

Urteil vom 25. Juni 2014, I R 41/12

Gemeinnützigkeit einer Förderkörperschaft - Versagung der Befreiung von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer wegen Verstoßes der tatsächlichen Geschäftsführung gegen Satzungsbestimmungen

BFH I. Senat

AO § 57, AO § 58 Nr 1, AO § 63 Abs 1, KStG § 5 Abs 1 Nr 9, GewStG § 3 Nr 6, AO § 59, KStG VZ 2005 , KStG VZ 2006 , GewStG VZ 2005 , GewStG VZ 2006 , AO § 52 Abs 2 Nr 1, AO § 52 Abs 2 Nr 2

vorgehend Hessisches Finanzgericht , 25. April 2012, Az: 4 K 2239/09

Leitsätze

NV: Ist im Gesellschaftsvertrag einer sog. Förderkörperschaft bestimmt, dass der Satzungszweck der Förderkörperschaft mit dem Satzungszweck der empfangenden Körperschaft übereinstimmen muss und werden Mittel an eine Körperschaft weitergegeben, die wegen anderer Zwecke als gemeinnützig anerkannt ist, verstößt die tatsächliche Geschäftsführung gegen die Satzungsbestimmungen (§§ 59, 63 Abs. 1 AO) .

Tatbestand

- 1 I. Die Beteiligten streiten darüber, ob der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), einer GmbH, die Gemeinnützigkeit für die Streitjahre (2005 und 2006) zu versagen ist, weil sie die von ihr erwirtschafteten Mittel ausschließlich an andere Körperschaften weitergeleitet hat, deren steuerbegünstigte Satzungszwecke nicht denen der Klägerin entsprechen.
- 2 Die Klägerin wurde 2004 gegründet. Sie verfolgt nach § 2 ihres Gesellschaftsvertrags vom ... August 2004 "ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts 'Steuerbegünstigte Zwecke der Abgabenordnung'". Als Gesellschaftszweck wird die Förderung der Wissenschaft und des Sports angegeben. § 2 des Gesellschaftsvertrags enthält weiter folgende Regelung: "Der Satzungszweck wird insbesondere verwirklicht durch die finanzielle Förderung anderer steuerbegünstigter Körperschaften oder Körperschaften des öffentlichen Rechts, die der selbstlosen Förderung der Wissenschaft und/ oder des Sports dienen."
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) hatte der Klägerin zunächst am ... September 2004 eine auf 18 Monate befristete vorläufige (widerrufliche) Bescheinigung darüber erteilt, dass die Klägerin nach der eingereichten Satzung steuerbegünstigten gemeinnützigen Zwecken dient. Für das Kalenderjahr 2004 wurde zudem durch das zwischenzeitlich für die Klägerin zuständig gewordene Finanzamt X ein Freistellungsbescheid zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer erlassen.
- 4 In den Streitjahren erzielte die Klägerin lediglich Einkünfte aus wirtschaftlichen Aktivitäten (Provisionserlöse aus einer GmbH-Beteiligung, Vergütungen für Managementdienstleistungen). Sie wendete nahezu ihre gesamten Einkünfte aus diesen wirtschaftlichen Aktivitäten einem Verein (V) zu. Dieser war nach den für die Streitjahre geltenden Freistellungsbescheiden des zuständigen Finanzamts wegen der Förderung der öffentlichen Gesundheitspflege oder der Bekämpfung von Tierseuchen als gemeinnützig anerkannt. V bestätigte der Klägerin durch entsprechende Bescheinigungen, dass die Zuwendung in 2005 für die öffentliche Gesundheitspflege und die Zuwendung in 2006 für die Förderung wissenschaftlicher Projekte verwandt worden sind.
- 5 Das FA versagte die Anerkennung der Gemeinnützigkeit und erließ entsprechende Körperschaftsteuerbescheide und Gewerbesteuermessbescheide für die Streitjahre sowie die entsprechenden Feststellungsbescheide. Da die Aktivitäten der Klägerin überwiegend im wirtschaftlichen Bereich und im Bereich der Vermögensverwaltung lägen, sei eine selbstlose Förderung der satzungsmäßigen Zwecke nicht mehr gegeben. Darüber hinaus seien die Mittel der Klägerin nicht satzungsgemäß zur Förderung der Wissenschaft oder des Sports verwandt worden.
- 6 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage wurde vom Hessischen Finanzgericht (FG) mit Urteil vom

26. April 2012 4 K 2239/09 (veröffentlicht in Deutsches Steuerrecht/ Entscheidungsdienst 2013, 434) als unbegründet abgewiesen.

- 7 Die Klägerin hat gegen das Urteil des FG Revision eingelegt.
- 8 Sie beantragt, das Urteil des FG und die angefochtenen Steuerbescheide sowie die angefochtenen Feststellungsbescheide aufzuheben und das FA zu verpflichten, für die Streitjahre hinsichtlich der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer Freistellungsbescheide zu erteilen.
- 9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- 10 II. Die Revision ist unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat im Ergebnis zutreffend entschieden, dass die Klägerin für die Streitjahre nicht von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer befreit ist.
- 11 1. Soweit die Klage sich gegen die Bescheide über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß §§ 27 Abs. 2, 28 Abs. 1 Satz 3 und 38 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 2002) zum 31. Dezember 2005 und 31. Dezember 2006 sowie über die gesonderte Feststellung der Endbestände gemäß § 37 Abs. 2 KStG 2002 zum 31. Dezember 2005 und 31. Dezember 2006 richtet, ist die Revision mit der Maßgabe als unbegründet zurückzuweisen, dass die Klage unzulässig ist.
- 12 Der Senat kann keine Beschwer erkennen. Die festgestellten Beträge wurden jeweils mit 0 € angesetzt. Anhaltspunkte dafür, dass die Bescheide in sonstiger Weise eine Beschwer enthalten, hat die Klägerin nicht vorgetragen.
- 13 2. Im Übrigen ist die Revision in der Sache zurückzuweisen. Die Klägerin ist nicht von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer befreit, weil ihre tatsächliche Geschäftsführung nicht mit dem in § 2 ihres Gesellschaftsvertrags bestimmten Zweck übereinstimmt.
- 14 a) Nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG 2002 sind von der Körperschaftsteuer befreit Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung --AO-- in der für die Streitjahre maßgeblichen Fassung). Voraussetzung für die Gewährung der Steuervergünstigung ist, dass sich aus der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung ergibt, welchen Zweck die Körperschaft verfolgt, dass dieser Zweck den Anforderungen der §§ 52 bis 55 AO entspricht und dass er ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird (§ 59 AO). Die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft muss auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen enthält (§ 63 Abs. 1 AO). Für die Gewerbesteuer gilt gemäß § 3 Nr. 6 des Gewerbesteuergesetzes 2002 Entsprechendes.
- 15 b) Ausgehend von diesen Rechtsgrundsätzen hat das FG zutreffend entschieden, dass die Klägerin nach ihrem Gesellschaftsvertrag vom 12. August 2004 gemeinnützige Zwecke verfolgt, nämlich die Förderung der Wissenschaft (§ 52 Abs. 2 Nr. 1 AO) und des Sports (§ 52 Abs. 2 Nr. 2 AO). Weiter hat das FG im Ergebnis zutreffend angenommen, dass die Steuervergünstigung deshalb zu versagen ist, weil die tatsächliche Geschäftsführung der Klägerin in den Streitjahren nicht den Satzungsbestimmungen entsprochen hat (§§ 59, 63 Abs. 1 AO).
- 16 aa) Nach § 2 ihres Gesellschaftsvertrags verwirklicht die Klägerin ihren Satzungszweck "insbesondere ... durch die finanzielle Förderung anderer steuerbegünstigter Körperschaften oder Körperschaften des öffentlichen Rechts, die der selbstlosen Förderung der Wissenschaft und/oder des Sports dienen". Nach den Feststellungen des FG hat sie in den Streitjahren Zuwendungen an V geleistet, der ausweislich der entsprechenden Freistellungsbescheide der für V zuständigen Finanzbehörde wegen der Förderung der öffentlichen Gesundheitspflege oder der Bekämpfung von Tierseuchen als gemeinnützig anerkannt war. Die tatsächliche Geschäftsführung der Klägerin entsprach somit in den Streitjahren nicht den Bestimmungen, die die Satzung der Klägerin über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen enthält (§ 63 Abs. 1 AO).
- 17 bb) Dem kann die Revision nicht mit Erfolg entgegen halten, dass die dem V zugewandten Mittel faktisch im Sinne

der Satzungszwecke der Klägerin verwendet worden seien, weil die Förderung der öffentlichen Gesundheitspflege eine "Schnittmenge" mit der Förderung der Wissenschaft aufweise. Denn entscheidend ist allein, welcher Zweck unmittelbar gefördert wird. Da V ausschließlich der Förderung der öffentlichen Gesundheitspflege dient, sind die Mittel der Klägerin daher auch nur für die Förderung der öffentlichen Gesundheitspflege zu verwenden. Auf mögliche Schnittmengen zwischen einzelnen gemeinnützigen Zwecken des Beispielkatalogs in § 52 Abs. 2 AO (vgl. hierzu z.B. Leisner-Egensperger in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 52 AO Rz 124) kommt es danach nicht an.

- 18** Nur dieses Ergebnis entspricht dem durch Form- und Inhaltsstrenge gekennzeichneten Gemeinnützigkeitsrecht (vgl. hierzu Senatsurteil vom 15. Juli 1998 I R 156/94, BFHE 186, 546, BStBl II 2002, 162), wonach es nicht in das Belieben der jeweiligen Körperschaft gestellt ist, wie und in welchem Umfang Mittel gemeinnützig verwendet werden, und dieses Ergebnis entspricht auch der unter verwaltungspraktischen Gesichtspunkten mit der Anerkennung von gemeinnützigen Zwecken i.S. des § 52 AO (auch) verfolgten gesetzgeberischen Intention, bei reinen Fördergesellschaften den Förderzweck nur auf der Ebene der (letztlich) mittelverwendenden Körperschaft und nicht zusätzlich auf der Ebene der Förderkörperschaft zu prüfen.
- 19** cc) Von daher stellt sich die von der Vorinstanz und der Revision aufgeworfene Frage nicht mehr, ob die Klägerin durch ihre tatsächliche Geschäftsführung ihre Gesellschaftszwecke (Förderung der Wissenschaft und des Sports) --wie von § 57 Abs. 1 Satz 1 AO vorausgesetzt-- auch unmittelbar verwirklicht hat, wenn die Voraussetzungen des hier in Betracht kommenden Ausnahmetatbestandes des § 58 Nr. 1 AO erfüllt sind. Denn selbst wenn --entgegen der Auffassung der Vorinstanz-- § 58 Nr. 1 AO nicht voraussetzen sollte, dass die gemeinnützigen Zwecke der geförderten Körperschaft denen der fördernden Körperschaft entsprechen müssen, käme es hierauf im Streitfall nicht an, da jedenfalls in der Satzung der Klägerin festgeschrieben ist, dass die Satzungszwecke der geförderten Körperschaft mit denen der Klägerin übereinstimmen müssen.
- 20** dd) Die Klägerin kann sich --worauf das FA zutreffend hinweist-- bei einem Verstoß der tatsächlichen Geschäftsführung gegen Satzungsbestimmungen auch nicht auf einen aus der Erteilung der vorläufigen Freistellungsbescheinigung vom ... September 2004 möglicherweise abzuleitenden Vertrauensschutz berufen. Insoweit erübrigen sich auch weitere Ausführungen zu der von der Klägerin in diesem Zusammenhang in Bezug genommenen Verwaltungsanweisung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung (AEAO) 2008 zu § 59 Nr. 8 (BStBl I 2008, 26; jetzt abgelöst durch das Verfahren nach § 60a AO i.d.F. des Gesetzes zur Stärkung des Ehrenamtes vom 21. März 2013, BGBl I 2013, 556, BStBl I 2013, 339, vgl. hierzu AEAO 2014 zu § 60a Nr. 1, BStBl I 2014, 290) sowie zu einer entsprechenden Anwendung der Regelung des § 176 Abs. 2 AO. Eine vorläufige Freistellungsbescheinigung enthält jedenfalls keine positive Beurteilung der tatsächlichen Geschäftsführung der Körperschaft.
- 21** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de