsveräußerung angegriffen hat, steht für das Streitjahr 2004 fest, dass es im Vorjahr 2003 mit einem Finanzierungsanteil aus Zuwendungen und Vermögensverwaltung von nur 48,64 % an einem Überwiegen dieser Einnahmen fehlt, so dass es auf die Verhältnisse im Streitjahr 2004 nicht ankommt. Gleiches gilt für das Streitjahr 2005, da sich der Finanzierungsanteil aus Zuwendungen und Vermögensverwaltung im Vorjahr 2004 nur auf 33,90 % belief.

33 4. Die Kostenentscheidung im Revisionsverfahren, das nach den im finanzgerichtlichen Verfahren ergangenen Abhilfebescheiden nur noch die Streitjahre 2004 und 2005 betrifft, beruht auf § 135 Abs. 2 FGO. Die nach dem Senatsurteil in BFHE 257, 478 dem Endurteil vorbehaltene Kostenentscheidung hat bereits das FG getroffen.

34 5. Der Senat entscheidet im schriftlichen Verfahren (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 90 Abs. 2 FGO).