FG München, Gerichtsbescheid v. 26.08.2022 – 2 K 1842/21

Titel:

Beteiligungsveräußerung innerhalb mehrstöckiger Personengesellschaften: Gewerbesteuerschuldnerin und Gewerbesteuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG

Normenketten:

GewStG § 3 Nr. 20 Buchst. b
GewStG § 5 Abs. 1 S. 3
GewStG § 7 S. 2 Nr. 2
EStG § 15 Abs. 1 S. 1 Nr. 2

Leitsätze:

1. Einkommensteuerlich können Personenhandelsgesellschaften Gesellschafter und Mitunternehmer einer Personenhandelsgesellschaft im Sinne des § 15 Abs.1 Satz 1 Nr. 2 EStG sein mit der Folge, dass bei einer mehrstöckigen Gesellschaftsstruktur die Gesellschafter der Obergesellschaft nicht zugleich auch die Mitunternehmer der Untergesellschaft sind. (redaktioneller Leitsatz)
2. Der Gewinn aus der Veräußerung oder Einbringung des Anteils eines Gesellschafters gehört zum Gewerbeertrag aus dem Betrieb nur derjenigen Gesellschaft, an der dieser Gesellschafter unmittelbar beteiligt ist. (redaktioneller Leitsatz)
3. Der Gewinn aus der Veräußerung bzw. Einbringung eines Mitunternehmeranteils ist nicht (hier nach § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG) steuerfrei, wenn im Falle einer mehrstöckigen Gesellschaftsstruktur die Anteilsveräußerung auf der Ebene der Obergesellschaft stattfindet und der Veräußerungsgewinn im Wesentlichen aus der Realisierung von stillen Reserven des Anlagevermögens von Untergesellschaften resultiert, die allein Gewerbeerträge aus einer steuerbefreiten Tätigkeit erzielen. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagworte:

Beteiligungsveräußerung innerhalb mehrstöckiger Personengesellschaften: Gewerbesteuerschuldnerin und Gewerbesteuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG, Leistungen, Beteiligung, Feststellung, Widerspruch, Einspruch, Gesellschafter, Gewerbebetrieb, Steuerbefreiung, Gewerbeertrag, Versorgungsauftrag, Nachweis, Gesellschaft, Gewerbesteuer, Revisionszulassung, nicht ausreichend, ausreichende Finanzierung, Gewerbesteuerbefreiung, Revision, Unternehmensbewertung

Rechtsmittelinstanzen:

BFH München, Urteil vom 08.05.2025 – IV R 40/22
BFH München vom -- – I R 34/22

Fundstellen:

EFG 2022, 1862
DStRE 2023, 979
LSK 2022, 28092

Tatbestand

I.

1
Streitig sind die gewerbesteuerlichen Folgen eines im Wege der Ersatzrealisation nach § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 6 Umwandlungssteuergesetz (UmwStG) erzielten sog. Einbringungsgewinns I nach vorheriger Einbringung von Anteilen einer KG in eine ausländische GmbH.

2
Die Rechtsvorgängerin der Klägerin (A-KG) gehörte bis zu ihrem Erlöschen zu einem Konzernverbund, der ganz überwiegend Krankenhäuser und Kliniken betreibt. Die A-KG wurde als Konzernobergesellschaft gegründet, um die Beteiligungen an diversen Klinik-KGs rechtlich zu bündeln und ein einheitliches Kreditrating zu erreichen. Sie hielt demzufolge meist 100% des Kommanditkapitals der beteiligten Klinik-

KGs. Neben diesen Beteiligungen waren lediglich die Konzernzentrale sowie konzerninterne Forderungen und Bankguthaben im Betriebsvermögen der A-KG.

3
Ihre Komplementär GmbH (A-GmbH), die überwiegend zugleich als Komplementärin der Klinik-KGs fungierte, erbrachte gesellschaftsübergreifende Tätigkeiten (Buchführung, Controlling, Rechts- und Steuerberatungsleistungen, einheitliches Marketing) für die Klinik-KGs.

4
Das Kapital der A-KG hielten bis zum Streitjahr ausschließlich zwei Kommanditisten, die B-GmbH zu 90,5% und die C-Stiftung zu 9,5%, beide mit Sitz in einem EU-Ausland. An der B-GmbH war wiederum die C-Stiftung zu 90,1% beteiligt.

5
In 2010 kam es zu einer Umstrukturierung des Konzerns. Die C-Stiftung brachte ihre Beteiligung an der A-KG (9,5%) auf Antrag (§ 20 Abs. 1 und 2 Satz 2 UmwStG) zu Buchwerten in die B-GmbH ein und erhielt dafür Anteile an der B-GmbH. Insgesamt wuchs die Beteiligung der C-Stiftung an der B-GmbH auf 91,2 %. Die erhaltenen Anteile an der B-GmbH unterlagen nach § 22 Abs. 1 Satz 1 UmwStG der Sperrfrist von 7 Jahren.

6
In 2021 wurde die C-Stiftung aufgelöst. Das Stiftungsvermögen, darunter die Beteiligung an der B-GmbH, wurden auf X als Letztbegünstigtem übertragen. X verlegt seinen Wohnsitz in 2012 in ein Nicht-EU-Ausland. Die Auskehrung der sperrfristbehafteten Anteile an der B-GmbH erfolgte in 2013 an X, der als Rechtsnachfolger der C-Stiftung als Einbringender i.S.d. § 22 Abs. 6 UmwStG galt. Wegen der Wohnsitzverlagerung waren bei X die Voraussetzungen des § 1 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. b UmwStG nicht mehr gegeben, so dass der Ersatzrealisationstatbestand des § 22 Abs. 1 Satz 6 Nr. 6 UmwStG rückwirkend im Streitjahr 2010 erfüllt war (Fiktion des sog. Einbringungsgewinns I unter Anwendung der Regelungen des § 22 Abs. 1 Sätze 1 bis 5 UmwStG). In 2014 gab die Klägerin an, dass der verpflichtende jährliche Nachweis nach § 22 Abs. 3 UmwStG nicht mehr erfolgen könne.

7
Im Gewerbesteuermessbetragsbescheid 2010 war kein Einbringungsgewinn I aus o.g. Sachverhalt angesetzt.

8
Im Rahmen einer für die Jahr 2010 bis 2012 durchgeführten Außenprüfung kamen die Prüfer zu der Auffassung, dass infolge der Ersatzrealisation rückwirkend im Streitjahr sowohl im Rahmen der einheitlichen und gesonderten Feststellung (Gewinnfeststellung) als auch im Rahmen des Gewerbesteuermessbetrags ein Einbringungsgewinn I i.H.v. … EUR anzusetzen sei, der - nach einer Unternehmensbewertung - errechnet wurde (§ 22 Abs. 1 Satz 3 UmwStG).

9
Dementsprechend erließ der Beklagte (Finanzamt -FA-) neben einem geänderten Gewinnfeststellungsbescheid einen geänderten Gewerbesteuermessbetragsbescheid, mit dem u.a. deswegen der Gewerbesteuermessbetrag erhöht wurde.

10
Den hiergegen gerichteten Einspruch begründete die Klägerin wie folgt:

11
Der Einbringungsgewinn sei nicht in den Gewerbeertrag einzubeziehen, da bei richtiger Lesart die Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG darauf anzuwenden sei. Mangels besonderer Regelungen im UmwStG sei für die Bestimmung des Gewerbeertrags zwar nach § 7 Satz 2 GewStG der Einbringungsgewinn I grundsätzlich einzubeziehen, aber die sachliche Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG, der für die Klinik-KGs (Untergesellschaften) unstreitig Anwendung finde, erstrecke sich auch auf die A-KG.

12

Der Einbringungsgewinn I beruhe auf gehobenen stillen Reserven, die nur den Wirtschaftsgütern auf Ebene der Klinik-KGs zuzuordnen seien, die dort von der Steuerbefreiung erfasst wären und daher auch auf Ebene der A-KG als Obergesellschaft steuerbefreit sein müssten. Das leite sich dogmatisch wie folgt ab:

13
Steuerlich seien Beteiligungen an Personengesellschaften keine selbstständigen Wirtschaftsgüter, weshalb Beteiligungen spiegelbildlich (nach der sog. Spiegelbildmethode) mit den Buchwerten der einzelnen Wirtschaftsgüter der Untergesellschaften abzubilden seien. Der ausschließlich aus der Differenz zu diesen Buchwerten entstandene Einbringungsgewinn I müsse dort erfasst werden, wo die stillen Reserven lägen, weshalb der streitbefangene Gewerbeertrag bei den Klinik-KGs zu erfassen sei. Die dagegen sprechende Verwaltungsregelung R 7.1 Abs. 3 Satz 5 GewStR, die von einem einheitlichen Veräußerungsvorgang ausgehe, der ausschließlich bei der Obergesellschaft, hier bei der A-KG, zu erfassen sei, vernachlässige, dass hierdurch höhere Abschreibungen in den beiden Untergesellschaften gebildeten Ergänzungsbilanzen ins Leere liefen (so auch gewichtige Stimmen in der Literatur wie z.B. Hülsmann in DStR 2014, 184). Das vom FA herangezogene BFH-Urteil vom 18. September 2007 I R 79/06, BFH/NV 2008, 729, sei ausschließlich verfahrensrechtlicher Natur. Selbst unter Anwendung der R 7.1 Abs. 3 Satz 5 GewStR entfiele der Einbringungsgewinn ausschließlich und unmittelbar auf die nach § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG privilegierten Wirtschaftsgüter, da es kein selbständiges Wirtschaftsgut „Beteiligung“ gäbe, vielmehr vermittelten die Beteiligungen ideelle Anteile an den Wirtschaftsgütern der Untergesellschaften, hier der Klinik-KGs. Die Auffassung, wonach die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG rein tätigkeitsbezogen auszulegen sei, sei unzutreffend, da nach der BFH-Rechtsprechung die Steuerbefreiung im Rahmen einer Betriebsaufspaltung auch auf das Besitzunternehmen auszudehnen sei, weil eine wirtschaftliche Verflechtung von Gesellschaften, die einem einheitlichen Betätigungswillen folgten, auch bei Aufteilung der wirtschaftlichen Aktivitäten zur Anwendung der Steuerbefreiung auf alle rechtlich selbständigen Subjekte führe. (vgl. BFH-Urteile vom 29. März 206 X R 59/00, BStBl II 2006, 661; vom 19. Oktober 2006 IV R 22/02, DStR 2006 2207; vom 20. August 2015 IV R 26/13, BStBl II 2016, 408). Das müsse erst recht für eine Obergesellschaft gelten, die - wie hier die A-KG - lediglich Holding-Funktion habe. Schließlich sei für die Anwendung der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG der sozial- und wirtschaftspolitische Regelungszweck zu berücksichtigen (Verbesserung der Strukturen bei der Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen, vgl. z.B. BFH-Urteil vom 08. September 1994, IV R 85/93, BSt61. II 1995, 67).

14
Das FA wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung als unbegründet zurück. Im Wesentlichen wurde dies damit begründet, dass der Einbringungsgewinn I tatbestandlich von § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG erfasst sei und ein einheitlicher Veräußerungsvorgang vorliege (R 7.1 Abs. 3 Satz 5 GewStR). Die Spiegelbildmethode sei lediglich eine steuerliche Bilanzierungsmethode zur Bewertung der Beteiligung im Einklang mit dem Beschluss des Großen Senats des BFH GrS 7/89, BStBl II 1991, 691, wonach jeder Anteil an einer Personengesellschaft die Summe aller Anteile an den zum Gesellschaftsvermögen gehörenden Wirtschaftsgütern zum Gewerbeertrag verkörpere. Sie habe nur Einfluss auf die Buchwerte, aber keine weitergehende Bedeutung. Der Gewerbeertrag sei nach § 7 Satz 1 GewStG der nach dem Einkommensteuerrecht und den entsprechenden Verfahrensregelungen der §§ 179, 180 Abgabenordnung (AO) zu ermittelnde Gewinn aus Gewerbebetrieb. Hiernach sei bei doppelstöckigen Personengesellschaften ein zweistufiges Verfahren zur Gewinnermittlung vorgesehen, das zur Folge habe, dass der Einbringungsgewinn I im Rahmen der Feststellung des Gewinns der Obergesellschaft und damit als deren Gewerbeertrag zu erfassen sei. Dem folge im Wesentlichen auch die Literatur. Ergänzungsbilanzen seien im Streitfall nicht gebildet worden.

15
Die Regelung des § 3 Nr.20 Buchst. b GewStG sei nach der BFH-Rechtsprechung und nach der Literatur tätigkeitsbezogen auf den Betrieb der Krankenhäuser beschränkt, sie erfasse nicht Gewinne aus anderen Leistungen gegenüber Dritten. Gegen die Erfassung von Veräußerungsgewinnen sprächen außerdem die bereits geltend gemachten Abschreibungen sowie der enge Regelungszweck der Vorschrift (Steuerentlastung der Gewinne aus Leistungen gegenüber Patienten). Da es sich bei der Betriebsaufspaltung um einen Sonderfall handle, sei die BFH-Rechtsprechung zur Anwendbarkeit der Steuerbefreiung im Gesellschaftsverbund nicht auf Fälle wie den Streitfall auszudehnen, wie sich auch aus der BFH-Rechtsprechung zu Organgesellschaften ergäbe.

16
Zur Begründung ihrer Klage führt die Klägerin ergänzend zu ihrem bisherigen Sachvortrag aus wie folgt:

17
Das FA rechne den Einbringungsgewinn I zu Unrecht unter Berufung auf das BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 729 dem Gewerbeertrag der A-KG zu. Dieses BFH-Urteil sei für den Streitfall unergiebig, weil es über die gewerbesteuerliche Behandlung des dort streitigen Veräußerungsgewinns nicht entschieden habe. Zudem sei die Gewerbesteuer eine auf den tätigen Betrieb bezogene Sachsteuer (Objektsteuer), weshalb der ertragssteuerliche Gewinn aus Gewerbebetrieb und der Gewerbeertrag grundverschieden und nicht identisch zu beurteilen seien. Korrekterweise sei der Einbringungsgewinn I nur vom Gewerbeertrag der Klinik-KGs erfasst bzw. dort nach § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG gar nicht als Gewerbeertrag zu erfassen. Denn das ertragssteuerliche Transparenzprinzip sei auch nach der Einführung des § 7 Satz 2 GewStG durch § 5 Abs.1 Satz 3 GewStG eingeschränkt (BVerfG vom 10. April 2018 1 BvR 1236/11, Tz.108) und Mitunternehmer der Klinik-KGs im Sinne des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG sei ausgehend von § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG ausschließlich die A-KG gewesen. § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG komme im Gewerbesteuerrecht gerade nicht zur Anwendung. Die A-KG habe aber keine Anteile an den Klink-KGs veräußert. Nur bei einer Aufspaltung und richtigen Zuordnung des Veräußerungsgewinns auf Ober- und Untergesellschaft würde die sich aus dem Einbringungsgewinn I ergebende Steuerbelastung mit einer vorherigen Steuerentlastung infolge einer Anschaffung (von Wirtschaftsgütern) bei der Untergesellschaft sowie infolge einer Mehr-AfA aus einer bei der Untergesellschaft für den Obergesellschafter gebildeten Ergänzungsbilanz korrespondieren. Nur mit einer Aufspaltung werde auch die eigene Steuersubjektqualität der Untergesellschaft nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG im Falle von doppelstöckigen Personengesellschaften richtig erfasst. Das Erfordernis einer Aufspaltung und die richtige Zuordnung des Veräußerungsgewinns ergebe sich schließlich auch aus dem BFH-Urteil vom 2. Dezember 2015 I R 13/14, DStR 2016, 853 sowie aus den dort angewendeten Regelungen der §§ 8 Nr. 8 und 9 Nr. 2 GewStG. Angewendet auf den Streitfall bedeutet dies, dass der bei der A-KG zu erfassende Gewerbeertrag aus der Einbringung um den Anteil zu kürzen ist, der auf die bei den Klinik-KGs gebildeten stillen Reserven entfällt (vgl. Objektsteuercharakter). Das werde auch dem Missbrauchsvermeidungszweck des § 7 Satz 2 GewStG gerecht, da nur so die Einschaltung einer Obergesellschaft in einer Gewerbesteueroase zur Vermeidung der Versteuerung von bei der Untergesellschaft aufgedeckten stillen Reserven erfolglos bliebe.

18
Hilfsweise werde die Anwendung des § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG auch auf der Ebene der A-KG geltend gemacht. Es bestehe eine hohe sachliche und personelle Verflechtung ähnlich der einer Betriebsaufspaltung, weil die A-KG Annexfunktionen für die Klinik-KGs übernommen haben, die für die Ausübung des Klinik-Betriebs zwingend vorgehalten werden müssten. Sie habe die Anteile gebündelt und dadurch für eine ausreichende Finanzierung gesorgt, was wesentlich für Investitionen der Klinik-KGs und damit für die Qualität der Patientenversorgung sei. Die A-KG und die Klinik-KGs verfolgten wie bei der Betriebsaufspaltung einen gemeinsamen Zweck. Ohne die Leistungen der A-KG könne der Versorgungsauftrag der Klinik-KGs nicht erfüllt werden. Aufgrund der Vergleichbarkeit mit der Betriebsaufspaltung sei die Befreiungsvorschrift auch auf den Einbringungsgewinn I auf Ebene der A-KG anzuwenden, da andernfalls der Regelungszweck der Befreiungsvorschrift ins Leere liefe (vgl. BFH-Urteil vom 20. August 2015 IV R 26/13, DStR 2015, 2536). Dies ergebe sich aus der Begründung der BFH-Urteile zur Betriebsaufspaltung (BFH-Urteil vom 29. März 2006 X R 59/00, DStR 2006, 1129), die für den vorliegenden Fall gleichermaßen zutreffe. Im Streitfall würden zudem die Wirtschaftsgüter, deren stille Reserven aufgedeckt worden seien, weiterhin für die Klinikbetriebe eingesetzt, da es keine Betriebsveräußerung oder Betriebsaufgabe gegeben habe. Das Geld für die Versteuerung der stillen Reserven müsse daher nach der Sichtweise des FA in Widerspruch zum Regelungszweck der Befreiungsvorschrift von den Klinik-KGs erwirtschaftet werden.

§ 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG sei eine persönliche Steuerbefreiung. Auch soweit sie rein tätigkeitsorientiert sei, seien Veräußerungsgewinne davon erfasst, da das Anlagevermögen, dessen stille Reserven aufgedeckt worden sei, wesentliche Betriebsgrundlagen darstelle und damit unverbrüchlich mit dem Klinikbetrieb verbunden sei. Dementsprechend habe auch das FG München in seinem Urteil vom 22. November 1990 15 K 15012/87, EFG 1991, 557 über die Reichweite der Befreiungsvorschrift entschieden. Die Erfassung von Veräußerungsgewinnen sei systematisch zwingend und verhindere zudem

gewerbesteuerliche Verwerfungen, da sich Abschreibungen auf das Anlagevermögen bei den Klinik-KGs wegen der Gewerbesteuerbefreiungen im Rahmen der Gewerbesteuer nicht hätten auswirken können.

19
Die Klägerin beantragt,

den geänderten Gewerbesteuermessbetragsbescheid 2010 und die Einspruchsentscheidung dahingehend zu ändern, dass der Einbringungsgewinn I nicht in die Ermittlung des Gewerbeertrags einbezogen wird,

und hilfsweise, die Revision zuzulassen.

20
Das FA beantragt,

die Klage abzuweisen.

21
Das FA sehe sich jedenfalls an R 7.1 Abs. 3 Satz 5 GewStR gebunden. Über die nur hypothetische Direktbeteiligung an den Klinik-KGs sei vorliegend nicht zu entscheiden. Soweit die Klägerin in Bezug auf die Anwendbarkeit der Befreiungsvorschrift auf das Urteil des FG München in EFG 1991, 557 verweise, werde dort nur über Veräußerungsgewinne entschieden, die nicht auf Grundstücke und Gebäude entfielen. Das FA stelle daher ausdrücklich streitig, dass im Streitfall die aufgedeckten stillen Reserven ausschließlich auf sonstiges für den Klinikbetrieb erforderliches Anlagevermögen der Klink-KGs entfallen seien. Ein allgemeiner Rechtssatz, dass ein Veräußerungsgewinn dasselbe Schicksal teile wie laufende Gewinne, sei nicht ersichtlich. Abschreibungen auf Wirtschaftsgüter könnten sich auf der Gewerbesteuerebene nie auswirken, da diese bereits den zu Grunde liegenden ertragsteuerlichen Gewinn aus Gewerbebetrieb minderten. Eine Steuerentlastung von Veräußerungsgewinnen bewirke nach der derzeitigen Krankenhausfinanzierung nicht die mit der Befreiungsvorschrift bezweckte Entlastung der Sozialversicherungsträger von Aufwendungen. Es gäbe auch keine Vorschrift ähnlich §§ 43a Abs. 4 und 5 EStG, die eine zweckgerichtete Verwendung von Veräußerungsgewinnen vorsähen. Das BFH-Urteil in BFH/NV 2008, 729 habe auch ertragssteuerliche Bedeutung, da der BFH darin die Entscheidung darüber, ob aus dem Umstand, dass Ergänzungsbilanzen bei Untergesellschaften gebildet worden seien, eine andere Beurteilung folge, offengelassen habe. Im Streitfall seien wie im BFH-Fall keine Ergänzungsbilanzen gebildet worden. Das Verhältnis zwischen § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG und § 7 Satz 2 GewStG sei durch das BFH-Urteil vom 19. Juli 2018 IV R 31/15 geklärt. § 7 Satz 2 GewStG enthalte keine spezielle Zuordnungsregelung, sondern erweitere lediglich den Gewerbeertrag um bestimmte Veräußerungsgewinne. Die seitens der Klägerin postulierte Abweichung entspräche im Kern dem Transparenzprinzip, das aber auch nach der Argumentation der Klägerin in der Gewerbesteuer gerade nicht anzuwenden sei.

22
Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts wird auf die Schriftsätze der Beteiligten und den Inhalt der Verfahrens- und Finanzamtsakten Bezug genommen.

Entscheidungsgründe

II.

23
Die Klage ist unbegründet.

24
Das FA hat den Einbringungsgewinn I sowohl dem Grunde nach als auch der Höhe nach zutreffend bei der A-KG angesetzt (siehe im Folgenden Punkt 1).

25
Die Steuerbefreiungsregelung des § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG ist im Streitfall nicht anwendbar und darüber hinaus auch tatbestandlich nicht erfüllt (s. im Folgenden Punkt 2).

26
1. Bemessungsgrundlage der Gewerbesteuer ist der Gewerbeertrag (§ 6 GewStG). Das ist der nach den Vorschriften des Einkommensteuergesetzes oder des Körperschaftsteuergesetzes zu ermittelnde Gewinn

aus dem Gewerbebetrieb, vermehrt und vermindert um die in den §§ 8 und 9 GewStG bezeichneten Beträge (§ 7 Satz 1 GewStG).

27
Zum - laufenden - Gewerbeertrag gehört auch der Gewinn aus der Veräußerung oder Aufgabe des Anteils eines Gesellschafters, der als Unternehmer (Mitunternehmer) des Betriebs einer Mitunternehmerschaft anzusehen ist, soweit er nicht auf eine natürliche Person als unmittelbar beteiligter Mitunternehmer entfällt (§ 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG).

28
1.1. Der durch den Wegzug des X (Einbringender i.S.d. § 22 Abs. 6 UmwStG) nach … nach § 22 Abs. 1 Satz 6 i.V.m. Sätze 1 bis 5 UmwStG bewirkte Ersatzrealisationstatbestand hat zur Folge, dass die Einbringung der von der C-Stiftung gehaltenen Anteile an der A-KG in die B-GmbH rückwirkend in 2010 (§ 22 Abs. 3 Satz 2 UmwStG) als eine Veräußerung des Mitunternehmeranteils der C-Stiftung an der A-KG gilt. Der Gewinn aus der Einbringung (Einbringungsgewinn I) gilt dementsprechend als Veräußerungsgewinn im Sinne von § 16 EStG aus der Veräußerung des Mitunternehmeranteils.

29
1.2. Gewerbesteuerlich ist dieser Veräußerungsgewinn/Einbringungsgewinn I als - laufender - Gewerbeertrag im Sinne des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG zu erfassen, weil im maßgeblichen Zeitpunkt der Einbringung die C-Stiftung und damit keine natürliche Person die anteilsveräußernde unmittelbar beteiligte Mitunternehmerin gewesen ist (vgl. auch BFH-Urteil vom 19. Juli 2018 IV R 31/15, BFH/NV 2018, 1222).

30
1.3. Die auf den Einbringungsgewinn I entfallende Gewerbesteuer schuldet nicht die einbringende Gesellschafterin (C-Stiftung), die den Einbringungsgewinn I realisiert hat, sondern gemäß § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG - abweichend vom einkommensteuerlichen Transparenzprinzip - die Personengesellschaft, an der die C-Stiftung als Mitunternehmerin beteiligt war und deren Anteile sie eingebracht hat. Das ist die A-KG.

31
1.3.1 Einkommensteuerlich können Personenhandelsgesellschaften - wie im Streitfall die A-KG - Gesellschafter und Mitunternehmer einer Personenhandelsgesellschaft i.S. des § 15 Abs.1 Satz 1 Nr. 2 EStG sein mit der Folge, dass beim einer mehrstöckigen Gesellschaftsstruktur die Gesellschafter der Obergesellschaft nicht zugleich auch die Mitunternehmer der Untergesellschaft sind.

32
Die gegenteilige Annahme, dass ein Gesellschafter der Obergesellschaft - wegen des einkommensteuerlichen Transparenzprinzips - auch als Mitunternehmer der Untergesellschaft anzusehen sei, scheitert bereits an den zivilrechtlichen Grundlagen, da ein Gesellschafter der Obergesellschaft einen Mitunternehmeranteil an der Untergesellschaft zivilrechtlich nicht veräußern (einbringen) könnte, weil er einen solchen zivilrechtlich nicht innehat (vgl. Beschluss des Großen Senats vom 25. Februar 1991 GrS 7/89, BStBl 1991, 691).

33
Auch einkommensteuerlich vollzieht sich im Falle der Veräußerung von Anteilen an einer Obergesellschaft die Einkunftserzielung ausschließlich auf der Ebene der Obergesellschaft. Die Untergesellschaft ist in dieser Situation weder Subjekt noch Gegenstand der Veräußerung; für eine Zuordnung von Einkünften zu ihrem Bereich ist deshalb kein Raum. Das gilt auch dann, wenn die Beteiligung an der Untergesellschaft oder die ihr zuzurechnenden Wirtschaftsgüter als wertbildende Faktoren in den Erlös für die Veräußerung der Anteile an der Obergesellschaft eingehen (BFH in BFH/NV 2008, 729 und BFH-Urteil vom 1. Juli 2004 IV R 67/00, BStBl II 2010, 157). Wegen dieser ausdrücklichen ertragsteuerlichen Zuordnung der Einkünfte durch den BFH ist der Einwand der Klägerin, dass Gegenstand des BFH-Urteils in BFH/NV 2008, 729 nur das Verfahrensrecht gewesen sei, unzutreffend.

34
Auch aus der Regelung des § 15 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG ergibt sich nichts Anderes, da hiernach die mittelbaren Gesellschafter (hier C-Stiftung) den unmittelbaren Gesellschaftern (hier A-KG) in Bezug auf die Untergesellschaft (Klinik-KGs) nur für den Fall als Mitunternehmer gleichzustellen sind, als sie neben der Beteiligung an der Obergesellschaft Sondereinkünfte aus einer Rechtsbeziehung mit der Untergesellschaft

haben und hierzu Sondervermögen gebildet haben (vgl. Wacker in Schmidt, EStG, 41. Aufl., § 15, Rz 253, 610 ff.).

35
1.3.2. Die zur Zuordnung eines Veräußerungs-/Einbringungsgewinns I dargestellten, für die Einkommensteuer entwickelten Rechtsgrundsätze finden über § 7 Satz 1 GewStG grundsätzlich auch bei der Gewerbesteuer Anwendung. Aus Wortlaut und Regelungszusammenhang der § 7 Satz 2 GewStG und § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG folgt des Weiteren, dass ein Gewinn aus der Veräußerung oder Einbringung eines Anteils eines Gesellschafters (C-Stiftung) zum Gewerbeertrag aus dem Betrieb nur derjenigen Gesellschaft gehört, an der dieser Gesellschafter unmittelbar beteiligt ist. Das ist im Streitfall die Obergesellschaft, also die A-KG.

36
Zwar erweitert § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG lediglich die Bemessungsgrundlage „Gewerbeertrag“ um bestimmte Veräußerungsgewinne, stellt also keine Zuordnungsvorschrift dar (vgl. hierzu auch BVerfG in BStBl II 2018, 303, Rz. 108ff.; BFH-Urteil in BFH/NV 2018, 1222). Die eindeutige Zuordnung ergibt sich aber aus der Verwendung des einkommensteuerlichen Begriffs des „Mitunternehmers“. Dieser umfasst nach den o.g. Rechtsgrundsätzen in BStBl II 1991, 691 im Rahmen mehrstöckiger Personengesellschaften nur unmittelbare Beteiligungen, nicht hingegen mittelbare Beteiligungen (wovon im Übrigen auch die Klägerin ausgeht).

37
Der Veräußerungs-/Einbringungsgewinn I entfällt in vollem Umfang auf denjenigen Mitunternehmer, der den Veräußerungsgewinn erzielt, d.h. in dessen Person er entsteht (vgl. BFH in BFH/NV 2018, 1282, Rz.19). Das ist hier die C-Stiftung. Da die C-Stiftung „Mitunternehmerin“ ausschließlich an der A-KG ist, ist es schon aus diesem Grunde zweifelhaft, den Gewerbeertrag der C-Stiftung (größtenteils) bei den Klinik-KGs zu erfassen.

38
Jedenfalls ergibt sich im Zusammenhang mit der - nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG ungeteilten - Steuerschuldnerschaft der Gesellschaft, dass ein Einbringungsgewinn I nur derjenigen Personengesellschaft zuzuordnen ist, an der der einbringende Mitunternehmer unmittelbar beteiligt ist. Das ist im Streitfall die Obergesellschaft A-KG (von diesem Verständnis des Gesetzeswortlauts und -zusammenhangs scheint im Übrigen auch die Klägerin auszugehen).

39
1.3.3. Daraus folgt aber auch eine vollständige, „einheitliche“ Zuordnung des Veräußerungs-/Einbringungsgewinns I der C-Stiftung auf die A-KG, wie das von der Finanzverwaltung generell in R 7.1 Abs. 3 Satz 5 GewStR und vom FA im konkreten Streitfall angenommen wird. Die von der Klägerin vertretene gegenteilige Auffassung (Aufspaltung und anderweitige Zuordnung des streitbefangenen Einbringungsgewinns I) ist hingegen auch unter Berücksichtigung der von ihr angeführten Erwägungen und Argumente weder durch den Wortlaut der Vorschriften noch durch die Gesetzessystematik noch durch die bisherige BFH-Rechtsprechung gedeckt.

40
Eine - ausnahmsweise - im Falle einer doppelstöckigen Personengesellschaft veranlasste Aufspaltung sowie zweistufige Erfassung und Zuordnung des Gewerbeertrags entsprechend der Verortung der aufgedeckten stillen Reserven steht - wie soeben dargestellt - im Widerspruch zu dem ausdrücklichen Wortlaut und dem Gesetzeszusammenhang der Regelungen des § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG und des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG.

41
Wegen der dargestellten „Abschirmwirkung“ der Steuerschuldnerschaft einer Obergesellschaft (A-KG) gegenüber der Untergesellschaft (Klinik-KGs) ist es irrelevant, dass den Klinik-KGs grundsätzlich gleichermaßen eine Steuersubjektqualität nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG zukommt.

42
Der unter Heranziehung des BFH-Urteils in DStR 2016, 853 vertretenen Auffassung der Klägerin, dass der sich aus der der A-KG zuzuordnende Einbringungsgewinn I nach § 9 Nr. 2 Satz 1 GewStG um dem Anteil zu kürzen sei, der auf die Aufdeckung von stillen Reserven bei den Klinik-KGs entfalle, kann nicht gefolgt

werden. Dieses BFH-Urteil betraf den Sonderfall einer gesonderten und einheitlichen Feststellung nach § 180 Abs. 5 Nr. 1 AO für einkommensteuerliche Zwecke (Bestimmung des Steuersatzes wegen eines Progressionsvorbehalts) und den gewerbesteuerlichen Folgeregelungen in §§ 8 Nr. 8 und 9 Nr. 2 GewStG. Es waren also bestimmte Gewinne aus einer Untergesellschaft nur für Zwecke der Bestimmung des Steuersatzes auf Ebene der Obergesellschaft einheitlich und gesondert festzustellen und flossen daher über § 7 Satz 1 GewStG in den Gewerbeertrag bei der Obergesellschaft ein. Folgerichtig war daher der Gewerbeertrag der Obergesellschaft gemäß § 9 Nr. 2 GewStG wieder um diesen bei der Untergesellschaft erzielten Gewerbeertrag zu kürzen. Das BFH-Urteil steht daher, anders als die Klägerin meint, im Einklang mit der oben dargestellten Abschirmwirkung der Steuerschuldnerschaft der A-KG in Bezug auf den Einbringungsgewinn I und sowie auch mit den Rechtssätzen des BFH-Urteils in BFH/NV 2008, 729.

43
Ebenso wenig ist das Argument, dass es infolge unterschiedlicher gewerbesteuerlicher Hebesätze für die Obergesellschaft und die Untergesellschaft oder auch im Falle mehrerer Untergesellschaften zu gewerbesteuerlichen Verwerfungen komme, stichhaltig. Soweit - wie im Streitfall - diverse Untergesellschaften vorliegen, schon deshalb nicht, weil die Gewerbesteuer nur auf der Ebene der Obergesellschaft (A-KG) entsteht. Im Übrigen ist die Frage des auf den betreffenden Gewerbesteuermessbetrag anzuwendenden Hebesatzes stets eine Frage der tatsächlichen und rechtlichen Gestaltung betreffend den Gewerbestandort. Insoweit ergeben sich im Falle von doppelstöckigen Personengesellschaften keine Besonderheiten. Auch bei einer Veräußerung der Einzelwirtschaftsgüter durch die Klinik-KGs kämen unterschiedliche Hebesätze zur Anwendung.

44
Auch etwaige auf der Ebene der Untergesellschaft (Klinik-KGs) gebildete Ergänzungsbilanzen erfordern keine Aufspaltung und anderweitige Zuordnung/Verteilung eines Veräußerungs-/Einbringungsgewinns I im Zuge der Veräußerung/Einbringung eines Anteils an einer Obergesellschaft (A-KG). Eine etwaige sich hieraus ergebende Mehr-AfA für die A-KG oder für die C-Stiftung hätte sich infolge der additiven Gewinnermittlung und der Spiegelbildmethode einkommensteuerlich und über § 7 Satz 1 GewStG auch gewerbesteuerlich bei den Klinik-KGs mindernd auf den Gewerbeertrag ausgewirkt. Dass die Gewerbeertragsminderung dort wegen der Gewerbesteuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG der Versorgungstätigkeiten der Klinik-KGs „ins Leere läuft“, ändert nichts an der gesetzessystematisch bei den Untergesellschaften bewirkten Gewerbesteuerentlastung. Dasselbe gilt für eine evtl. noch zu bildende Ergänzungsbilanz für die B-GmbH.

45
Dass die durch die Anteilseinbringung bewirkte Steuerbelastung auf der Ebene der Obergesellschaft entsteht, mithin Steuerbe- und -entlastung auseinanderfallen, entspricht dem verwirklichten Sachverhalt. Denn die Anschaffungskosten für die Einzelwirtschaftsgüter haben Klinik-KGs selbst getragen, weshalb sich der typisierte Werteverzehr (AfA) dieser Wirtschaftsgüter zu Recht bei ihrem Gewerbeertrag ausgewirkt hat (Steuerentlastung). Der Einbringungsgewinn I wurde hingegen allein auf der Ebene der C-Stiftung realisiert (Erhalt entsprechend werthaltiger Anteile an der B-GmbH), so dass auch die diesbezügliche Steuerbelastung zu Recht dort verortet wird. Dass wiederum wegen der Regelung des nach § 5 Abs. 1 Satz 3 GewStG die Steuerschuldnerschaft/Steuerbelastung von der C-Stiftung auf die Ebene der A-KG verlagert wird, ist nach der Rechtsprechung des BVerfG hinzunehmen, da es Sache der Beteiligten ist, diese Steuerbelastung durch interne Regelungen anders zu verteilen (BVerfG-Urteil vom 10. April 2018 1 BvR 1236/11, BStBl II 2018, 303, Rz. 111).

46
Schließlich führt auch das Argument, dass § 7 Satz 2 GewStG eine Missbrauchsvermeidungsvorschrift sei, nicht zum Erfolg im Sinne des Erfordernisses der Aufspaltung des Einbringungsgewinns entsprechend den aufgedeckten stillen Reserven. Mit § 7 Satz 2 GewStG sollte vermieden werden, dass die breitere, schon bisher Veräußerungsgewinne erfassende gewerbesteuerliche Bemessungsgrundlage bei Kapitalgesellschaften dadurch umgangen wird, dass die zu veräußernden Wirtschaftsgüter steuerneutral vor ihrer Veräußerung aus der Kapitalgesellschaft in eine Personengesellschaft geschleust und dann gewerbesteuerfrei veräußert werden (vgl. BVerfG in BStBl II 2018, 303, Rz. 10). Die Vorschrift verfolgt nicht den Zweck, die Gestaltungsfreiheit in Bezug auf den Gewerbestandort einer Obergesellschaft und die dadurch bewirkten Gewerbesteuerentlastungen einzuschränken (s.o.).

47
1.4. Der Höhe nach ist Einbringungsgewinn I der Betrag, um den der gemeine Wert des eingebrachten Betriebsvermögens im Einbringungszeitpunkt nach Abzug der Kosten für den Vermögensübergang den Wert, mit dem die übernehmende Gesellschaft dieses eingebrachte Betriebsvermögen angesetzt hat, übersteigt, vermindert um jeweils ein Siebtel für jedes seit dem Einbringungszeitpunkt abgelaufene Zeitjahr (§ 22 Abs. 1 Satz 3 UmwStG).

48
Diese Regelung geht als Spezialregelung dem § 16 Abs. 2 Satz 1 EStG vor, so auch im Rahmen der Berechnung des Gewerbeertrags nach § 7 Abs. 1 Satz 1 GewStG.

49
Ob der bei der B-GmbH im Streitjahr 2010 „angesetzte Wert“ dem nach der sog. Spiegelbildmethode angesetzten Buchwert der eingebrachten Beteiligung entspricht oder nicht, und ob und auf welcher Ebene bei der Bildung der Differenz zwischen dem gemeinem Wert und dem „angesetzten“ Wert der Beteiligung im Falle einer doppelstöckigen Personengesellschaft stille Reserven realisiert werden, ist mithin auch nach dieser Regelung ohne Bedeutung.

50
2. Nach § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG sind u.a. Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen von der Gewerbesteuer befreit, wenn bei Krankenhäusern im Erhebungszeitraum die in § 67 Abs. 1 oder 2 AO genannten Voraussetzungen erfüllt sind.

51
2.1. Diese Regelung ist ihrem Wortlaut nach nicht auf die A-KG anwendbar, weil die A-KG die persönlichen Voraussetzungen nicht erfüllt. Die A-KG hat selbst keine der in § 3 Nr. 20 GewStG beschriebenen Einrichtungen betrieben.

52
2.2. Entgegen der Ansicht der Klägerin ist vorliegend die Anwendung der Befreiungsvorschrift auch nicht wegen der dargestellten Verflechtung mit den Klinik-KGs personell auf die A-KG zu erweitern.

53
Bei der Befreiungsvorschrift handelt es sich um eine Ausnahmeregelung, die bereits als solche eng auszulegen ist.

54
Es liegt auch kein mit einer Betriebsaufspaltung vergleichbarer Sachverhalt vor. Entscheidende Ursache für Anwendbarkeit des § 3 Nr. 20 GewStG auf das Besitzunternehmen im Falle einer Betriebsaufspaltung ist, dass die - rein vermögensverwaltende - Vermietungstätigkeit des Besitzunternehmens ausschließlich unter Heranziehung von Umständen, die das Betriebsunternehmen betreffen, in eine die Gewerbesteuer auslösende gewerblich Tätigkeit umqualifiziert wird (vgl. hier BFH-Urteil vom 29. März 2006 X R 59/00, BStBl II 2006, 661).

55
Das ist bei der A-KG nicht der Fall. Die vorgetragenen zur „funktionalen Verflechtung“ führenden Leistungen der A-KG an die Klinik-KGs sind originär gewerblich.

56
Darüber hinaus stellen die übernommenen Tätigkeiten (Buchhaltung/Controlling/Marketing/konzerninterne Steuer- und Rechtsberatung) durch die A-GmbH, also die Komplementär-GmbH der A-KG, schon ihrer Natur nach keine so enge funktionale Verflechtung her wie das bei der sachlichen Verflechtung durch die Vermietung der wesentlichen Betriebsgrundlagen im Falle einer Betriebsaufspaltung der Fall ist. Denn die Klinik-KGs hätten die genannten Tätigkeiten in identischer Weise selbst übernehmen können, da die A-GmbH zugleich jeweils deren eigene Komplementär-GmbH gewesen ist. Anders im Falle einer Betriebsaufspaltung, in der die Betriebsgesellschaft auf die Überlassung der ihre wesentlichen Betriebsgrundlagen bildenden Wirtschaftsgüter durch die Eigentümerin (Besitzgesellschaft) angewiesen ist.

57

Aus der Holding-Funktion der A-KG, die einem besseren Kreditrating der Klinik-KGs und damit auch Investitionen im Sinne einer besseren Patientenversorgung diente, ergibt sich nichts Anderes. Insofern ist weder vorgetragen noch sonst ersichtlich, dass der Krankenhausbetrieb funktional von verbesserten Kreditkonditionen abhinge (im Unterschied zum Betrieb einer Betriebsgesellschaft, der von der Überlassung der wesentlichen Betriebsgrundlagen existentiell abhängt).

58
Im Übrigen hat der BFH trotz einer engen personellen und sachlichen Verflechtung bei einer Betriebsaufspaltung stets die zivilrechtliche Selbständigkeit der verflochtenen Unternehmen betont (vgl. z.B. BFH-Urteile vom 19. Februar 2019 X R 42/16, BFH/NV 2019, 586 und vom 6. Juni 2019 IV R 30/16, BStBl II 2020, 649). Deshalb ist es auch nicht ausreichend, dass - wie die Klägerin vorträgt - die A-KG und die Klinik-KGs neben ihrer personellen Verflechtung einen gemeinsamen Zweck Klinikbetrieb verfolgt haben.

59
2.3. Selbst im Falle einer Anwendbarkeit des § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG auf die A-KG die (eng auszulegenden, s.o.) wären die Tatbestandsvoraussetzungen nicht erfüllt.

60
Die Steuerbefreiung ist gegenstands- bzw. tätigkeitsbezogen abzugrenzen (vgl. BFH-Urteil vom 1. September 2021 III R 20/19, BStBl II 2022, 83). Die tätigkeits-/gegenstandsbezogene Abgrenzung richtet sich nach dem Zweck der Vorschrift, der darin liegt, die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Behandlung kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern und die Sozialversicherungsträger von Aufwendungen zu entlasten (BFH-Urteil vom 22. Oktober 2003 I R 65/02, BStBl II 2004, 300; BFH-Beschluss vom 8. September 2011 I R 78/10, BFH/NV 2012, 44). Daher sind nur diejenigen Erträge begünstigt, die aus dem Betrieb der jeweiligen Einrichtung selbst erzielt werden, da nur insoweit für die Sozialversicherungsträger Kosten entstehen, und die Begünstigung erfasst auch nur solche „Tätigkeiten“, die für den Betrieb einer der genannten Einrichtungen notwendig sind. Jede wirtschaftliche Betätigung mit einem anderem „Gegenstand“ oder im genannten Sinne nicht notwendige Betätigung ist dagegen steuerpflichtig (vgl. BFH in BStBl II 2022, 83 m.w.N., darunter insb. BFH-Urteile vom 22. Juni 2011 I R 43/10, BStBl II 2011, 892 und vom 22. Juni 2011 I R 59/10, BFH/NV 2012, 61).

61
Nach diesen Maßstäben fällt die Einbringung einer Beteiligung, auch wenn dies im Wesentlichen die Einbringung der ideellen Anteile an den wesentlichen Betriebsgrundlagen der Klinik-KGs spiegelt, nicht unter den originären Begriff der Patientenversorgung, da die Leistung schon nicht gegenüber den Patienten, sondern gegenüber einem Dritten, hier der B-GmbH, erbracht wird. Der Einwand der Klägerin, dass eine Veräußerung regelmäßig mit Neuinvestitionen einhergeht und über ein durch eine Gewerbesteuerbefreiung erreichtes höheres Investitionsvolumen auch eine Verbesserung der Patientenversorgung erreicht wird, ist nicht überzeugend. Zum Einen haben sich die Investitionsmöglichkeiten der Klinik-KGs selbst durch den Einbringungsvorgang nicht verändert, zumal der Einbringungsgewinn I nicht von den Klinik-KGs, sondern von der SPS realisiert worden ist. Zum Anderen unterläge die Verwendung von durch die Gewerbesteuerbefreiung“ erlangten zusätzlichen Mitteln der freien unternehmerischen Entscheidung.

62
Der Schluss der Klägerin, dass im Falle einer Anteilseinbringung keine (liquiden) Mittel für die Gewerbesteuerbelastung zur Verfügung stünden und der Betrag deshalb - im Widerspruch zum Gesetzeszweck des § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG - zu Lasten der Patientenversorgung gehe, weil er aus dem Betrieb der Klinik-KGs erwirtschaftet werden müsste, ist nicht zwingend. Schuldnerin der Gewerbesteuer ist die A-KG, nicht die Klinik-KGs. Es ist Sache des Konzerns, intern eine interessengerechte Verteilung der Gewerbesteuer zu regeln (z.B. durch eine Freistellungsverpflichtung der C-Stiftung gegenüber der B-GmbH; vgl. Beschluss des BVerfG in BStBl II 2018, 303, Tz. 108 ff.).

63
3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.

64
4. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO) zugelassen in Bezug auf die Frage der gewerbesteuerlichen Steuerschuldnerschaft im Falle der Veräußerung von Anteilen an einer doppel- oder mehrstöckigen Mitunternehmerschaft, sowie in Bezug auf die Frage der Anwendbarkeit des §

3 Nr. 20 Buchst. b GewStG auf Veräußerungsgewinne im Sinne des § 7 Satz 2 Nr. 2 GewStG, und zwar auch dann, wenn im Falle einer mehrstöckigen Gesellschaftsstruktur die Anteilsveräußerung auf der Ebene der Obergesellschaft stattfindet und der Veräußerungsgewinn im Wesentlichen aus der Realisierung von stillen Reserven des Anlagevermögens der Untergesellschaft resultiert, die allein Gewerbeerträge aus einer steuerbefreiten Tätigkeit erzielt.

65
5. Das Gericht entscheidet mit Blick auf den unstreitigen Sachverhalt und die Revisionszulassung im Einverständnis der Beteiligten durch Gerichtsbescheid (§ 90a FGO).