

Urteil vom 25. August 2010, I R 97/09

Begründung einer Betriebsaufspaltung zwischen einem steuerbefreiten Berufsverband und einer hundertprozentigen Tochter-Kapitalgesellschaft

BFH I. Senat

AO § 14, KStG § 5 Abs 1 Nr 5

vorgehend FG Köln, 14. Juli 2009, Az: 13 K 4468/05

Leitsätze

1. NV: Die Beteiligung einer von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft an einer Kapitalgesellschaft ist auch bei einer hundertprozentigen Beteiligung grundsätzlich der Vermögensverwaltung zuzurechnen.
2. NV: Eine steuerbefreite Körperschaft kann einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründen, wenn sie mehrheitlich an einer Kapitalgesellschaft beteiligt ist und dieser wesentliche Betriebsgrundlagen überlässt.
3. NV: Eine GmbH führt ihren Namen grundsätzlich aus eigenem Recht. Die Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage (Namensrecht) liegt daher bei Namensidentität von Kapitalgesellschaft und Gesellschafter nicht vor.
4. NV: Das Logo eines Berufsverbands begründet regelmäßig kein Markenrecht.
5. NV: Werden einer GmbH bestimmte wirtschaftliche Tätigkeiten im Zusammenhang mit dem Satzungszweck ihres Gesellschafters (Berufsverband) als eigener Unternehmensgegenstand übertragen, wird hierdurch keine Betriebsaufspaltung mittels Überlassung einer Geschäftschance begründet.

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist ein ... gegründeter Berufsverband in der Rechtsform eines eingetragenen Vereins, der nach seiner Satzung die Interessen der in Deutschland tätigen ... und ... umfassend wahrnimmt und fördert. Hierzu gehört nach § 2 Nr. 2 Buchst. g der Satzung die Förderung des Erfahrungsaustausches zwischen ..., Geräteherstellern bzw. -entwicklern und Wissenschaftlern, insbesondere durch die Veranstaltung von Seminaren und der sog. X-Tagung. Diese X-Tagung soll auch der Erhaltung bzw. Steigerung der technischen und künstlerisch-ästhetischen Qualität in allen relevanten Medienbereichen dienen. Nach § 2 Nr. 5 der Satzung verfolgt der Kläger ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke i.S. des Abschnitts "Steuerbegünstigte Zwecke" der Abgabenordnung.
- 2 Durch Gesellschaftsvertrag vom ... Juni 1983 gründete der Kläger das Bildungswerk des Verbandes ... gemeinnützige Gesellschaft mbH (B-gGmbH). Unternehmensgegenstand der B-gGmbH ist die Förderung von Wissenschaft, Forschung, Bildung, Kunst und Kultur auf dem Gebiet der Nach § 2 Abs. 1 des Gesellschaftsvertrages und der gleich lautenden Handelsregistereintragung veranstaltet die B-gGmbH zur beruflichen Fortbildung von Mitgliedern des Klägers sowie der Heranbildung des beruflichen Nachwuchses insbesondere im zwei- bzw. dreijährigen Turnus die "X-Tagung" und in der Zwischenzeit Seminare zu aktuellen beruflichen Themen. Die B-gGmbH verfolgt nach ihrer Satzung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke i.S. des Abschnitts "Steuerbegünstigte Zwecke" der Abgabenordnung. Sie soll aber nicht als gemeinnützige Gesellschaft geführt worden sein und dementsprechend Einkünfte aus Gewerbebetrieb erzielt haben.
- 3 Geschäftsführer der B-gGmbH waren im Streitjahr (2001) zunächst Y und Z. Der Geschäftsführer Z, der im Streitjahr dem fünfköpfigen Vorstand des Klägers als dessen 1. Vorsitzender angehörte, wurde am ... August 2001 und der Geschäftsführer Y am ... November 2001 abberufen. Zum neuen Geschäftsführer wurde ab ... August 2001 A bestellt. Weder Y noch A gehörten im Streitjahr oder den Jahren davor dem Vorstand des Klägers an.
- 4 In seiner Körperschaftsteuererklärung für das Streitjahr deklarierte der Kläger Einkünfte aus wirtschaftlichem

Geschäftsbetrieb in Höhe von 1.796.305 DM. Diese Einkünfte resultieren aus einer am 22. Oktober 2001 für das Wirtschaftsjahr 2000 beschlossenen und am gleichen Tag ausgezahlten Dividendenausschüttung der B-gGmbH. Unter Hinweis auf die am 10. November 2001 erteilte Steuerbescheinigung der B-gGmbH beantragte der Kläger die Anrechnung der einbehaltenen und an das zuständige Betriebsstättenfinanzamt abgeführten Körperschaftsteuer von 539.491,29 DM, Kapitalertragsteuer von 314.703,25 DM sowie des hierauf entfallenden Solidaritätszuschlags von 17.308,67 DM. Zur Begründung trug er vor, die Beteiligung an der B-gGmbH stelle seit November 2000 einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, weil seit diesem Zeitpunkt durch ihn als dem alleinigen Anteilseigner entscheidender Einfluss auf die laufende Geschäftsführung der B-gGmbH ausgeübt und damit durch die B-gGmbH am wirtschaftlichen Geschäftsverkehr teilgenommen werde.

- 5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) lehnte die begehrte Körperschaftsteuerveranlagung ab, indem er einen auf § 5 Abs. 1 Nr. 5 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 1999) gestützten Freistellungsbescheid für das Jahr 2001 erließ. Die hiergegen gerichtete Klage, mit der der Kläger überdies vorbrachte, zwischen ihm und der B-gGmbH bestehe eine Betriebsaufspaltung, wies das Finanzgericht (FG) Köln mit in Entscheidungen der Finanzgerichte 2010, 350 veröffentlichtem Urteil vom 15. Juli 2009 13 K 4468/05 ab.
- 6 Mit seiner Revision rügt der Kläger eine Verletzung formellen und materiellen Rechts. Er beantragt, das Urteil des FG aufzuheben und die begehrte Veranlagung zur Körperschaftsteuer durchzuführen.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Revision ist unbegründet.
- 9 Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Beteiligung des Klägers an der B-gGmbH keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S. des § 14 der Abgabenordnung (AO) darstellt. Die Einkünfte hieraus sind vielmehr der Vermögensverwaltung des Klägers zuzurechnen und daher von der Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG 1999 umfasst.
- 10 1. Nach dieser Vorschrift sind von der Körperschaftsteuer befreit u.a. Berufsverbände ohne öffentlich-rechtlichen Charakter, wenn der Zweck dieser Verbände nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist. Die Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, soweit der Berufsverband einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht (§ 14 Satz 1 AO). Das ist hier nicht der Fall.
- 11 a) Nach Auffassung der Rechtsprechung (Senatsurteile vom 30. Juni 1971 I R 57/70, BFHE 103, 56, BStBl II 1971, 753; vom 27. März 2001 I R 78/99, BFHE 195, 239, BStBl II 2001, 449; Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. August 2002 II B 122/01, BFH/NV 2003, 64), der Verwaltung (R 16 Abs. 5 Satz 3 der Körperschaftsteuer-Richtlinien --KStR-- 2004) und der ganz herrschenden Meinung in der Literatur (z.B. Alvermann, Finanz-Rundschau --FR-- 2006, 262; Mueller-Thuns/Jehke, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2010, 905; Eggers, DStR 2007, 461, Engelsing/Muth, DStR 2003, 917; Meining, DStR 2006, 352; Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2. Aufl., § 6 Rz 68; Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 9. Aufl., S. 255; Wallenhorst in Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 6. Aufl., Rz F 46; a.A. Roolf, Der Betrieb 1985, 1156) ist die Beteiligung einer von der Körperschaftsteuer befreiten Körperschaft an einer Kapitalgesellschaft grundsätzlich der Vermögensverwaltung zuzurechnen. Eine andere Beurteilung kann dann in Betracht kommen, wenn die Körperschaft über eine Zusammenfassung mehrerer Beteiligungen in einer Holding planmäßig Unternehmenspolitik betreibt oder in anderer Weise entscheidenden Einfluss auf die Geschäftsführung der Kapitalgesellschaft ausübt und damit durch sie unmittelbar selbst am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt (Senatsurteil in BFHE 103, 56, BStBl II 1971, 753; ähnlich Urteil des Gerichtshofes der Europäischen Union vom 10. Januar 2006 C-222/04 "Cassa di Risparmio di Firenze", Slg. 2006, I-289, Rz 143; R 16 Abs. 5 Satz 4 ff. KStR 2004).
- 12 b) Im Streitfall hat das FG ein aktives Eingreifen des Klägers in die Geschäftsführung der GmbH nicht feststellen können. Allein die hundertprozentige Beteiligung des Klägers an der B-gGmbH begründet noch keine Vermutung einer Einflussnahme auf die Geschäftsleitung (Wallenhorst in Wallenhorst/Halaczinsky, a.a.O., Rz F 46; Alvermann FR 2006, 262; Engelsing/Muth, DStR 2003, 917; a.A. Arnold, DStR 2005, 581). Der Vorstand des Klägers einerseits und die Geschäftsführung der B-gGmbH andererseits waren unterschiedlich personell besetzt. Nur in den Jahren

1983 bis 1987 und von November 2000 bis August 2001 war der 1. Vorsitzende des Klägers zugleich einer der nicht allein vertretungsberechtigten Geschäftsführer der B-gGmbH. Eine von der Mitwirkung eines anderen Mitglieds des Vertretungsorgans unabhängige Einflussnahme auf die Geschäftsführung der GmbH war daher zu keinem Zeitpunkt möglich.

- 13** Der Kläger hat vor dem FG auch nicht in anderer Weise substantiiert dargelegt und durch schriftliche Unterlagen untermauert, dass der 1. Vorsitzende des Klägers trotz seiner Abberufung als Geschäftsführer in der Folgezeit tatsächlich Einfluss auf die Geschäftsführung der B-gGmbH genommen hat. Es ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden, dass das FG allein die Unterschrift des 1. Vorsitzenden des Klägers auf der Steuerbescheinigung nicht als ausreichenden Beleg für eine aktive Einflussnahme des Klägers auf die Geschäftsführung der B-gGmbH gewertet hat. Das FG war auch nicht von sich aus gehalten, den 1. Vorsitzenden des Klägers als Zeugen zu vernehmen. Der Kläger hatte dies zwar mit seiner Klagebegründung beantragt, jedoch nicht dargelegt, welche Tatsachen der 1. Vorsitzende bei seiner Einvernahme voraussichtlich bekunden würde. Ausführungen dazu, in welcher Weise und bei welchen Entscheidungen der 1. Vorsitzende des Klägers die Geschäftsführung der B-gGmbH gesteuert haben soll, enthielt der Antrag nicht. Es wurden auch keine Schriftstücke, z.B. Protokolle oder schriftliche Weisungen, vorgelegt, aus denen hervorgeht, dass die laufende Geschäftsführung maßgeblich vom Kläger bestimmt wurde.
- 14** 2. Zwischen dem Kläger und der B-gGmbH ist keine Betriebsaufspaltung gegeben.
- 15** a) Eine Betriebsaufspaltung setzt nach ständiger Rechtsprechung des BFH eine sachliche und personelle Verflechtung zwischen Besitz- und Betriebsunternehmen voraus (vgl. z.B. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 8. November 1971 GrS 2/71, BFHE 103, 440, BStBl II 1972, 63; BFH-Urteil vom 19. Juli 1994 VIII R 75/93, BFH/NV 1995, 597). Die personelle Verflechtung wird durch eine Mehrheitsbeteiligung des Besitzunternehmens an dem Betriebsunternehmen hergestellt, da die Beteiligung den Gesellschafter in die Lage versetzt, in der Betriebsgesellschaft seinen Willen durchzusetzen. Eine Personenidentität in den Organen der Besitz- bzw. Betriebsgesellschaft ist nicht erforderlich. Auch Vereine können Besitzunternehmen i.S. der Betriebsaufspaltung sein (Senatsurteil vom 21. Mai 1997 I R 164/94, BFH/NV 1997, 825).
- 16** Eine sachliche Verflechtung liegt vor, wenn das Besitzunternehmen der Betriebsgesellschaft eine wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlässt (BFH-Urteil vom 1. Juni 1994 X R 81/90, BFH/NV 1995, 154, m.w.N.). Als funktional wesentlich sind alle Wirtschaftsgüter anzusehen, die für den Betriebsablauf ein erhebliches Gewicht haben, mithin für die Fortführung des Betriebs notwendig sind oder dem Betrieb das Gepräge geben (Senatsurteile vom 19. Januar 1983 I R 57/79, BFHE 137, 487, BStBl II 1983, 312; vom 7. April 2010 I R 96/08, BFHE 229, 179; BFH-Urteil vom 24. August 1989 IV R 135/86, BFHE 158, 245, BStBl II 1989, 1014). Auch immaterielle Wirtschaftsgüter, z.B. der Geschäftswert, die für den Betrieb wesentlich sind, können dem Betriebsunternehmen überlassen werden und eine Betriebsaufspaltung begründen (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 14. Januar 1998 X R 57/93, BFHE 185, 230; vom 13. Dezember 2005 XI R 45/04, BFH/NV 2006, 1453; s. aber Senatsurteil vom 27. März 2001 I R 42/00, BFHE 195, 536, BStBl II 2001, 771). Dabei ist nicht erforderlich, dass die wesentliche Betriebsgrundlage dem Betriebsunternehmen entgeltlich zur Verfügung gestellt wird. Es genügt vielmehr eine leihweise Überlassung (BFH-Urteil vom 24. April 1991 X R 84/88, BFHE 164, 385, BStBl II 1991, 713).
- 17** b) Im Streitfall ist zwar zwischen dem Kläger und der B-gGmbH eine personelle, nicht dagegen eine sachliche Verflechtung gegeben. Der Kläger hat der B-gGmbH keine funktional wesentliche Betriebsgrundlage zur Nutzung überlassen.
- 18** aa) Die B-gGmbH führt zwar einen Namen, dessen unterscheidungskräftiges Merkmal dem Namen des Klägers entspricht. Sie führt diesen Namen aber aus eigenem Recht. Dem Kläger stand es als Alleingesellschafter frei, die Firma der B-gGmbH zu bestimmen. Durch die Verbindung seines Namens mit der Firma der B-gGmbH ist der personenrechtliche Bezug zum Namen des Klägers aufgehoben worden. Im Gesellschaftsvertrag ist nach den Feststellungen des FG und auch dem Vorbringen des Klägers keine Klausel enthalten, nach der die B-gGmbH ihre Firma nur zeitlich begrenzt führen darf, z.B. solange der Kläger an ihr beteiligt ist. Der B-gGmbH steht daher ein eigenes Namensrecht an ihrer Firma zu. Der Kläger könnte ihr das Auftreten unter ihrer Firma grundsätzlich selbst dann nicht untersagen, wenn er nicht mehr Gesellschafter der B-gGmbH wäre (vgl. z.B. Urteile des Bundesgerichtshofs vom 27. September 1982 II ZR 51/82, BGHZ 85, 221; vom 14. Dezember 1989 I ZR 17/88, Neue Juristische Wochenschrift 1990, 1605).
- 19** Aus dem Senatsurteil vom 16. Dezember 2009 I R 97/08 (BFHE 228, 203, BStBl II 2010, 808) folgt schon deshalb nichts Gegenteiliges, weil der Gesellschafter dort durch ausdrücklich geschlossene Gestattungsvereinbarung der Gesellschaft nur widerruflich erlaubte, eine bestimmte Bezeichnung firmen- und warenzeichenrechtlich zu nutzen.

- 20** bb) Der Kläger hat der B-gGmbH auch keine Marke überlassen. Sein Name oder Teile davon könnten allenfalls einen Markenschutz nach § 4 Nr. 2 des Gesetzes über den Schutz von Marken und sonstigen Kennzeichen (Markengesetz) vom 25. Oktober 1994 (BGBl I 1994, 3082, berichtigt am 27. Januar 1995 BGBl I 1995, 156) erworben haben. Danach entsteht ein Markenschutz durch die Benutzung eines Zeichens im geschäftlichen Verkehr, soweit das Zeichen innerhalb beteiligter Verkehrskreise als Marke Verkehrsgeltung erworben hat (vgl. auch Senatsurteil vom 9. August 2000 I R 12/99, BFHE 193, 274, BStBl II 2001, 140). Nach den Feststellungen des FG ist und war der Kläger selbst nicht wirtschaftlich tätig; vor der Gründung der B-gGmbH hat er allenfalls insoweit einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten, als er die "X-Tagung" oder vergleichbare Fortbildungsveranstaltungen durchgeführt hat. Er ist zwar seit seiner Gründung unter seinem Namen und mit der Abkürzung ... in der Öffentlichkeit aufgetreten, jedoch als Berufsverband und nicht im geschäftlichen Verkehr. Es ist daher nicht ersichtlich, dass sein Name, Teile oder Abkürzungen davon als Marke Verkehrsgeltung erworben haben könnten. Die Abkürzung ..., sollte die B-gGmbH tatsächlich unter diesem Kürzel aufgetreten sein, ist erstmals durch die B-gGmbH im geschäftlichen Verkehr als Zeichen benutzt worden, so dass ein Markenschutz ausschließlich in ihrer Person entstanden sein könnte. Dessen ungeachtet ist "... " auch eine Abkürzung der Firma der B-gGmbH und daher von deren Namensrecht umfasst.
- 21** cc) Soweit die B-gGmbH die "X-Tagung" veranstaltet, verwirklicht sie ihren eigenen Unternehmenszweck und nicht eine vom Kläger zur Nutzung überlassene Geschäftschance. Ihr wurde mit dem Gesellschaftsvertrag diese Aufgabe als eigener Unternehmensgegenstand übertragen. Dass der Kläger Fortbildungsveranstaltungen für seinen Berufsstand künftig wieder in Eigenregie durchführen oder einen anderen Rechtsträger damit betrauen könnte, bedeutet nicht, dass er der B-gGmbH eine Geschäftschance nur auf Zeit überlassen hat. Der Kläger machte in diesem Fall vielmehr nur von seinem Recht als Gesellschafter Gebrauch, den Unternehmensgegenstand seiner Kapitalgesellschaft zu ändern bzw. diese zu liquidieren. Ob die Einräumung des Rechts, eine bestimmte Veranstaltung ausrichten zu dürfen, überhaupt als Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage beurteilt werden könnte, kann angesichts dessen offenbleiben.
- 22** Im Übrigen führte die Auffassung des Klägers dazu, dass immer dann eine Betriebsaufspaltung mittels Überlassung einer Geschäftschance anzunehmen wäre, wenn eine Tochterkapitalgesellschaft eine wirtschaftliche Tätigkeit im Zusammenhang mit den satzungsmäßigen Zwecken ihrer steuerbefreiten Muttergesellschaft ausübte. Eine sachliche Rechtfertigung für diese erhebliche Einschränkung der Steuerfreiheit nach § 5 Abs. 1 Nr. 5 KStG 1999 oder vergleichbarer Steuerbefreiungen ist nicht ersichtlich. Die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben werden aus Gründen der Wettbewerbsneutralität von der Steuerbefreiung ausgenommen. Den vermögensverwaltenden Tätigkeiten misst der Gesetzgeber demgegenüber, wie aus § 14 AO ersichtlich, keine erhebliche Wettbewerbsrelevanz zu. Unter diesem Gesichtspunkt ist es aber nicht nachvollziehbar, weshalb das Halten einer Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, deren Unternehmenszweck keinen Bezug zum Satzungszweck des Berufsverbandes aufweist, der Vermögensverwaltung zuzurechnen, eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft, deren Tätigkeit mit dem Berufsstand des Verbandes zusammenhängt, dagegen eine gewerbliche Tätigkeit darstellen soll.
- 23** dd) Soweit der Kläger geltend macht, er habe mit eigenem Personal die "X-Tagung" beworben, hat er damit --wie das FG zu Recht ausführt-- eine Betriebsaufspaltung schon deshalb nicht begründen können, weil hierin nicht die Überlassung eines Wirtschaftsgutes zu sehen ist.
- 24** ee) Der Kläger hat auch nicht durch die Überlassung von Personal oder die Erbringung von Werbeleistungen für die "X-Tagung" einen eigenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründet, bei dem die Beteiligung ggf. zu aktivieren wäre. Soweit der Kläger in diesem Zusammenhang auf das Senatsurteil vom 6. April 2005 I R 85/04 (BFHE 209, 345, BStBl II 2005, 545) verweist, geht dieser Hinweis fehl, weil in dem diesem Urteil zugrunde liegenden Sachverhalt ein medizinisches Großgerät und Personal gegen Entgelt überlassen wurde, im Streitfall aber die Werbemaßnahmen für die B-gGmbH unentgeltlich durchgeführt wurden.
- 25** ff) Der Kläger hat der B-gGmbH auch keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zur Nutzung überlassen. Der Kläger hat in der Vergangenheit einen derartigen Vorgang weder deklariert noch sind Anhaltspunkte für eine Überlassung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs vorhanden.