

VOLLTEXTSERVICE

Bei riskanter Anlagestrategie droht Entzug der Gemeinnützigkeit

FG Münster, Urteil v. 11.12.2014 – Az. 3 K 323/12 Erb

Tatbestand

Die Beteiligten streiten hinsichtlich des angefochtenen Erbschaftsteuerbescheides vom 25.01.2011, ob die Steuerbefreiung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16b Erbschaftsteuergesetz (ErbStG) entfallen ist.

Der 2001 verstorbene Erblasser bestimmte die Klägerin, eine gemeinnützige Stiftung privaten Rechts, in seinem 1994 errichteten Testament als Erbin.

Die Klägerin erhielt am 10.01.2002 die Genehmigung der Bezirksregierung N. Zweck der Stiftung ist die Förderung der christlichen Kinder-, Jugend- und Altenarbeit. § 3 Abs. 2 der Satzung bestimmt, dass "im Interesse des langfristigen Bestandes der Stiftung ...das Stiftungsvermögen in seinem Wert zu erhalten" ist.

Mit Bescheid vom 07.06.2002 setzte der Beklagte die Erbschaftsteuer für das laut Steuererklärung übergegangene Vermögen in Höhe von X DM (X Euro) unter Gewährung der Steuerbefreiung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG auf 0 Euro fest. Die Festsetzung erging hinsichtlich der Gewährung der Steuerbefreiung mit Hinweis auf den 10-jährigen Überwachungszeitraum vorläufig gemäß § 165 Abs. 1 Abgabenordnung (AO).

Die Klägerin unterlag mit ihren Jahresabschlüssen der regelmäßigen Überprüfung durch die Bezirksregierung N. Im Rahmen der Überprüfung des Jahresabschlusses 2006 rügte die Bezirksregierung N die Anlagepolitik der Klägerin, da diese den Anlagebestand nicht vielfältig gemischt, sondern mit der Vergabe von Darlehn einen einseitig orientierten Anlagebestand aufgebaut habe, was die Sicherheit der Vermögensanlage wesentlich beeinträchtige. Von der Vergabe weiterer Darlehn werde dringend abgeraten. Zu den Einzelheiten wird auf das Schreiben der Bezirksregierung N vom 20.11.2007 (Anlagenkonvolut roter Heftstreifen) Bezug genommen.

Aus den vorliegenden Jahresabschlüssen der Klägerin für die Jahre 2002 bis 2009 ist ersichtlich, dass das Anlagevolumen in Form von Darlehnsausleihungen seit 2005 ein konstant hohes Niveau von mehr als ca. 70% der Gesamtanlagen ausmacht. Die anfänglich in Höhe von ca. X Euro bestehenden Guthaben bei Kreditinstituten beliefen sich zum 31.12.2005 noch auf knapp X Euro, zum 31.12.2007 auf knapp X Euro, zum 31.12.2008 auf knapp X Euro und zum 31.12.2009 auf X Euro. Außerdem entwickelte sich die Ertragssituation auch deshalb rückläufig, weil Pauschalwertberichtigungen auf die Darlehnsforderungen eingestellt werden mussten.

WINHELLER

Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Europa-Allee 22, 60327 Frankfurt am Main

Tel.: +49 (0)69 76 75 77 80

Fax: +49 (0)69 76 75 77 810

E-Mail: info@winheller.com

Internet: www.winheller.com

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin

Hamburg | München

Die Mittelverwendung erfolgte neben der Bildung von Rücklagen und Mittelvorträgen durchgängig zugunsten kirchlicher Einrichtungen (vgl. Hefter Jahresabschlüsse).

Wegen der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke im Sinne der §§ 51 ff AO durch die Klägerin erteilte das Finanzamt E am 05.11.2003 und am 18.07.2007 Freistellungsbescheide zur Körperschaftsteuer 2002 bis 2005. Nach Einreichung der Steuererklärung für den Zeitraum 2006 bis 2008 erließ das Finanzamt E am 06.12.2010 einen Körperschaftsteuerbescheid über 0 Euro, in dem es darauf hinwies, dass der Klägerin die Gemeinnützigkeit mit sofortiger Wirkung entzogen werde, da die Ordnungsmäßigkeit der tatsächlichen Geschäftsführung nicht nachgewiesen sei, und teilte dies dem Beklagten am 26.11.2010 mit.

Daraufhin änderte der Beklagte die Erbschaftsteuerfestsetzung durch Bescheid vom 25.01.2011 gemäß § 165 Abs. 2 und § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO und setzte die Erbschaftsteuer nach einem Erwerb von X DM ohne Gewährung der Steuerbefreiung gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG auf X Euro (X DM) fest.

Dagegen wandte sich die Klägerin mit Einspruch vom 25.02.2011, mit dem sie vortrug, die Steuerbefreiung nach Maßgabe des § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG falle mit Wirkung für die Vergangenheit nur dann weg, wenn innerhalb von 10 Jahren nach Zuwendung die Voraussetzungen für die Anerkennung der Körperschaft als gemeinnützige Institution entfallen sei und das Vermögen nicht begünstigten Zwecken zugeführt werde. Beide Tatbestandsmerkmale müssten kumulativ vorliegen. Hier sei aber weder der Wegfall der Gemeinnützigkeit wegen des beim Finanzamt E geführten Einspruchsverfahrens bestandskräftig festgestellt, noch folge aus der Aberkennung der Gemeinnützigkeit automatisch eine schädliche Vermögensverwendung.

Den Einspruch wies der Beklagte durch Einspruchsentscheidung vom 03.01.2012 als unbegründet zurück. Die Steuerfreiheit sei gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG sofort entfallen, als der Klägerin die Gemeinnützigkeit mit sofortiger Wirkung entzogen worden sei. Die Ordnungsmäßigkeit der tatsächlichen Geschäftsführung sei weiter nicht nachgewiesen, da entsprechend dem Hinweis der Bezirksregierung N die Finanzanlagen der Klägerin im hohem Maße in Darlehn bestünden, wobei die Bonität der Darlehnsnehmer und die Besicherung weitestgehend nicht nachgewiesen seien. Zu den Einzelheiten wird auf die Einspruchsentscheidung hingewiesen.

Mit ihrer Klage vom 25.01.2012 verfolgt die Klägerin ihr Begehren auf Aufhebung des angefochtenen Bescheides weiter. Sie verweist darauf, der Beklagte habe keine tatsächlichen Anhaltspunkte dafür, dass es an der Ordnungsmäßigkeit der tatsächlichen Geschäftsführung der Klägerin fehle. Eine eigene Prüfung der Unterlagen, die sich noch bei einem Wirtschaftsprüfer befänden, habe er nicht vorgenommen. Er habe sich lediglich in ermessensfehlerhafter Weise die - unzutreffenden - Ergebnisse des körperschaftsteuerlichen Verfahrens zu Eigen gemacht. Im Übrigen seien die eingetretenen Vermögensverluste kein Indiz für eine tatsächlich nicht ordnungsgemäße Geschäftsführung. Verluste seien nicht nur bei der Klägerin eingetreten. Auch sei es nicht zu einer Satzungsänderung gekommen. Die Geschäftsführung sei vielmehr weiterhin darauf gerichtet, die satzungsmäßigen, steuerbegünstigten Zwecke zu verfolgen. Ermessensfehler der für den Stiftungsvorstand handelnden Personen bei den im Einzelnen getroffenen Anlaufsentscheidungen seien nicht ersichtlich. Maßgeblich sei insoweit die ex - ante -Sicht. Auch die Stiftungsaufsicht, die lediglich eine Rechtsaufsicht führe, habe keine dahingehenden Feststellungen getroffen.

Darüber hinaus verkenne der Beklagte, dass kumulativ zum Wegfall der Gemeinnützigkeit ein Verstoß gegen die Verpflichtung, die Stiftungsmittel zu gemeinnützigen Zwecken zu verwenden, vorliegen müsse. Die Mittelverwendung habe aber zu jeder Zeit den abgabenrechtlichen Vorschriften entsprochen (vgl. dazu insbesondere den Schriftsatz der Klägerseite vom 30.01.2014, Blatt 109 ff der Gerichtsakte).

Die Klägerin beantragt,

den Erbschaftsteuerbescheid vom 25.01.2011 in der Fassung der Einspruchsentscheidung 03.01.2012 aufzuheben,

hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen,

hilfsweise für den Fall des Unterliegens, die Revision zuzulassen.

Zur Begründung bezieht er sich auf seine Einspruchsentscheidung und verweist darauf, dass sich die Klägerin entgegen der dringenden Empfehlungen der Bezirksregierung N gemäß Schreiben vom 20.11.2007 verhalten habe, was gegen die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung spreche.

Ausweislich der Bestellsurkunde der Bezirksregierung N vom 13.12.2012 ist Rechtsanwalt U zum Sachwalter für die Klägerin bestellt und dabei insbesondere mit der Neuordnung der Vermögenslage der Klägerin betraut worden, wozu auch die Kündigung risikoreicher Vermögensanlagen und Neuanlage der Vermögensteile zählt (Blatt 22 der Gerichtsakte).

Der Senat hat in der Sache am 11.12.2014 mündlich verhandelt. Zu den Einzelheiten wird auf die Sitzungsniederschrift hingewiesen.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist teilweise begründet. Der angefochtene Erbschaftsteuerbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung ist rechtswidrig, soweit der Beklagte davon ausgegangen ist, dass die Klägerin ihr Vermögen in voller Höhe nicht begünstigten Zwecken zugeführt habe, und verletzt die Klägerin insoweit in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung (FGO).

Gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchstabe b Satz 1 ErbStG sind Zuwendungen an inländische Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar kirchlichen, gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen, von der Erbschaftsteuer befreit. Die Befreiung entfällt nach Satz 2 der Vorschrift mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn die Voraussetzungen für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit innerhalb von zehn Jahren nach der Zuwendung entfallen und das Vermögen nicht begünstigten Zwecken zugeführt wird.

Voraussetzung für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit und damit für die Gewährung der Steuerbefreiung ist dabei, dass die tatsächliche Geschäftsführung auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet ist und den Bestimmungen entspricht, die die Satzung über die Voraussetzungen der Steuervergünstigung enthält (§ 63 Abs. 1 der Abgabenordnung - AO). Dabei ist in diesem Zusammenhang die Aberkennung der Gemeinnützigkeit im Rahmen der Körperschaftsteuerfestsetzung kein Grundlagenbescheid für die Entscheidung über die Steuerfreiheit gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchstabe b ErbStG (vgl. FG Köln, Urteil vom 27.11.2003 9 K 3304/02, EFG 2004, 664).

Im vorliegenden Fall steht zur Überzeugung des Senats fest, dass der Klägerin die Gemeinnützigkeit nicht mehr zuzuerkennen ist, weil die tatsächliche Geschäftsführung nicht den Voraussetzungen des § 63 Abs. 1 AO entsprach, und dass deshalb die Steuerfreiheit gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchstabe b ErbStG entfallen ist.

Aus dem Hinweis der Bezirksregierung N zur Überprüfung des Jahresabschlusses 2006 ergibt sich, dass die Klägerin eine Anlagestrategie verfolgt hat, die die Tragfähigkeit der Vermögensbasis und damit die materielle Voraussetzung für die Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke unterlief. Dieses Bild bestätigt sich aus den vorliegenden Unterlagen. Bei ihrer Gründung war das Vermögen der Klägerin in Höhe von ca. X Euro bei Kreditinstituten in Form von Sparkasenzertifikaten, Wertpapieren etc. angelegt. In den Jahren 2002 bis 2009 wurden die Vermögensanlagen nahezu vollständig in Darlehn an diverse Schuldner der - mittelständischen - Wirtschaft umgeschichtet. Dies ergibt sich auch aus den Überschussermittlungen der Klägerin und wird von ihr nicht bestritten.

Der diesbezüglichen Wertung der Klägerin, dass alle Anlageentscheidungen ex ante betrachtet ermessensgerecht erfolgt seien und deshalb spätere Ausfälle weder die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung berührten noch eine schädliche Mittelverwendung darstellen, ist nicht beizupflichten. Es ist hier vielmehr - insbesondere wegen der Vermögenserhaltungspflicht gemäß § 3 Abs. 2 der Satzung - eine Gesamtschau der Anlagepolitik vorzunehmen.

Eine vermögenserhaltende Anlagestrategie muss dabei zwar darauf ausgerichtet sein, ausreichende Erträge zu erzielen, so dass bei abnehmendem Zinsniveau auch gegenüber sog. mündelsicheren Anlageformen wegen höherer Ertragschancen auch Anlageformen gewählt werden können und müssen, denen ein größeres Ausfallrisiko anhaftet. Die Umschichtung von Stiftungsvermögen in Anlagen, die einseitig und ganz oder teilweise nicht ausreichend besichert sind, hält der Senat aber nicht für zulässig.

Diesen Grundsätzen hat die Anlagestrategie der Klägerin aus Sicht des Senats von Anfang an widersprochen. Frei werdende Sparanlagen sind durchgängig zur Vergabe von Darlehn an diverse Schuldner der - mittelständischen - Wirtschaft verwendet worden. Die Anlagen waren darüber hinaus in größerem Umfang nicht ausreichend besichert (Firma L: Darlehn insgesamt X Euro, realisierbare Sicherheit nur für weitere Forderungen gegenüber einem Gesellschafter in Höhe von X Euro, vgl. Vortrag der Klägerin im Schriftsatz an den Beklagten vom 13.02.2013, Blatt 142/143 der Gerichtsakte) und damit eindeutig risikobehaftet.

Spätestens nach dem Hinweis der Bezirksregierung N vom 20.11.2007 war darüber hinaus eine Änderung der Anlagestrategie geboten und hätten frei werdende Mittel auch in andere Anlageformen investiert werden müssen. Gleichwohl wurden in 2008 und 2009 weitere Darlehn ausgereicht (G X Euro, M GmbH X Euro, H GmbH X Euro; A X Euro, insgesamt X Euro). Auch das Firma L, über dessen Vermögen am 18.04.2008 das Insolvenzverfahren eröffnet wurde, erhielt in 2008 noch eine Darlehnsaufstockung über X Euro.

Der Einwand der Klägerin, aufgrund des sinkenden Zinsniveaus sei zur Erhaltung des Vermögens eine Anlagestrategie jenseits der Investition in sog. mündelsichere Papiere erforderlich geworden, verfängt demgegenüber nicht. Denn nach dem Bild, das sich aus den vorgelegten Unterlagen ergibt, ist die einseitige und damit den Grundsätzen ordnungsgemäßer Geschäftsführung widersprechende Anlagestrategie von Anfang an verfolgt worden, ohne dass das damalige allgemeine Zinsniveau, das mit der heutigen Lage nicht vergleichbar war, eine derartig einseitige Vermögensbildung erfordert hätte.

Neben diesen grundlegenden Verstößen gegen die ordnungsmäßige Geschäftsführung, die bereits für sich rechtfertigen, der Klägerin die Gemeinnützigkeit zu versagen, liegen weitere, einzeln betrachtet ggfs. weniger gravierende

Umstände vor, die auf eine nicht ordnungsgemäße Geschäftsführung hinweisen. So ist bei der Darstellung der Vermögenslage der Stiftung zum 31.12.2008 trotz der Eröffnung des Insolvenzverfahrens über das Vermögen der Firma L lediglich eine Forderungsabschreibung in Höhe von X und zum 31.12.2009 in Höhe von weiteren X Euro vorgenommen worden, obwohl Darlehnsforderungen in Höhe von X Euro vom Ausfall bedroht waren. Schließlich sind auch die der Klägerin zur Verfügung stehenden Mittel unter Verstoß gegen § 55 Nr. 5 Satz 3 AO nicht durchgängig zeitnah verwendet worden. Die dem damals verantwortlichen Vorstand zur Verfügung stehenden Mittel wurden ausweislich der in seiner Verantwortung erstellten Jahresabschlüsse sowohl für 2006 als auch für 2007 nicht bis zum Ende des Folgejahres verwendet.

Allerdings ist das Vermögen der Klägerin nicht in dem vom Beklagten im Bescheid vom 25.01.2011 angenommenen Umfang nicht steuerbegünstigten Zwecken zugeführt worden. Vielmehr sind Auskehrungen für die satzungsmäßigen Zwecke erfolgt und Rücklagen gemäß §§ 58 Nr. 7 und Nr. 12 AO in der für die streitbefangenen Jahre gültigen Fassung in zulässiger Weise gebildet worden.

Nicht für begünstigte Zwecke verwendet worden ist jedoch das Darlehn an das Firma L in Höhe von X Euro. Mit der Insolvenz steht dieses Vermögen für die Erfüllung satzungsgemäßer Zwecke nicht mehr zur Verfügung (siehe auch Schriftsatz der Klägerin an den Beklagte vom 13.02.2013, Blatt 142/143 der Gerichtsakte). Der Ausfall dieser Forderung ist nach Auffassung des Senats als schädliche Mittelverwendung zu werten, weil er auf der insgesamt gegen die ordnungsmäßige Geschäftsführung verstoßenden Anlagestrategie der Klägerin beruht und sich in dem Ausfall das dieser Anlagestrategie von Anfang an innewohnende Risiko verwirklicht hat. Als Erwerb i. S. d. § 3 Abs. 2 Nr. 1 Satz 1 ErbStG ist der Betrag von X Euro der Besteuerung zu unterwerfen. Dem Beklagten wird die Steuerberechnung gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO übertragen.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO, die Entscheidung zur vorläufigen Vollstreckbarkeit aus § 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 11, 711 ZPO.

Die Revision wird zur Fortbildung des Rechts gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zugelassen. Höchstrichterliche Entscheidungen zu den Auswirkungen von Verstößen gegen die ordnungsmäßige Geschäftsführung und zur schädlichen Verwendung von Mitteln im Zusammenhang mit § 13 Abs. 1 Nr. 16 Buchstabe b Satz 2 ErbStG liegen soweit ersichtlich nicht vor.