

Urteil vom 10. Mai 2017, V R 43/14, V R 7/15

Ermäßigter Steuersatz bei Auftragsforschung

ECLI:DE:BFH:2017:U.100517.VR43.14.0

BFH V. Senat

UStG § 12 Abs 2 Nr 8 Buchst a, AO § 64 Abs 1, AO § 68 Nr 9, UStG § 12 Abs 2 Nr 8 Buchst a, AO § 14, UStG VZ 2005 vorgehend Sächsisches Finanzgericht , 28. April 2014, Az: 3 K 492/13

Leitsätze

1. Bei der Prüfung, ob sich der Träger einer Wissenschafts- und Forschungseinrichtung i.S. von § 68 Nr. 9 i.V.m. § 64 Abs. 1 AO und § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter finanziert, ist die Umsatzsteuer nicht zu berücksichtigen.
2. Der Begriff der Vermögensverwaltung nach § 68 Nr. 9 i.V.m. § 64 Abs. 1 AO und § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG umfasst ebenso wie bei § 14 i.V.m. § 64 Abs. 1 AO und § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG nur nichtunternehmerische (nichtwirtschaftliche) Tätigkeiten wie z.B. das Halten von Gesellschaftsanteilen, nicht aber auch entgeltliche Leistungen wie etwa die Vermietung und Verpachtung von unbeweglichen oder beweglichen Vermögen (Fortführung des BFH-Urteils vom 20. März 2014 V R 4/13, BFHE 245, 397).

Tenor

1. Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Sächsischen Finanzgerichts vom 29. April 2014 3 K 492/13 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 der Abgabenordnung und § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a des Umsatzsteuergesetzes behandelt wurden.

Die Vermögensverwaltung erstreckt sich auch auf diese nichtunternehmerischen (nichtwirtschaftlichen) Tätigkeiten.

Im Übrigen wird die Revision der Klägerin als unbegründet zurückgewiesen.

2. Die Revision des Beklagten wird als unbegründet zurückgewiesen.

Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine gemeinnützige GmbH und Rechtsnachfolgerin einer auf sie verschmolzenen gemeinnützigen G-GmbH. Die G-GmbH war im Bereich der Auftragsforschung tätig. In den Streitjahren 2002 bis 2005 war die G-GmbH Alleingesellschafterin der H-GmbH, die ihrerseits Alleingesellschafterin der Au-GmbH und der An-GmbH war. Die G-GmbH vereinnahmte insbesondere Beteiligungserträge und Mieteinnahmen.
- 2** Im Anschluss an eine Außenprüfung ging der Beklagte, Revisionsbeklagte und Revisionskläger (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 zählen, 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) zählen, die die Rechtsvorgängerin der Klägerin in den Streitjahren 2002 bis 2005 von ihrer Tochtergesellschaft erhalten habe.

- 4 Zur Begründung führte das FG an, dass eine vom Einrichtungsträger eingenommene Umsatzsteuer an die Steuerverwaltung abzuführen sei. Eine Finanzierung sei im Hinblick auf diese Abführungspflicht allenfalls kurzfristig möglich. Die Einbeziehung von Beteiligungserträgen und Mieterträgen in den Bereich der Vermögensverwaltung verneinte das FG, da eine Betriebsaufspaltung vorliege, die zu einer Umqualifizierung in gewerbliche Einkünfte führe.
- 5 Hiergegen wenden sich das FA und die Klägerin mit ihren Revisionen.
- 6 Das FA macht geltend, dass die Umsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sei. Die Umsatzsteuer sei kein durchlaufender Posten. Daher seien alle Einnahmen zu erfassen. Die Abführung der Umsatzsteuer durch den Unternehmer an den Steuergläubiger sei nur als Schuldbetrag zu betrachten. Für eine Aufteilung fehle es an einer gesetzlichen Grundlage. Zudem sei das FG zu Unrecht von der von der Finanzverwaltung als zutreffend angesehenen Dreijahresbetrachtung bei § 68 Nr. 9 AO abgewichen.
- 7 Das FA beantragt, das Urteil des FG zu der ersten entschiedenen Rechtsfrage dahingehend aufzuheben, dass im Rahmen des § 68 Nr. 9 AO als schädliche Einnahmen die Einnahmen inklusive der auf sie entfallenden Umsatzsteuer (Bruttoeinnahmen) zählen und dass für die Ermittlung der schädlichen Einnahmen auf einen Dreijahreszeitraum abzustellen ist.
- 8 Die Klägerin macht geltend, dass anders als bei § 15 Abs. 3 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes bei § 68 Nr. 9 AO keine Umqualifizierung der Art nach vermögensverwaltender Tätigkeiten vorzunehmen sei. Auf das Vorliegen einer Betriebsaufspaltung könne es nicht ankommen. Der Begriff der Vermögensverwaltung sei nicht nach ertragsteuerrechtlichen Kriterien zu bestimmen. § 14 AO zähle zu den Einnahmen aus Vermögensverwaltung auch die Vermietung unbeweglichen Vermögens. § 68 Nr. 9 AO zwingt dazu, schädliche Einnahmen auf Tochtergesellschaften auszulagern. Maßgeblich sei nur die abgabenrechtliche Regelung. Die Umsatzsteuer sei im Übrigen keine Finanzierungsgrundlage.
- 9 Die Klägerin beantragt, das Urteil des FG zur zweiten Rechtsfrage aufzuheben und die Mieteinnahmen und Beteiligungserträge als zur Vermögensverwaltung zugehörig anzusehen.
- 10 Beide Beteiligte treten der Revision der Gegenseite entgegen.
- 11 Mit Beschluss vom 5. Mai 2015 hat der erkennende Senat das Revisionsverfahren V R 7/15 mit dem Revisionsverfahren V R 43/14 zur gemeinsamen Entscheidung und Verhandlung verbunden.

Entscheidungsgründe

II.

- 12 1. Ein Zwischenurteil ist nach § 99 Abs. 2 FGO als Vorabentscheidung über einzelne von mehreren entscheidungserheblichen Sach- oder Rechtsfragen zulässig, wenn dies sachdienlich ist und der Kläger oder Beklagte nicht widerspricht. Im Streitfall hat das FG zu Recht diese Voraussetzungen bejaht.
- 13 2. Die Revision des FA ist unbegründet (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 14 a) Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass bei der Prüfung, ob sich der Träger einer Wissenschafts- und Forschungseinrichtung i.S. von § 68 Nr. 9 i.V.m. § 64 Abs. 1 AO und § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter finanziert, die Umsatzsteuer nicht zu berücksichtigen ist.
- 15 Eine Forschungseinrichtung finanziert sich nicht überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung, wenn die Einnahmen aus Auftragsforschung oder Ressortforschung mehr als 50 v.H. der gesamten Einnahmen betragen (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 4. April 2007 I R 76/05, BFHE 217, 1, BStBl II 2007, 631, Leitsatz 1).

- 16** Hat die Trägereinrichtung neben den Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter und den Einnahmen aus der Vermögensverwaltung z.B. steuerpflichtige Leistungen im Bereich der Auftragsforschung erbracht, sind hierfür vereinnahmte Gegenleistungen in die durch § 68 Nr. 9 i.V.m. § 64 Abs. 1 AO und § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG angeordnete Vergleichsrechnung nur im Umfang ihres Entgeltanteils und damit ohne Umsatzsteuer einzubeziehen. Dies ergibt sich bereits daraus, dass sich die Trägereinrichtung aus einer von ihr für steuerpflichtige Leistungen vereinnahmten Umsatzsteuer weder "finanzieren" darf noch kann, da sie diese Umsatzsteuer im Rahmen der indirekten Besteuerung ihrer Leistungsempfänger nur als "Steuereinnahmer für Rechnung des Staates" vereinnahmt (BFH-Urteil vom 24. Oktober 2013 V R 31/12, BFHE 243, 451, BStBl II 2015, 674, Rz 21). Wie das FG zutreffend entschieden hat, sind Finanzierungsvorteile im Zeitraum zwischen einer Vereinnahmung und Abführung der Umsatzsteuer an den Steuergläubiger zu vernachlässigen.
- 17** b) Über die Frage des maßgeblichen Beurteilungszeitraums hat der erkennende Senat nicht zu entscheiden, da das FG im angefochtenen Zwischenurteil keine für die Beteiligten bindende Entscheidung getroffen hat. Die Revision des FA geht insoweit ins Leere.
- 18** 3. Die Revision der Klägerin ist teilweise begründet. Das Urteil des FG ist insoweit aufzuheben, als es auch Beteiligungserträge vom Begriff der Vermögensverwaltung in § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG i.V.m. § 68 Nr. 9 AO ausgenommen hat. Insoweit ist der Klage stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Demgegenüber hat das FG zu Recht entschieden, dass Mieteinnahmen nicht zur Vermögensverwaltung gehören. Daher ist die Revision insoweit unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 19** a) § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 1 UStG ordnet eine Steuersatzermäßigung für die Leistungen der nach §§ 51 ff. AO steuerbegünstigten Körperschaften an. Diese 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 Zweckbetriebsdefinition in § 65 AO gehören auch "Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen" unter den Voraussetzungen von § 68 Nr. 9 AO zu den Zweckbetrieben. Dies gilt für "Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, deren Träger sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanziert. Der Wissenschaft und Forschung dient auch die Auftragsforschung. Nicht zum Zweckbetrieb gehören Tätigkeiten, die sich auf die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse beschränken, die Übernahme von Projektträgerschaften sowie wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug".
- 20** b) Der BFH hat bereits entschieden, dass zu den "Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung" nur der "Mitteltransfer, der der Körperschaft ohne eigene Gegenleistung zufließt", gehört (BFH-Urteil in BFHE 217, 1, BStBl II 2007, 631, unter II.3.a aa). Der erkennende Senat schließt sich dem insbesondere für die Auslegung des Begriffs der Vermögensverwaltung an.
- 21** Dem entspricht es, wenn auch der Begriff der Vermögensverwaltung nach § 14 AO i.V.m. § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a Satz 1 UStG dahingehend auszulegen ist, 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).
- 22** Speziell im Hinblick auf die hier streitige Umsatzbesteuerung der Klägerin wäre es sachwidrig, die Entscheidung über den anzuwendenden Steuersatz bei einer indirekten Steuer, die den Verbrauch beim Leistungsempfänger der gemeinnützigen Körperschaft erfassen soll (vgl. Art. 1 der Richtlinie 2006/112/EG des Rates vom 28. November 2006 über das gemeinsame Mehrwertsteuersystem) danach zu treffen, ob es sich --entsprechend der Rechtsauffassung des FG-- bei Einnahmen aus dem Halten von Beteiligungen ertragsteuerrechtlich um Einkünfte aus Gewerbebetrieb handelt (Wäger, in Lüdicke/Mellinghoff/Rödter, Festschrift Gosch, 2016, 427 ff., 434).
- 23** c) Danach ist die Revision der Klägerin aber nur insoweit begründet, als das Halten von Beteiligungen und die sich hieraus ergebenden Beteiligungserträge, da sie kein Entgelt für eine steuerbare Leistung sind (BFH-Urteil in BFHE 245, 397, Rz 26), entgegen dem FG-Urteil zur Vermögensverwaltung nach § 68 Nr. 9 i.V.m. § 64 Abs. 1 AO und § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG gehören. Demgegenüber hat das FG die Vermietung und Verpachtung zu Recht als nicht zur Vermögensverwaltung zugehörig angesehen, ohne dass es dabei darauf ankommt, ob sich die Vermietung oder Verpachtung auf unbewegliches oder bewegliches Vermögen bezieht. Ob dies auch bei Anwendung von § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes gilt, ist im Streitfall nicht zu entscheiden (vgl. dazu BFH-Urteil vom 18. Februar 2016 V R 60/13, BFHE 253, 228, BStBl II 2017, 251).

24 4. Die Kostenentscheidung bleibt dem Endurteil vorbehalten.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de