

Titel:

Auslegung des Tatbestandsmerkmals der "nicht steuerbefreiten inländischen Kapitalgesellschaft" des § 9 Nr. 2a Satz 1 GewStG

Normenketten:

GewStG § 3 Nr. 20

GewStG § 8 Nr. 5

GewStG § 9 Nr. 2a

Leitsätze:

1. Bei der Anwendung von § 8 Nr. 5 GewStG in Verbindung mit § 9 Nr. 2a GewStG ist keine Unterscheidung dahin zu treffen ist, ob die Erträge der ausschüttende Tochtergesellschaft aus sachlichen oder persönlichen Gründen einer Steuerbefreiung unterliegen (im Anschluss an BFH I B 34/11 vom 24.01.2012). (redaktioneller Leitsatz)

2. Aufgrund der Tatsache, dass der Gesetzgeber in § 3 GewStG sowohl die persönliche als auch beschränkt sachliche Gewerbesteuerbefreiungen geregelt hat, hat er zu erkennen gegeben, dass er einer Unterscheidung zwischen diesen beiden Befreiungsarten keine Bedeutung beimisst. Dementsprechend ist eine solche Unterscheidung auch für die Anwendung der §§ 8 Nr. 5, 9 Nr. 2a GewStG nicht vorzunehmen. (redaktioneller Leitsatz)

3. Für eine Auslegung dieser Vorschrift, die entgegen dessen Wortlaut – über die Fälle der gewerbesteuerlichen Organschaft hinaus – dazu führen würde, dass die Kürzung auch in Bezug auf Dividenden, die die Klägerin von gewerbesteuerbefreiten Gesellschaften erhalten hat, vorzunehmen sein soll, sieht das Gericht keinen Raum. (redaktioneller Leitsatz)

Schlagwort:

Gewerbeertrag

Rechtsmittelinstanz:

BFH München vom -- – I R 12/24

Fundstellen:

EFG 2025, 108

LSK 2024, 24698

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens hat die Klägerin zu tragen.
3. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Streitig ist, ob Ausschüttungen, die die Klägerin von gewerbesteuerbefreiten Tochterkapitalgesellschaften erhalten hat, auch bei dieser von der Gewerbesteuer freizustellen sind.

2

Die Klägerin ist eine Aktiengesellschaft, die im Streitjahr 2012 Trägerin der "K", ein Plankrankenhaus im Sinne des § 108 Nr. 2 SGB V, war und daneben alleinige Gesellschafterin mehrerer Tochterkapitalgesellschaften, die direkt oder indirekt im medizinischen Bereich tätig waren (u.a. Krankenhausgesellschaften).

3

Auch im Streitjahr 2012 verfolgte die Klägerin den Plan weiter, die Zusammenarbeit der konzernzugehörigen Unternehmen insbesondere im medizinischen Bereich zu intensivieren. Die Klägerin war im Streitjahr 2012 als Trägerin der K selbst operativ tätig. Daneben konnte sie auch Einfluss auf die Personalentscheidungen und die Betriebsabläufe der Konzerngesellschaften nehmen.

4

Am 09.07.2015 ordnete das Finanzamt eine Betriebsprüfung (BP) bei der Klägerin an, die auch das Streitjahr 2012 umfasste. Im Betriebsprüfungsbericht vom 22.11.2018 vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die Ausschüttungen, die die Klägerin von ihren gewerbsteuerbefreiten Tochtergesellschaften erhalten hatte, bei dieser gemäß § 8 Nr. 5 GewStG als gewerbsteuerpflichtig zu behandeln seien (vgl. den BP-Bericht vom 22.11.2018; Punkt 5.3 Steuerbefreite Dividenden).

5

Gegen die aufgrund der BP-Feststellungen am 01.04.2019 erlassenen Änderungsbescheide über den Gewerbesteuermessbetrag 2012 sowie über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes auf den 31.12.2012, in denen auch der bislang bestehende Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben worden war, legte die Klägerin am 17.04.2019 fristgerecht Einspruch ein.

6

Am 27.08.2021 und 29.12.2021 erließ das Finanzamt Teilabhilfebescheide, in denen es den Gewerbesteuermessbetrag für 2012 zuletzt auf xxx € festsetzte und den vortragsfähigen Gewerbeverlust auf den 31.12.2012 zuletzt auf xxx € feststellte. Die erhaltenen Dividenden berücksichtigte es hierbei jeweils gemäß § 8 Nr. 5 GewStG in Höhe von xxx €. Abweichend vom BP-Bericht berücksichtigte das Finanzamt hierbei nicht mehr die Ausschüttungen, die die Klägerin von Konzerntöchtern erhalten hatte, bei denen die Voraussetzungen für eine gewerbsteuerliche Betriebsaufspaltung gegeben waren. Die Änderungsbescheide wurden gemäß § 365 Abs. 3 Satz 1 AO zum Gegenstand des Einspruchsverfahrens.

7

Mit Einspruchsentscheidung vom 24.11.2022 wies das Finanzamt den Einspruch als unbegründet zurück.

8

Hiergegen hat die Klägerin fristgerecht am 14.12.2022 Klage erhoben.

9

Zur Begründung hat sie vorgetragen, die vom Finanzamt vorgenommene Hinzurechnung der Gewinnausschüttungen der Tochtergesellschaften nach § 8 Nr. 5 GewStG entsprächen nicht dem geltenden Recht. Überdies seien die Dividendenzuflüsse jedenfalls nach § 3 Nr. 20 Buchstabe b GewStG von der Gewerbesteuer befreit, da die Klägerin ein Krankenhaus betreibe.

10

Eine Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG komme nicht in Betracht, da die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a GewStG erfüllt seien.

11

Bei den Tochtergesellschaften habe es sich – entgegen der Auffassung des Finanzamts – nicht um "nicht steuerbefreite inländische Kapitalgesellschaften" im Sinne des § 9 Nr. 2a GewStG gehandelt.

12

Der gewerbliche Gewinn der als Krankenhausgesellschaften tätigen Tochtergesellschaften sei lediglich sachlich von der Gewerbsteuerpflicht befreit gewesen. Dies sei nicht mit der von § 9 Nr. 2a GewStG geforderten persönlichen Gewerbesteuerbefreiung gleichzusetzen.

13

Der Gesetzeszweck der Kürzungsvorschrift des § 9 Nr. 2a GewStG stehe der Anwendung des § 8 Nr. 5 GewStG nicht entgegen. Eine einschränkende Auslegung sei im Lichte der Vermeidung von Doppelbelastungen nicht angezeigt. Das Gebot der Rechtsformneutralität gebiete sogar die Anwendung der Vorschrift.

14

Eine teleologische Reduktion komme ebenfalls nicht in Betracht. Dem Gesetzeswortlaut entspreche es, die Tochtergesellschaften als "nicht steuerbefreite Kapitalgesellschaften" zu erachten und § 9 Nr. 2a GewStG

anzuwenden. Die Anwendung entspreche dem gesetzgeberischen Willen, dies ergebe sich bereits aus der gewählten Formulierung des Gesetzes. Sehe man den Normzweck von § 9 Nr. 2a GewStG in der Schaffung von Rechtsformneutralität, so sei die Vorschrift zwingend auf den vorliegenden Fall anzuwenden.

15

Ein systematischer Vergleich zu § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG bestätige, dass § 9 Nr. 2a GewStG trotz nicht vorhandener gewerbsteuerlicher Vorbelastung der Erträge zur Anwendung gelangen sollte, denn die Kürzungsregelung des § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG greife unabhängig von einer gewerbsteuerlichen Vorbelastung der Erträge.

16

§ 9 Nr. 2a GewStG und § 9 Nr. 7 GewStG seien als eng miteinander verwandte Parallelvorschriften anzusehen. Bei beiden Vorschriften handle es sich um Rückausnahmen zur Hinzurechnung nach § 8 Nr. 5 GewStG.

17

Der Gesetzgeber bezwecke mit § 9 Nr. 7 GewStG einen Gleichlauf mit Inlandsbeteiligungen, um eine Diskriminierung von Auslandsinvestitionen zu verhindern (BT-Drucks. VI/2883, 22). Auch der EuGH gehe von einer Parallelität beider Vorschriften aus (unter Verweis auf EuGH vom 20.09.2018 C-685/16, BStBl II 2019, 111, Rz 100). Sowohl § 9 Nr. 2a GewStG als auch § 9 Nr. 7 GewStG würden dasselbe gesetzgeberische Ziel verfolgen.

18

Auch eine verfassungskonforme Auslegung gebiete zwingend die Anwendung von § 9 Nr. 2a GewStG, da eine Auslegung, wonach die Kürzung versagt werde, in mehrfacher Hinsicht gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Art. 3 Abs. 1 GG verstoße.

19

Schließlich stehe dieses Ergebnis im Einklang mit der Rechtsprechung des BFH. Insbesondere stehe der Beschluss des BFH vom 24.01.2012 I B 34/11 (BFH/NV 2012, 1175) dem hier gefundenen Ergebnis nicht entgegen, da dessen Begründung nicht überzeuge. Der Urteilsfall des BFH sei auch nicht mit dem hier vorliegenden vergleichbar, da dort die Muttergesellschaft nicht die fachliche Kompetenz besessen habe, operativ in den Betrieb der Tochtergesellschaft einzugreifen.

20

Überdies seien die Dividendenerträge nach § 3 Nr. 20 Buchstabe b GewStG innerhalb eines einheitlichen Krankenhausbetriebes der Klägerin sachlich steuerbefreit. Nach dieser Vorschrift seien Krankenhäuser, die im Erhebungszeitraum die Voraussetzungen von § 67 Abs. 1 oder Abs. 2 AO erfüllen, von der Gewerbesteuer befreit.

21

Bei der Klägerin handle es sich um ein "Krankenhaus" im Sinne des § 3 Nr. 20 Buchstabe b GewStG, da sie Trägerin der K sei.

22

Auch im Übrigen unterhalte die Klägerin einen einheitlichen Krankenhausbetrieb. Die Beteiligungen an ihren Tochtergesellschaften würden über den Zweck einer bloßen Kapitalanlage hinausgehen. Der Krankenhauskonzern, welcher historisch aus der Klägerin heraus als "Keimzelle" gewachsen sei, agiere in seiner Gesamtheit wie ein Einheitsunternehmen. Die Einrichtungen sollten im Verbund das gesamte diagnostische und therapeutische Spektrum abbilden. Die Beteiligungen an den Tochtergesellschaften stünden im Dienste dieses Gesamtkonzepts. Die Dividendenerträge seien vorliegend im einheitlichen Krankenhausbetrieb der AG erwirtschaftet worden.

23

Sinn und Zweck würden es gebieten, auch die Erträge der Tochtergesellschaften in den Anwendungsbereich der Befreiung einzubeziehen. Von der Gewerbesteuerbefreiung des § 3 Nr. 20 Buchstabe b GewStG erfasst seien alle Einnahmen und Ausgaben, die mit den ärztlichen und pflegerischen Leistungen an die Patienten als Benutzer des jeweiligen Krankenhauses zusammenhängen würden.

24

Systematisch werde das Ergebnis durch einen Vergleich zur höchstrichterlichen Rechtsprechung zur Betriebsaufspaltung gestützt.

25

Der BFH habe unter Aufgabe seiner vorherigen Rechtsprechung in einem Grundsatzurteil entschieden, dass die dem Betriebsunternehmen zustehende sachliche Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 GewStG Fernwirkung auch für das Besitzunternehmen entfalte (BFH-Urteil vom 29.03.2006 X R 59/00, BStBl II 2006, 661). Der mit § 3 Nr. 20 GewStG verfolgte Zweck würde nach Auffassung des BFH konterkariert, wenn die im steuerbefreiten Bereich generierten Erträge nur während des Thesaurierungszeitraums steuerfrei blieben, im Ausschüttungsfalle aber voll besteuert würden.

26

Die Klägerin hat beantragt,

den Gewerbesteuermessbetragsbescheid 2012 und den Bescheid über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlusts auf den 31.12.2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 24.11.2022 mit der Maßgabe zu ändern, dass keine Hinzurechnungen von Dividenden aus Anteilen an Körperschaften im Sinne des § 8 Nr. 5 GewStG vorgenommen werden.

27

Das Finanzamt hat Klageabweisung beantragt.

28

Die Beteiligten haben die Zulassung der Revision angeregt, da noch ungeklärte Rechtsfragen zu entscheiden seien.

29

Zur Begründung seines Klageantrags hat das Finanzamt ausgeführt:

30

Die Hinzurechnung gemäß § 8 Nr. 5 GewStG sei vorzunehmen, da die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a GewStG nicht erfüllt seien. Einer Anwendung der Kürzungsvorschrift stehe die beschränkte sachliche Steuerbefreiung der Tochtergesellschaften nach § 3 Nr. 20 Buchstabe b GewStG entgegen.

31

Nach § 9 Nr. 2a GewStG seien u.a. die Gewinne aus Anteilen an einer nicht steuerbefreiten Kapitalgesellschaft im Sinne des § 2 Abs. 2 GewStG zu kürzen. Danach sei die Unternehmensform und die Tätigkeit des beteiligten Unternehmens für die Berechtigung zur Kürzung ohne Bedeutung. Das Beteiligungsunternehmen dürfe allerdings nicht steuerbefreit sein.

32

Sei ihr dagegen eine Steuerbefreiung zu gewähren, würden die Gewinne von der Kürzung ausgenommen. Dies gelte nach der Rechtsprechung des BFH unabhängig davon, ob es sich um eine unbeschränkt persönliche Steuerbefreiung oder lediglich um eine beschränkt persönliche bzw. sachliche Steuerbefreiung handele

33

Soweit dadurch der Vorteil auf der Ebene der Tochterkapitalgesellschaft auf der Ebene des Anteilseigners rückgängig gemacht werde, sei dies Ausfluss des Grundsatzes, dass die tatbestandlichen Voraussetzungen einer Steuerbefreiung von der jeweiligen Einheit selbst erfüllt sein müssten.

34

Dieses Ergebnis sei so auch vom Gesetzgeber gewollt. Normzweck des § 9 Nr. 2a GewStG sei die Vermeidung der Doppelbelastung ausgeschütteter Gewinne bei der Kapitalgesellschaft und beim Anteilseigner mit Gewerbesteuer, nicht dagegen die von der Klägerin begehrte Vermeidung der einmaligen Erhebung von Gewerbesteuer auf Beteiligungseinkünfte.

35

Die Regelung des § 9 Nr. 2a GewStG verstoße nach der Rechtsprechung des BFH nicht gegen Art. 3 Abs. 1 GG (BFH-Urteil vom 18.12.2019 I R 29/17, BStBl II 2020, 690, Rn 26). Die Rechtsformneutralität sei entgegen der Auffassung der Klägerin gewahrt.

36

Die von der Klägerin befürchtete Mehrfachbelastung mit Gewerbesteuer im Konzern liege im Streitfall nicht vor. Auf Ebene der jeweiligen Tochtergesellschaft seien die Erträge gemäß § 3 Nr. 20 Buchstabe b GewStG steuerbefreit. Lediglich auf Ebene der Muttergesellschaft werde durch die Hinzurechnung Gewerbesteuer generiert. Dies sei vom Gesetzgeber auch so gewollt. Denn § 9 Nr. 2a GewStG solle nur die Doppelbelastung bei Schachtelbeteiligungen verhindern.

37

Der von der Klägerin gezogene systematische Vergleich zu § 9 Nr. 7 Satz 1 GewStG greife nicht. Die Kürzungsvorschriften hätten keine inhaltsgleichen Tatbestandsvoraussetzungen, da ansonsten eine Sonderregelung für ausländische Schachtelbeteiligungen nicht erforderlich sei.

38

Die Dividenden unterlägen bei der Klägerin nicht der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 Buchstabe b GewStG, da die streitgegenständlichen Gewinnausschüttungen nicht dem Betrieb der K zuzuordnen seien.

39

Die Klägerin sei unstreitig mit dem Betrieb der K von der Gewerbesteuer nach § 3 Nr. 20 Buchstabe b GewStG befreit. Soweit die Klägerin außerhalb dieses Betriebs Erträge erziele, unterlägen diese jedoch der Gewerbesteuer. Diese Einschränkung ergebe sich aus der ständigen Rechtsprechung des BFH zum Umfang der Gewerbesteuerbefreiung des § 3 Nr. 20 GewStG. Danach habe die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 20 Buchstabe b GewStG den Zweck, die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Behandlung kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern und die Sozialversicherungsträger von Aufwendungen zu entlasten. Daraus leite der BFH ab, dass nur diejenigen Erträge begünstigt seien, die aus dem Betrieb der jeweiligen Einrichtung selbst erzielt würden; denn nur insoweit entstünden für die Sozialversicherungsträger Kosten. Eine wirtschaftliche Betätigung mit anderem Gegenstand sei dagegen nach dieser Norm nicht steuerbefreit.

40

An dieser Stelle sei der Sachverhaltsdarstellung der Klägerin entgegenzutreten, wonach die Tochtergesellschaften der Klägerin im Streitjahr keine relevante Eigenständigkeit besessen hätten. Tatsächlich seien die Kliniken des Konzernverbundes im Streitjahr zwar bilanziell konsolidiert, aber nicht durchgängig organisatorisch oder anderweitig integriert gewesen. Eine übergreifende inhaltliche Zusammenarbeit der Häuser sei im Streitjahr 2012 weitgehend noch nicht vorhanden gewesen (unter Verweis auf die Rede des ehemaligen Vorstandsvorsitzenden auf der Hauptversammlung).

41

Bei den Dividenden der Tochtergesellschaften handele es sich nicht um Einnahmen, die mit den ärztlichen und pflegerischen Leistungen zusammenhingen, die die Klägerin im Rahmen des Betriebs der K erbringe. Zu berücksichtigen sei in diesem Zusammenhang, dass die Umsätze der K (hier beispielhaft die Verhältnisse 2013: xxx €) im Vergleich zu den Konzernumsätzen (xxx €) als untergeordnet einzustufen seien.

42

Die von der Klägerin verfolgte, darüber hinausgehende Ausweitung der Steuerbefreiungsvorschrift analog zur Betriebsaufspaltung komme nicht in Betracht.

43

Auch der Vortrag der Klägerin, dass sie sich lediglich hinsichtlich ihrer rechtlichen Struktur, welche der Haftungsbegrenzung diene, von einem Einheitsunternehmen unterscheide, ver helfe ihr nicht zum Erfolg. Mit der Konzernstruktur habe sie ihre Aktivitäten bewusst auf unterschiedliche Kapitalgesellschaften verteilt. Den daraus folgenden steuerrechtlichen Konsequenzen könne sie sich nicht entziehen.

44

Wegen der Einzelheiten wird auf die Finanzgerichtsakte, die dem Gericht vorliegenden Akten des Finanzamts und die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 09.01.2024 verwiesen.

Entscheidungsgründe

45

Die Klage ist unbegründet, die vom Finanzamt vorgenommene Hinzurechnung der an die Klägerin ausgeschütteten Dividenden bei der Ermittlung des Gewerbesteuermessbetrags 2012 ist nicht zu beanstanden.

46

1. Die Klägerin kann sich in Bezug auf die hier gegenständlichen Dividendenzuflüsse nicht auf die Steuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 20 GewStG berufen, da sie insofern dessen Tatbestandsmerkmale nicht erfüllt. Hierbei dürfte allenfalls § 3 Nr. 20 Buchstabe b GewStG einschlägig sein.

47

Gemäß § 3 Nr. 20 Buchstabe b GewSt sind von der Gewerbesteuer befreit Krankenhäuser, Altenheime, Altenwohnheime, Pflegeheime, Einrichtungen zur vorübergehenden Aufnahme pflegebedürftiger Personen und Einrichtungen zur ambulanten Pflege kranker und pflegebedürftiger Personen, wenn bei Krankenhäusern im Erhebungszeitraum die in § 67 Abs. 1 oder 2 AO bezeichneten Voraussetzungen erfüllt worden sind.

48

Gemäß § 67 Abs. 1 AO ist ein Krankenhaus, das in den Anwendungsbereich des Krankenhausentgeltgesetzes oder der Bundespflegesatzverordnung fällt, ein Zweckbetrieb, wenn mindestens 40% der jährlichen Belegungstage oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen nur Entgelte für allgemeine Krankenhausleistungen (§ 7 des Krankenhausentgeltgesetzes, § 10 der Bundespflegesatzverordnung) berechnet werden. Gemäß § 67 Abs. 2 AO ist ein Krankenhaus, das nicht in den Anwendungsbereich des Krankenhausentgeltgesetzes oder der Bundespflegesatzverordnung fällt, ein Zweckbetrieb, wenn mindestens 40% der jährlichen Belegungstage oder Berechnungstage auf Patienten entfallen, bei denen für die Krankenhausleistungen kein höheres Entgelt als nach Absatz 1 berechnet wird.

49

Der Anwendungsbereich des § 3 Nr. 20 Buchstabe b GewStG ist für die Klägerin nur insofern eröffnet, als sie Einnahmen aus der von ihr selbst betriebenen K oder aus Krankenhausgesellschaften, mit denen im Streitjahr 2012 eine gewerbesteuerliche Betriebsaufspaltung bestand, erzielt hat.

50

1.1. Bei der unter der Leitung der Klägerin stehenden K handelt es sich um ein Krankenhaus, das im Streitjahr 2012 im Bayerischen Krankenhausplan erfasst war. Das Gericht geht deshalb davon aus, dass die K die in § 67 AO für einen Zweckbetrieb geforderten Kriterien erfüllt. Dies ist auch zwischen den Beteiligten unstrittig.

51

1.2. Auch in den Konstellationen, in denen zwischen den ausschüttenden Tochtergesellschaften und der Klägerin eine gewerbesteuerliche Betriebsaufspaltung bestand, ist der Dividendenzufluss für die Ermittlung des Gewerbeertrags unbeachtlich, da die konzernangehörigen Krankenhausgesellschaften insofern – entsprechend der BFH-Rechtsprechung vom 29.03.2006 (a.a.O.) – unter steuerlichen Gesichtspunkten einheitlich mit der K zu betrachten sind.

52

Eine Betriebsaufspaltung setzt voraus, dass ein Besitzunternehmen – hier: die Klägerin – durch eine Vermietung/Verpachtung wesentliche Betriebsgrundlagen an ein Betriebsunternehmen überlässt und aufgrund der sachlichen und personellen Verflechtung der Rechtsträger einen einheitlichen Gewerbebetrieb begründet. Tragend ist demnach, dass die hinter beiden Unternehmen stehenden Personen einen einheitlichen geschäftlichen Betätigungswillen ausüben können und deshalb auch das Besitzunternehmen über das Betriebsunternehmen am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt (vgl. Schmidt/Wacker, EStG, 42. Aufl 2023, § 15 Rn 800).

53

Diese Vorgabe hat das Finanzamt bei Erlass der Teilabhilfebescheide vom 27.08.2021 und 29.12.2021 sowie der Einspruchsentscheidung vom 24.11.2022 beachtet und richtigerweise die Dividendenzuflüsse, die die Klägerin von Tochterunternehmen, mit denen eine entsprechende sachliche und personelle Verbindung bestand, nicht mehr bei der Ermittlung des Gewerbeertrags der Klägerin hinzugerechnet.

54

1.3. Die von den übrigen konzernangehörigen Krankenhausgesellschaften an die Klägerin ausgeschütteten Dividenden stellen hingegen bei der Klägerin keine gemäß § 3 Nr. 20 Buchstabe b GewStG steuerfrei zu stellenden Einnahmen aus dem eigenen Betrieb eines Krankenhauses dar.

55

1.3.1. Zwischen der Klägerin und diesen konzernangehörigen Krankenhausgesellschaften bestand keine hinreichende sachliche und personelle Verflechtung im o.g. Sinne, die zu einer Eingliederung der von der Klägerin gehaltenen Beteiligungen im Rahmen einer Betriebsaufspaltung geführt hätte.

56

Während die finanzielle Verflechtung zwischen der Klägerin und den hier gegenständlichen Tochtergesellschaften, mit denen keine Betriebsaufspaltung bestand, aufgrund der jeweils 100%-igen Beteiligungen unstreitig gegeben ist, war eine sachliche Verflechtung zwischen der Klägerin und diesen Tochtergesellschaften im Streitjahr nicht erkennbar.

57

1.3.2. Insbesondere waren diese Tochtergesellschaften auch nicht organisatorisch oder personell in die von der Klägerin unmittelbar betriebene K eingebunden. Gegen eine solche Einbindung spricht bereits die fachliche Spezialisierung, die die einzelnen Tochtergesellschaften charakterisiert sowie die Tatsache, dass die K – gemessen am Umsatz – eher zu den kleineren medizinischen Einrichtungen im Gesamtkonzern der Klägerin zählt.

58

1.3.3. Soweit die Klägerin argumentiert, es liege eine der Betriebsaufspaltung gleichgelagerte Konstellation vor, da die Klägerin bereits frühzeitig organisatorisch sichergestellt habe, dass sie maßgeblichen Einfluss auf die Geschäftsführung der Tochtergesellschaften nehmen konnte, folgt dem das Gericht nicht. In diesen Fällen war es stets nicht zu einer Überlassung wesentlicher Betriebsgrundlagen an die Tochtergesellschaften gekommen. Eine solche Überlassung stellt jedoch ein unverzichtbares Tatbestandsmerkmal für eine gewerbesteuerliche Betriebsaufspaltung dar.

59

Daneben genügt es auch nicht, dass die Klägerin als Trägerin der K und die hier gegenständliche Tochtergesellschaften in der gleichen Branche tätig waren und sich die Klägerin satzungsmäßig jeweils einen nicht zu unterschätzenden Einfluss durch einen Abgesandten bei der Auswahl des Führungspersonals der Tochtergesellschaften gesichert hatte und in Teilbereichen auch fachlich (z.B. durch das konzerneinheitliche Hygienekonzept) in diese Tochtergesellschaften hineinwirkte. Aus der Rede des ehemaligen Vorstandsvorsitzenden auf der Hauptversammlung geht hervor, dass zumindest im Streitjahr die organisatorische und fachliche Vernetzung der Klägerin mit den Tochtergesellschaften noch nicht als ausreichend anzusehen war und die Tochtergesellschaften – nach Auffassung der Konzernleitung – noch zu selbständig und in zu geringem Maß konzernorientiert agierten; schon aus diesem Grund ist der Argumentation der Klägerin, es liege dem Grunde nach ein konzernumfassendes Einheitsunternehmen und somit eine der Betriebsaufspaltung gleichgelagerte Konstellation vor, nicht zu folgen.

60

1.4. Es sind auch keine hinreichenden Gründe ersichtlich, die eine analoge Anwendung des § 3 Nr. 20 Buchstabe b GewStG in der hier vorliegenden Konstellation rechtfertigen würden.

61

Zwar könnte der Zweck des § 3 Nr. 20 Buchstabe b GewStG, die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Behandlung kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern und die Sozialversicherungsträger von Aufwendungen zu entlasten, es rechtfertigen, die Befreiungswirkung auf solche Ausschüttungsempfänger auszuweiten, die Ausschüttungserträge zur Finanzierung weiterer begünstigter Betriebe ansammeln. Dieser Überlegung hat der BFH in seinem Beschluss vom 24.01.2012 I B 34/11 (BFH/NV 2012, 1175, Rn 9, m.w.N.) jedoch eine klare Absage erteilt, da der insoweit eindeutige Gesetzeswortlaut keinen Anhalt für eine derartige Ausweitung biete.

62

2. Die Hinzurechnung der Dividendenerträge für den Veranlagungszeitraum 2012 gemäß § 8 Nr. 5 GewStG in Höhe von xxx € ist nicht zu beanstanden; ein Kürzungstatbestand im Sinne des § 9 Nr. 2a Satz 1 GewStG ist nicht gegeben und auch teleologisch nicht geboten.

63

Dem Gewinn aus Gewerbebetrieb (§ 7 GewStG) werden gemäß § 8 Nr. 5 GewStG folgende Beträge wieder hinzugerechnet, soweit sie bei der Ermittlung des Gewinns abgesetzt worden sind: Die nach § 3 Nr. 40 EStG oder – hier relevant – § 8b Abs. 1 KStG außer Ansatz bleibenden Gewinnanteile (Dividenden) und die diesen gleichgestellten Bezüge und erhaltenen Leistungen aus Anteilen an einer Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse im Sinne des KStG, soweit sie nicht die Voraussetzungen des § 9 Nr. 2a oder 7 GewStG erfüllen, nach Abzug der mit diesen Einnahmen, Bezügen und erhaltenen Leistungen in wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Betriebsausgaben, soweit sie nach § 3c Abs. 2 EStG und § 8b Abs. 5 und 10 KStG unberücksichtigt bleiben.

64

Gemäß § 9 Nr. 2a Satz 1 GewStG wird die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen gekürzt um die Gewinne aus Anteilen an einer nicht steuerbefreiten inländischen Kapitalgesellschaft im Sinne des § 2 Abs. 2 GewStG [...], wenn die Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraums mindestens 15% des Grund- oder Stammkapitals beträgt und die Gewinnanteile bei Ermittlung des Gewinns (§ 7 GewStG) angesetzt worden sind.

65

2.1. Diese Tatbestandsmerkmale sind im Streitfall nicht vollumfänglich gegeben.

66

Die Beteiligungshöhe von 15% ist zweifelsfrei in Bezug auf sämtliche Tochtergesellschaften der Klägerin erfüllt.

67

Allerdings erhielt die Klägerin – bezogen auf die konzernangehörigen Krankenhausgesellschaften – die dem § 8b Abs. 1 KStG unterliegenden Gewinnanteile (Dividenden) nicht von "nicht steuerbefreiten inländischen Kapitalgesellschaften". Vielmehr handelte es sich bei den hier gegenständlichen Tochtergesellschaften gerade um Krankenhausgesellschaften, die ihrerseits gemäß § 3 Nr. 20 Buchstabe b GewStG von der Gewerbesteuer befreit waren. Nach dem Gesetzeswortlaut scheidet bei der Klägerin damit eine Kürzung gemäß § 9 Nr. 2a Satz 1 GewStG aus.

68

2.2. Mit Beschluss vom 24.01.2012 (a.a.O.) hat der BFH klargestellt, dass bei der Anwendung von § 8 Nr. 5 GewStG in Verbindung mit § 9 Nr. 2a GewStG keine Unterscheidung dahin gehend zu treffen ist, ob die Erträge der ausschüttende Tochtergesellschaft aus sachlichen oder persönlichen Gründen einer Steuerbefreiung unterlagen.

69

Dieser Auffassung schließt sich der erkennende Senat an.

70

Aufgrund der Tatsache, dass der Gesetzgeber in § 3 GewStG sowohl die persönliche als auch beschränkt sachliche Gewerbesteuerbefreiungen geregelt hat, hat er zudem zu erkennen gegeben, dass er einer Unterscheidung zwischen diesen beiden Befreiungsarten keine Bedeutung beimisst. Dementsprechend ist eine solche Unterscheidung auch für die Anwendung der §§ 8 Nr. 5, 9 Nr. 2a GewStG nicht vorzunehmen.

71

2.3. Für eine Auslegung dieser Vorschrift, die entgegen dessen Wortlaut – über die Fälle der gewerbesteuerlichen Organschaft hinaus – dazu führen würde, dass die Kürzung auch in Bezug auf Dividenden, die die Klägerin von gewerbesteuerbefreiten Gesellschaften erhalten hat, vorzunehmen sein soll, sieht das Gericht keinen Raum.

72

2.3.1. Einer solchen "Fernwirkung", die dazu führen würde, dass die Gewerbesteuerbefreiung der Tochtergesellschaft auf die Klägerin als Anteilseignerin durchschlägt, hat der BFH in seinem Beschluss vom 24.01.2012 (a.a.O.) im Ergebnis eine Absage erteilt. Der erkennende Senat sieht keine Veranlassung, von diesem Grundsatz abzuweichen.

73

2.3.2. Es bestehen auch keine entscheidungsrelevanten Unterschiede zwischen dem vom BFH entschiedenen und dem hier vorliegenden Sachverhalt. So kommt dem von der Klägerin benannten Kriterium, ob es sich bei der Gesellschafterin um eine bloße Finanz- oder Managementholding handelt, nur dann eine Bedeutung zu, wenn eine Mehrheitsgesellschafterin tatsächlich auf die operativen Geschäfte in der Weise Einfluss nimmt, dass sie die Voraussetzungen einer gewerbsteuerlichen Betriebsaufspaltung erfüllt.

74

2.3.3. Der erkennende Senat folgt der Argumentation der Klägerin auch insofern nicht, als sie die Auffassung vertritt, die Klägerin und die von ihr gehaltenen Krankenhausgesellschaften seien generell als einheitlich agierendes Unternehmen im Rahmen einer Einheitsbetrachtung als zusammengehöriger Gewerbebetrieb zu betrachten (sog. Einheitsunternehmen). Auf die Ausführungen unter Tz. 1.3.3 wird insofern verwiesen.

75

2.4. Auch der Sinn und Zweck des § 9 Nr. 2a GewStG gebietet es nicht, im zu entscheidenden Fall entgegen dem Wortlaut der Norm eine Kürzung vorzunehmen.

76

Insbesondere sieht der Senat keine Anhaltspunkte, denen zu Folge die Formulierung dieser Vorschrift einem Redaktionsversehen unterlegen sein sollte.

77

Der BFH hat in seinem Urteil vom 15.09.2004 I R 16/04 (BStBl II 2005, 297) klargestellt, dass § 9 Nr. 2a GewStG nicht dem Zweck dienen soll, eine Doppelbelastung zu vermeiden. Mit der Steuerbefreiung des § 3 Nr. 20 GewStG für die im medizinischen Bereich tätigen Tochtergesellschaften sollte vielmehr die Krankenversorgung von gewerbsteuerlichen Belastungen befreit werden. Dies sollte den Sozialversicherungsträgern zugutekommen, die letztendlich von niedrigeren Kosten medizinischer Einrichtungen profitieren.

78

Kommt es jedoch zu ausschüttbaren Gewinnen, dienen diese ersparten Aufwendungen nicht mehr einer preisgünstigen Patientenversorgung mit der Folge, dass es einer steuerlichen Entlastung der entsprechenden Überschüsse im Konzernverbund dem Grund nach nicht mehr bedarf.

79

2.5. Auch soweit die Klägerin bei einer solchen Gesetzesanwendung einen Verstoß gegen Art. 3 GG sieht, da vermeintlich ein Verstoß gegen die Rechtsformneutralität vorliege, die sich darin begründe, dass die Klägerin Rechtsnachteile alleine aufgrund ihrer Rechtsform erleide, folgt dem das Gericht nicht.

80

Soweit § 9 Nr. 2a GewStG auf § 8b KStG Bezug nimmt – einer Norm, die ausschließlich auf Körperschaften im Sinne des KStG Anwendung findet –, stellt dies keine ungerechtfertigte Ungleichbehandlung im Sinne des Art. 3 GG dar, da die in § 8b KStG getroffene Regelung den Besonderheiten der Besteuerung von Kapitalgesellschaften einerseits und natürlichen Personen bzw. Personengesellschaften andererseits geschuldet ist. Die Grundentscheidung des Gesetzgebers, die Ertragsbesteuerung bestimmter Vorgänge erst auf Ebene natürlicher Personen / Personengesellschaften als (ggf. mittelbare) Anteilseigner vorzunehmen, auf Ebene der Kapitalgesellschaften jedoch noch nicht, ist sachlich legitimiert und stellt mithin keine willkürliche Bevorteilung von Kapitalgesellschaften dar. Auf die unterschiedliche Rechtsstellung eines Mehrheitsgesellschafters einer Personengesellschaft und der einer Kapitalgesellschaft, die als Mehrheitsgesellschafterin einer Tochtergesellschaft lediglich Ausschüttungen erhält, sei an dieser Stelle hingewiesen. Soweit sich der Gesetzgeber entschlossen hat, in Bezug auf die Gewerbesteuer diesbezüglich eigenständige Regelungen zu treffen, stellt auch dies keinen Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz dar, sondern ist dem Umstand geschuldet, dass der Gesetzgeber im Rahmen der Wahrung der kommunalen Selbstverwaltung eine besondere Verantwortung für die Sicherstellung der Einkunftsquellen der Kommunen trägt. Dabei durfte der Gesetzgeber auch berücksichtigen, dass Anteilseigner ggf. – beispielsweise als Nicht-Gewerbetreibende – nicht der Gewerbesteuerpflicht unterfallen und es so zu definitiven Gewerbesteuerausfällen käme, wenn auch hier auf eine Gewerbesteuerpflicht des Anteilseigners abgestellt würde.

81

Mit Urteil vom 18.12.2019 (a.a.O.) hat der BFH bereits ausgeführt, dass § 9 Nr. 2a GewStG mit der Verfassung im Einklang steht.

82

2.6. Der Senat folgt auch nicht dem Ansatz der Klägerin, wonach in der vorliegenden Konstellation eine analoge Anwendung des § 9 Nr. 2a GewStG im Hinblick auf § 9 Nr. 7 GewStG zwingend geboten sei.

83

Gemäß § 9 Nr. 7 GewStG ist die Summe des Gewinns und der Hinzurechnungen um die Gewinne aus Anteilen an einer Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung und Sitz außerhalb des Geltungsbereichs dieses Gesetzes zu kürzen, wenn die Beteiligung zu Beginn des Erhebungszeitraums mindestens 15% des Nennkapitals beträgt und die Gewinnanteile bei der Ermittlung des Gewinns (§ 7) angesetzt worden sind. § 9 Nr. 2a Satz 3 bis 5 GewStG gilt entsprechend.

84

Für den Senat ist eine Regelungslücke, die eine analoge Anwendung dieser Vorschrift auf den vorliegenden Fall gebieten würde, nicht ersichtlich.

85

Die Regelung des § 9 Nr. 7 GewSt dient der Umsetzung des durch internationale Übereinkünfte garantierten Rechts, das Diskriminierungen ausländischer Investoren sowie von Auslandsinvestitionen aufgrund inländischer Gesetze und Verordnungen verbietet. Ein Gebot, dass auch Inländern für Inlandsinvestitionen ein Anspruch auf die Anwendung einer solch begünstigenden Regelung zusteht, besteht hingegen nicht (Stichwort: Zulässigkeit der Inländerdiskriminierung; vgl. die Entscheidung des EuGH vom 27.10.1982 C-35, 36/82 (Slg. 1982, 3723, Rz 14 ff). Die Vorschrift stellt somit die konsequente Umsetzung des Gleichbehandlungsgedankens im System des Territorialitätsprinzips dar.

86

Die Kosten des Verfahrens hat die Klägerin zu tragen, da sie mit ihrer Klage keinen Erfolg hat (§ 135 Abs. 1 FGO).

87

Die Revision war zuzulassen, da die Frage, welche Bedeutung dem Tatbestandsmerkmal des § 9 Nr. 2a Satz 1 GewStG "nicht steuerbefreiten inländischen Kapitalgesellschaft" konkret zukommt, noch nicht höchstrichterlich geklärt ist.