Urteil vom 01. September 2021, III R 20/19

Umfang der Gewerbesteuerbefreiung für Altenheime, Altenwohnheime und Pflegeeinrichtungen

ECLI:DE:BFH:2021:U.010921.IIIR20.19.0

BFH III. Senat

GewStG § 3 Nr 20 Buchst c, GewStG § 3 Nr 20 Buchst d, AO § 14 S 1, GewStG VZ 2011

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 11. Februar 2019, Az: 8 K 8030/15

Leitsätze

1. Die Gewerbesteuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 Buchst. c und d GewStG erfasst nur die Gewinne, die aus dem Betrieb der jeweiligen Einrichtung selbst erzielt werden. Übt der Träger der Einrichtung daneben Tätigkeiten aus, die nicht vom Zweck der Steuerprivilegierung gedeckt sind, unterfällt der daraus erzielte Gewinn der Gewerbesteuer.

2. Die Annahme einer nicht von der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 Buchst. c und d GewStG erfassten Tätigkeit setzt nicht voraus, dass die Tätigkeit die Voraussetzungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs i.S. des § 14 Satz 1 AO erfüllt, den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung verlässt oder besondere organisatorische Vorkehrungen erfordert. Es genügt, dass der Tätigkeit trennbare Erträge zugeordnet werden können.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 12.02.2019 - 8 K 8030/15 aufgehoben.

Die Klage wird abgewiesen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist die Reichweite der Gewerbesteuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 Buchst. c und d des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) für Altenheime, Altenwohnheime, Pflegeheime und Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen in den Erhebungszeiträumen 2009 bis 2011.

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist eine GmbH, deren Geschäftsgegenstand die Erbringung von Pflegeleistungen gegenüber kranken Personen entsprechend den Leistungskatalogen der gesetzlichen und privaten Krankenversicherungen ist. Durch Notarurkunde vom ...2009 erwarb Frau X (Anteilserwerberin) sämtliche Geschäftsanteile an der Klägerin von Frau Y (Anteilsveräußerin). Mit Wirkung vom ...2009 übernahm die Anteilserwerberin zudem die Geschäftsführung der Klägerin.

3 Zur Finanzierung der Übernahme der Anteile an der Klägerin nahm die Klägerin selbst ein Darlehen über 250.000 € bei einer Bank (D-Bank) auf (Darlehensvertrag vom 10.12.2010). Das Darlehen war mit 7,4 % jährlich zu verzinsen. Zudem wurde ein einmaliges Bearbeitungsentgelt in Höhe von 5.000 € vereinbart. Die Klägerin vereinbarte mit der Anteilserwerberin, dieser ebenfalls ein entsprechendes Darlehen zu 7,4 % Zinsen jährlich zu gewähren. Die Anteilserwerberin stellte zur Sicherheit u.a. eine selbstschuldnerische Bürgschaft in Höhe von 300.000 € und trat Ansprüche aus einer Risikolebensversicherung auf ihren Todesfall an die D-Bank ab. Das Darlehen wurde im Jahr 2011 ausgezahlt und die Anteilserwerberin bezahlte damit (anteilig) den Kaufpreis für die Anteile an der Klägerin an die Anteilsveräußerin. Die Klägerin zahlte im Jahr 2011 Zinsen in Höhe von 17.620 €, die sie als

Betriebsausgaben in Abzug brachte. Die Klägerin gewährte der Anteilserwerberin zudem ein weiteres Darlehen aus eigenem Vermögen, das in Höhe von 4 % jährlich verzinst werden sollte.

4 Die Klägerin aktivierte Forderungen gegenüber der Anteilserwerberin wie folgt:

	Forderungskonto	Darlehenskonto	Summe Zinsen
Stand 01.01.2009	**-**		
Valutierung	127.187,87 €		
Zinsen	2.295,88 €		2.295,88 €
Stand 31.12.2009	**129.483,75 €**		
Valutierung	57.101,08 €		
Zinsen	6.530,79 €		6.530,79 €
Stand 31.12.2010	**193.115,62 €**		
Valutierung	-	244.000,00 €	
Zinsen	7.724,62 €	7.608,45 €	15.333,07 €
Stand 31.12.2011	**200.840,24 €**	**251.608,45 €**	

5 Im Jahr 2011 erzielte die Klägerin zudem Zinserträge aus Bankguthaben in Höhe von 392,16 €. Sie erfasste gewinnmindernde Zinsaufwendungen wie folgt:

	2009	**2010**	**2011**
Zinsen D-Bank			17.620,00 €
Zinsen Darlehen Pflegesoftware	1.290,64 €	1.290,64 €	908,23 €
Zinsen kurzfristige Verbindlichkeiten	256,83 €	1.375,66 €	2.166,92 €
Auflösung abgegrenzte Bearbeitungsgebühr			714,00 €
Summe	**1.547,47 €**	**2.666,30 €**	**21.409,15 €**

6 Die Klägerin erhielt zudem Provisionen von der Fa. L-GmbH (50 € im Jahr 2010) sowie von dem M e.V. (100 € im Jahr 2011).

7 Nachdem die Klägerin zunächst erklärungsgemäß veranlagt worden war, führte das vormals zuständige Finanzamt K bei ihr eine steuerliche Außenprüfung für die Jahre 2009 bis 2011 durch. Diese kam zu folgenden tatsächlichen Feststellungen, die mittlerweile zwischen den Beteiligten unstreitig sind: Auf dem Forderungskonto waren weitere Zahlungen zu erfassen. Demzufolge erhöhten sich auch die Zinserträge für 2009 auf 2.362,58 €, für 2010 auf 6.626,79 € und für 2011 auf 7.810,33 €. Ferner errechnete die Außenprüfung, dass auf dem Darlehenskonto nur eine Verzinsung von 4 % statt wie vereinbart von 7,4 % verbucht worden sei. Demzufolge erhöhte sich für 2011 der

erfasste Zins von 7.608,45 € auf 14.075,60 €. Die nicht weiterbelastete Bearbeitungsgebühr, die sich in Höhe von 714 € gewinnmindernd ausgewirkt hatte, wurde zudem als verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) dem Einkommen hinzugerechnet.

8 Die Außenprüfung nahm deshalb eine partielle Gewerbesteuerpflicht in Höhe der erzielten Zins- und Provisionserträge an.

9 Die Gewerbeerträge ermittelte sie wie folgt:

	2009	**2010**	**2011**
Zinserträge	2.362 €	6.626 €	(7.810 € + 14.076 €) 21.886 €
Provisionen		50 €	100 €
vGA			714 €
Zinsaufwand			./. 17.620 €
Disagioaufwand			./. 714 €
Gewerbeertrag	**2.362 €**	**6.676 €**	**4.366 €**

10 Das Finanzamt K folgte den Prüfungsfeststellungen und erließ am 22.10.2014 Gewerbesteuermessbescheide nach Maßgabe dieser Gewerbeerträge (Messbetrag 2009: 80 €, Messbetrag 2010: 231 € und Messbetrag 2011: 150 €).

11 Die fristgerecht eingelegten Einsprüche wies das Finanzamt K mit Einspruchsentscheidung vom 15.01.2015 als unbegründet zurück. Von der Gewerbesteuer seien gemäß § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG nur bestimmte Einrichtungen mit bestimmten Erträgen befreit. Eine persönliche Steuerbefreiung sei nicht gegeben. Nicht befreit seien deshalb Gewinne, die die Klägerin mit anderen Tätigkeiten erziele. Dem Sinn und Zweck der Norm entsprechend seien nur die Einnahmen und Ausgaben steuerfrei, die mit Leistungen in den jeweiligen Einrichtungen gegenüber den dort untergebrachten und/oder behandelten Personen zusammenhingen; nicht dagegen solche Erträge, die aus Leistungen gegenüber Dritten erwirtschaftet würden. Damit könnten die Zins- und Provisionserträge nicht steuerfrei sein.

12 Im Laufe des dagegen gerichteten Klageverfahrens wurde der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) für die Klägerin zuständig. Das Finanzgericht (FG) hob die angefochtenen Gewerbesteuermessbetragsbescheide vom 22.10.2014 und die Einspruchsentscheidung vom 15.01.2015 mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 721 veröffentlichten Gründen auf.

13 Mit der vom FG zugelassenen Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

14 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil aufzuheben.

15 Die Klägerin beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

16 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Abweisung der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht angenommen, dass die Klägerin die Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 20 Buchst. c und d GewStG auch für die von ihr erzielten Gewinne aus Darlehens- und Provisionsgeschäften in Anspruch nehmen kann.

17 1. Die Auslegung des § 3 Nr. 20 Buchst. c und d GewStG durch das FG ist revisionsrechtlich zu beanstanden.

18 a) Nach § 3 Nr. 20 Buchst. c GewStG in der in den Erhebungszeiträumen 2009 bis 2011 geltenden Fassung sind von der Gewerbesteuer befreit Altenheime, Altenwohnheime und Pflegeheime, wenn bei ihnen im Erhebungszeitraum mindestens 40 % der Leistungen den in § 61 Abs. 1 des Zwölften Buches Sozialgesetzbuch oder den in § 53 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) genannten Personen zugutegekommen sind. Ferner sind nach § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG in der in den Erhebungszeiträumen 2009 bis 2011 geltenden Fassung Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen von der Gewerbesteuer befreit, wenn im Erhebungszeitraum die Pflegekosten in mindestens 40 % der Fälle von den gesetzlichen Trägern der Sozialversicherung oder Sozialhilfe ganz oder zum überwiegenden Teil getragen worden sind.

19 b) Die Steuerbefreiungsvorschriften erfordern eine Differenzierung zwischen begünstigten und nicht begünstigten Tätigkeiten der Einrichtung.

20 aa) Bei der im Streitfall in Rede stehenden Steuerbefreiung handelt es sich nicht um eine persönliche Steuerbefreiung. Von der Gewerbesteuer wird nicht der Träger der in § 3 Nr. 20 Buchst. c und d GewStG benannten Einrichtungen mit seinem gesamten Gewerbeertrag befreit; begünstigt werden vielmehr nur die aus dem Betrieb der Einrichtung resultierenden Erträge. Soweit der Träger der Einrichtung außerhalb derselben Erträge erzielt, unterliegen diese der Gewerbesteuer (Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10.03.2010 - I R 41/09, BFHE 229, 358, BStBl II 2011, 181, Rz 15, m.w.N.). Eine sachliche Rechtfertigung, auch diese gewerblichen Erträge in die Steuerbefreiung einzubeziehen, ist nicht ersichtlich. Denn der Zweck der Steuerbefreiung liegt darin, die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Behandlung kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern und die Sozialversicherungsträger von Aufwendungen zu entlasten (BFH-Beschluss vom 08.09.2011 - I R 78/10, BFH/NV 2012, 44, Rz 9; BFH-Urteile vom 22.06.2011 - I R 43/10, BFHE 233, 551, BStBl II 2011, 892, Rz 10; vom 22.06.2011 - I R 59/10, BFH/NV 2012, 61, Rz 9, und vom 25.01.2017 - I R 74/14, BFHE 257, 435, BStBl II 2017, 650, Rz 15). Hieraus lässt sich ableiten, dass nur diejenigen Erträge begünstigt sind, die aus dem Betrieb der jeweiligen Einrichtung selbst erzielt werden; denn nur insoweit entstehen für die Sozialversicherungsträger Kosten. Eine wirtschaftliche Betätigung mit anderem Gegenstand ist dagegen nach dieser Norm nicht steuerbefreit (BFH-Urteil in BFHE 233, 551, BStBl II 2011, 892, Rz 10). Anderenfalls würde eine Kapitalgesellschaft, deren Tätigkeit stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb gilt (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG), schon allein deshalb von der Gewerbesteuer befreit, weil sie auch ein Alten- oder Pflegeheim betreibt (BFH-Urteil in BFHE 233, 551, BStBl II 2011, 892, Rz 16).

21 bb) Entgegen der Auffassung der Klägerin widerspricht diese einschränkende Auslegung des § 3 Nr. 20 Buchst. c und d GewStG nicht dem Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer. Der Objektsteuercharakter der Gewerbesteuer besagt, dass das Steuerobjekt --der Gewerbebetrieb-- mit der ihm eigenen Ertragskraft ohne Rücksicht auf die persönlichen Merkmale des Steuersubjekts und seiner persönlichen Beziehung zum Steuerobjekt erfasst werden soll (BFH-Urteil vom 07.03.2007 - I R 60/06, BFHE 217, 100, BStBl II 2007, 654, Rz 15). Die Befreiung bezieht sich --wie ausgeführt wurde-- gerade nicht auf den Träger der in § 3 Nr. 20 Buchst. c und d GewStG benannten Einrichtungen mit seinem gesamten Gewerbeertrag, sondern nur auf die aus der begünstigten Einrichtung selbst erzielten Erträge. Soweit von der Befreiung Erträge ausgenommen werden, die der Träger daneben erzielt, geht es nicht um persönliche Merkmale des Steuersubjekts oder seine persönlichen Beziehungen zum Steuerobjekt. Vielmehr wird nur geprüft, ob und inwieweit der vom Steuerobjekt erzielte Gewinn unter den Förderzweck der Befreiungsvorschrift fällt.

22 c) Entgegen der Auffassung des FG muss nicht entschieden werden, ob der steuerpflichtige vom steuerfreien Bereich gegenstands- oder tätigkeitsbezogen abzugrenzen ist. Denn der BFH hat die beiden Begrifflichkeiten im Urteil in BFHE 233, 551, BStBl II 2011, 892 synonym verstanden. So hat er in Rz 10 der Entscheidungsgründe ausgeführt, dass eine wirtschaftliche "*Betätigung*" mit anderem "*Gegenstand*" steuerpflichtig ist. Erst recht lässt sich --entgegen der Auffassung des FG-- aus den Entscheidungsgründen entnehmen, dass nur die Erträge aus bestimmten Tätigkeiten von der Gewerbesteuer befreit sind. So hat der BFH die Versagung der Steuerbefreiung der Gewinne aus dem Verkauf von Getränken und der Vermietung von Telefonen an Heimbewohner damit begründet, dass es sich um Erträge aus einer "*Tätigkeit*" handelt, die vom eigentlichen Betrieb der Einrichtung geschieden werden kann und vom Zweck der Steuerbefreiung in § 3 Nr. 20 GewStG nicht gedeckt ist (Rz 12 der Entscheidungsgründe). Weiter wurde unter Verweis auf die Parallele zur --u.a. für die Körperschaftsteuerbefreiung einschlägigen-- Vorschrift des § 68 Nr. 1 Buchst. a AO und das hierzu ergangene BFH-Urteil vom 24.01.1990 - I R 33/86 (BFHE 159, 467, BStBl II 1990, 470) ausgeführt, dass die Begünstigung nur solche "*Tätigkeiten*" erfasst, die für den Betrieb einer der genannten Einrichtungen notwendig sind. Zu Recht wird daher auch --worauf das FA zutreffend hinweist-- in der Rechtsprechung und der Literatur davon ausgegangen, dass der Betreiber einer Einrichtung i.S. des § 3 Nr. 20 GewStG nur insoweit von der Gewerbesteuer befreit ist, als die Tätigkeit der von ihm

betriebenen Einrichtung die Voraussetzungen der jeweiligen Befreiungsvorschrift erfüllt oder als die Tätigkeit für die betreffende Einrichtung erforderlich ist (Urteil des FG Schleswig-Holstein vom 18.06.2012 - 5 K 40111/10, EFG 2013, 641; Sarrazin in Lenski/Steinberg, Gewerbesteuergesetz, § 3 Nr. 20 Rz 33; Rüsch in Wendt/Suchanek/Möllmann/Heinemann, GewStG, 2019, § 3 Nr. 20 Rz 1 und 8; Güroff in Glanegger/Güroff, GewStG, 10. Aufl., § 3 Rz 438; Bös in: GewStG - eKommentar, § 3 [Fassung vom 01.01.2020] Rz 407 f.).

23 d) Zu Unrecht hat das FG weiter angenommen, dass der Träger einer der in § 3 Nr. 20 Buchst. c und d GewStG begünstigten Einrichtungen nur dann und insoweit eine gewerbesteuerpflichtige Tätigkeit ausübt, als diese die Voraussetzungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs i.S. des § 14 Satz 1 AO erfüllt, den Rahmen der privaten Vermögensverwaltung verlässt und besondere organisatorische Vorkehrungen erfordert.

24 aa) Der BFH hat in den Urteilen in BFHE 233, 551, BStBl II 2011, 892 und in BFH/NV 2012, 61 zwar auf das Vorhandensein eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs abgestellt. Dies beruhte aber auf den besonderen Umständen der jeweiligen Einzelfälle. Denn in ersterem Fall war der Träger der begünstigten Einrichtungen eine Stiftung des privaten Rechts, die im Streitjahr nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige und mildtätige Zwecke i.S. der §§ 51 ff. AO verfolgte. Im zweiten Fall war die Klägerin eine gemeinnützige GmbH, welche ein Krankenhaus betrieb, das die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs i.S. des § 67 AO erfüllte. Beide waren mithin nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Sätze 1 und 2 des Körperschaftsteuergesetzes von der Körperschaftsteuer befreit, soweit sie nicht einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhielten. Beide Klägerinnen hatten die in gewerbesteuerrechtlicher Hinsicht strittigen Gewinne in körperschaftsteuerrechtlicher Hinsicht als Einkünfte aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb behandelt (BFH-Urteile in BFHE 233, 551, BStBl II 2011, 892, Rz 14, und in BFH/NV 2012, 61, Rz 12). Entsprechend konnte der BFH jeweils an das Vorhandensein eines entsprechenden wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs anknüpfen. Die Steuerbefreiung ist deshalb "insbesondere" dann und insoweit ausgeschlossen, als die Gewinne aus Tätigkeiten resultieren, die als steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die keine Zweckbetriebe darstellen, zu behandeln sind (Güroff in Glanegger/Güroff, a.a.O.; Bös in: GewStG - eKommentar, § 3 [Fassung vom 01.01.2020] Rz 408 f.). Hieraus kann jedoch nicht im Umkehrschluss gefolgert werden, dass eine nach § 3 Nr. 20 Buchst. c und d GewStG begünstigte Einrichtung "nur" dann gewerbesteuerpflichtige Gewinne erzielen kann, wenn die Tätigkeit die Voraussetzungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erfüllt. Vielmehr hat der BFH in den genannten Entscheidungen sogar ausdrücklich darauf hingewiesen, dass sich die gemeinnützigkeitsrechtliche Unterscheidung zwischen ideeller Sphäre einerseits und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb andererseits auf § 3 Nr. 20 GewStG nicht übertragen lässt, weil hierunter --anders als bei anderen Steuerbefreiungen des § 3 GewStG-- auch einkommen- oder körperschaftsteuerpflichtige Betreiber fallen können (BFH-Urteile in BFHE 233, 551, BStBl II 2011, 892, Rz 13, und in BFH/NV 2012, 61, Rz 11; Heger, juris PraxisReport Steuerrecht 40/2011 Anm. 6).

25 bb) Die vom FG herangezogene Abgrenzung zur privaten Vermögensverwaltung entstammt der in § 14 AO geregelten Begriffsdefinition des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs. Primärer Zweck der partiellen Steuerpflicht des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist der Schutz des steuerlich unverzerrten marktwirtschaftlichen Wettbewerbs (z.B. BFH-Urteile vom 25.05.2011 - I R 60/10, BFHE 234, 59, BStBl II 2011, 858, Rz 12; vom 18.02.2016 - V R 60/13, BFHE 253, 228, BStBl II 2017, 251, Rz 15). Den vermögensverwaltenden Tätigkeiten misst der Gesetzgeber demgegenüber, wie aus § 14 AO ersichtlich, keine erhebliche Wettbewerbsrelevanz zu (BFH-Urteile vom 25.08.2010 - I R 97/09, BFH/NV 2011, 312, Rz 22). Für die im vorliegenden Zusammenhang zu treffende Abgrenzungsfrage zwischen den nach § 3 Nr. 20 Buchst. c und d GewStG begünstigten und den nach diesen Vorschriften nicht begünstigten Gewinnen hat der BFH allerdings nicht darauf abgestellt, ob die jeweilige Tätigkeit erhebliche Wettbewerbsrelevanz hat. Vielmehr hat er die Abgrenzungsfrage vor dem Hintergrund des Ziels der Vorschrift behandelt und dabei darauf abgestellt, ob die betreffenden gewerblichen Erträge zu einer Verbesserung der Versorgungsstrukturen bei der Behandlung kranker und pflegebedürftiger Personen führten oder durch diese Sozialversicherungsträger von Aufwendungen entlastet werden könnten (BFH-Urteile in BFHE 233, 551, BStBl II 2011, 892, Rz 13, und in BFH/NV 2012, 61, Rz 11). Dies schließt nicht aus, dass der Gedanke der Wettbewerbsneutralität der Besteuerung über Art. 3 Abs. 1 und Art. 12 des Grundgesetzes als zusätzliches Argument für eine partielle Gewerbesteuerpflicht der von einer begünstigten Einrichtung erzielten Erträge herangezogen werden kann (so Urteil des FG Schleswig-Holstein in EFG 2013, 641). Umgekehrt kann das Kriterium mangelnder Wettbewerbsrelevanz der ausgeübten Tätigkeit jedoch nicht dazu genutzt werden, eine nicht zur Verbesserung der Versorgungsstrukturen und zur Entlastung der Sozialversicherungsträger geeignete und damit nicht vom Privilegierungszweck des § 3 Nr. 20 GewStG erfasste Tätigkeit in den Kreis der begünstigten Tätigkeiten aufzunehmen.

26 cc) Revisionsrechtlich zu beanstanden ist schließlich auch das vom FG behauptete Erfordernis der besonderen

organisatorischen Vorkehrungen. Es ist schon unklar, unter welchen Voraussetzungen das FG diese Voraussetzung als erfüllt ansehen will. Da auch die Vereinbarung und Durchführung von verzinslichen Darlehen aus Eigen- und Fremdmitteln mit einem gewissen organisatorischen und verwaltungstechnischen Aufwand verbunden ist, muss das FG wohl von höheren Anforderungen ausgegangen sein. Sofern dabei an eine organisatorische Verselbstständigung gedacht worden sein sollte (s. dazu insbesondere die Ausführungen unter I.4. am Ende der Vorentscheidung, wo das Bestehen einer gesonderten organisatorischen Einheit zur Vermittlung von Verträgen verneint wird), folgt schon aus den vom BFH behandelten Fallkonstellationen, dass eine solche nicht zu fordern ist. Denn im BFH-Urteil in BFHE 233, 551, BStBl II 2011, 892, Rz 11, wurden auch gemischte Tätigkeiten in einen gewerbesteuerfreien und einen gewerbesteuerpflichtigen Teil aufgespalten, wie etwa der Betrieb eines Blockheizkraftwerkes, das einerseits die geförderte Einrichtung mit Wärme versorgt, andererseits aber auch Wärme an Dritte abgibt, oder der Betrieb eines Bades, das einerseits den in der geförderten Einrichtung untergebrachten Personen zur Verfügung gestellt, andererseits aber auch für Dritte geöffnet wird. Daraus folgt zugleich, dass eine trennbare, partiell gewerbesteuerpflichtige Tätigkeit bereits dann angenommen werden kann, wenn dieser Tätigkeit trennbare Erträge zugeordnet werden können.

27 2. Unter Zugrundelegung der vorgenannten Rechtsgrundsätze unterfallen die von der Klägerin erzielten streitgegenständlichen Zins- und Provisionsgewinne nicht der Gewerbesteuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 Buchst. c und d GewStG.

28 a) Die von der Klägerin in den Streitjahren erzielten Gewinne sind grundsätzlich gemäß § 2 Abs. 1 Satz 1 GewStG gewerbesteuerpflichtig. Denn die Klägerin ist eine GmbH und die Tätigkeit einer Kapitalgesellschaft gilt stets und in vollem Umfang als Gewerbebetrieb (§ 2 Abs. 2 Satz 1 GewStG). Die Klägerin unterhält nach den Feststellungen des FG eine Einrichtung, welche die Voraussetzungen der Steuerbefreiung des § 3 Nr. 20 Buchst. c und d GewStG erfüllt.

29 b) Soweit die Klägerin aus der Gewährung von Darlehen an die Anteilserwerberin Zinsgewinne erzielt hat, resultieren diese aus einer Tätigkeit, die vom eigentlichen Betrieb der Einrichtung geschieden werden kann und vom Zweck der Steuerbefreiung in § 3 Nr. 20 Buchst. c und d GewStG nicht gedeckt ist. Insoweit ist die Klägerin daher partiell gewerbesteuerpflichtig.

30 aa) Die Trennbarkeit der Tätigkeit ergibt sich daraus, dass der Tätigkeit trennbare Erträge zugeordnet werden können. Nach den Feststellungen des FG hat die Klägerin der Anteilserwerberin zum einen ein Darlehen aus eigenem Vermögen gewährt und hierfür eine Verzinsung in Höhe von 4 % vereinbart. Zum anderen hat sie ein Bankdarlehen zu einem Zinssatz von 7,4 % aufgenommen und dieses an die Anteilserwerberin weitergereicht. Diesen Darlehen lassen sich Erträge der Klägerin in Höhe von 2.362 € (2009), 6.626 € (2010) sowie 21.886 € und 714 € (2011) zuordnen. Das weitergereichte Bankdarlehen war zudem mit Aufwendungen in Höhe von 17.620 € und 714 € (2011) verbunden.

31 bb) Die Gewinne aus der Finanzierung des Anteilserwerbs waren nicht geeignet, die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Behandlung kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern und die Sozialversicherungsträger von Aufwendungen zu entlasten. Es handelte sich nicht um Erträge aus Leistungen im Zusammenhang mit der Behandlung kranker und pflegebedürftiger Personen. Entsprechend schied auch eine Aufwandserstattung durch die Sozialversicherungsträger aus und wäre eine Gewerbesteuerfreiheit dieser Erträge auch nicht geeignet, zu einer Entlastung der Sozialversicherungsträger beizutragen.

32 Entgegen der Auffassung des FG ist die Frage nach der potenziellen Entlastung der Sozialversicherungsträger im Bereich der Pflege auch nicht deshalb obsolet, weil dort nicht konkrete Aufwendungen ersetzt, sondern nach dem Pflegegrad bemessene Pflegepauschalen gewährt werden. Denn auch soweit im Bereich der Pflege keine konkreten Aufwendungen erstattet werden, macht es für die Bemessung der Pflegepauschalen einen Unterschied, ob die Erträge aus den von der Pflegeeinrichtung erbrachten Pflegeleistungen einer Gewerbesteuerbelastung unterliegen oder von der Gewerbesteuer befreit sind.

33 Ob die Darlehensgewährung dem Bereich der Vermögensverwaltung zuzuordnen wäre, ist nicht von Bedeutung. Denn auch wenn dies zu bejahen wäre, ergäbe sich daraus kein Effekt im Hinblick auf die von der Steuerbefreiung bezweckte Verbesserung der bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Behandlung kranker und pflegebedürftiger Personen und auf die Entlastung der Sozialversicherungsträger von Aufwendungen.

34 c) Auch soweit die Klägerin Provisionsgewinne erzielt hat, resultieren diese aus einer Tätigkeit, die vom eigentlichen Betrieb der Einrichtung geschieden werden kann und vom Zweck der Steuerbefreiung in § 3 Nr. 20

Buchst. c und d GewStG nicht gedeckt ist. Zu Recht hat das FA daher auch insoweit eine partielle Gewerbesteuerpflicht angenommen.

35 aa) Die Trennbarkeit der Tätigkeit ergibt sich wiederum daraus, dass der Tätigkeit trennbare Erträge zugeordnet werden können. Nach den Feststellungen des FG erhielt die Klägerin Provisionen im Jahr 2010 von der Fa. L-GmbH 50 € sowie im Jahr 2011 100 € von dem M e.V. Die Provisionen wurden nach den nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffenen und damit nach § 118 Abs. 2 FGO für den BFH bindenden Feststellungen des FG im Zusammenhang mit Vermittlungsleistungen gezahlt. Das FG hat insoweit nur offengelassen, ob der jeweiligen Provision eine konkrete Vermittlungsleistung oder nur der Anreiz zur Erbringung einer Vermittlungsleistung zugrunde lag. Soweit die Klägerin im Rahmen der Revisionserwiderung vorgetragen hat, die Provisionen seien nicht für Vermittlungsleistungen entstanden, sondern für Unterstützungsleistungen bei der Antragstellung für Wohnumfeld verbessernde Maßnahmen (§ 40 Abs. 4, § 45b den Elften Buches Sozialgesetzbuch), handelt es sich um einen neuen Tatsachenvortrag, der in der Revisionsinstanz keine Berücksichtigung mehr finden kann (Senatsurteil vom 09.09.2020 - III R 2/19, BFHE 270, 429, Rz 26, m.w.N.). Gleiches gilt hinsichtlich des Vortrags, die zur Provisionszahlung führenden Tätigkeiten der Klägerin seien auch mit Aufwendungen verbunden gewesen. Insofern hat das FG im Tatbestand der angegriffenen Entscheidung festgestellt, dass die Klägerin zur Bezifferung ihrer Aufwendungen aufgefordert wurde, hierauf aber aus Verhältnismäßigkeitsgründen verzichtet hat. Das FG ist daher vom Fehlen entsprechender Aufwendungen ausgegangen, was ebenfalls nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffen wurde.

36 bb) Die Provisionsgewinne standen nach den Feststellungen des FG im Zusammenhang mit Vermittlungsleistungen gegenüber Dritten und damit nicht mit der Versorgung kranker oder pflegebedürftiger Personen. Die vom FG herangezogenen Umstände, dass die Klägerin ihren Pflegebetrieb nutzte, um die Provisionen zu erzielen, und dass sie keine gesonderte organisatorische Einheit zur Vermittlung von Verträgen begründete, reichen nicht aus, um die Gewinne der Steuerbefreiung zu unterwerfen. Denn auch für die vom BFH im Urteil in BFHE 233, 551, BStBl II 2011, 892 als gewerbesteuerpflichtig behandelten Gewinne aus dem Verkauf von Getränken und der Vermietung von Telefonen an die Heimbewohner nutzte die dortige Klägerin ihren Pflegebetrieb und stellte der BFH nicht darauf ab, ob hierfür eine besondere organisatorische Einheit bestand. Da es im vorliegenden Streitfall um Vermittlungsleistungen gegenüber Dritten ging, schied auch eine Aufwandserstattung durch die Sozialversicherungsträger aus und wäre eine Gewerbesteuerfreiheit dieser Erträge auch nicht geeignet, zu einer Entlastung der Sozialversicherungsträger beizutragen.

37 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de