

VOLLTEXTSERVICE

Wenn es Stifter übertreiben – Entzug der Gemeinnützigkeit mangels Selbstlosigkeit

FG München, Beschluss vom 15.01.2016, Az. 7 V 2906/15

Gründe

I. Die Antragstellerin ist eine nicht rechtsfähige Stiftung, die mit Stiftungsgeschäft vom 30. November 2009 gegründet worden ist. Stifter ist P. Zweck der Stiftung ist die finanzielle Förderung der außerschulischen Aus-, Fort- und Weiterbildung von Erwachsenen und Jugendlichen. Der Stiftungszweck wird insbesondere durch die Vergabe von Lernzuschüssen, z. B. für die Aus-, Fort- und Weiterbildungskosten, Sachmittelzuschüssen für die Beschaffung von Lehrmaterial und Anlagenzuschüssen für Weiterbildungsstätten verwirklicht. Als Anfangsvermögen wurde der Stiftung das Nutzungsrecht an dem vom Stifter und seiner Ehefrau bewohnten Grundbesitz, einer Wohnung in N, übertragen. Dem Stifter und seiner Ehefrau war ein uneingeschränktes, zeitlich unbefristetes und nicht entziehbares Mietrecht an dem Grundbesitz eingeräumt worden, außerdem sollten sie bei entsprechender wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit einen monatlichen Mietzins von 600 € entrichten. Die Übertragung erfolgte durch Einbringung des Grundbesitzes dem Werte nach (quoad sortem). Nach § 3 Nr. 4 der Stiftungssatzung darf dieser Grundbesitz nicht veräußert werden. Die Übertragung erfolgte durch Überlassungsvertrag vom 30. November 2009. Zunächst wurde die Antragstellerin durch die P GmbH als Treuhänderin vertreten, die den Grundbesitz "im Namen und für Rechnung" der Antragstellerin erworben hatte (vgl. Überlassungsvertrag vom 30. November 2009). Unternehmensgegenstand der P GmbH ist ausweislich des Handelsregisterauszugs vom 18. November 2010 die Förderung der Ziele privater Unternehmer auf dem Gebiet der Betriebswirtschaft, insbesondere die praxisgerechte Vermittlung neuester wirtschaftswissenschaftlicher Methoden und Erkenntnisse. Mit Treuhandvertrag vom 10. September 2011 wurde die N Treuhand zur Treuhänderin der Antragstellerin beauftragt. Mit vorläufiger Bescheinigung vom 10. Januar 2011 wurde die Antragstellerin als den gemeinnützigen Zwecken "Jugendhilfe" und "Bildung" i.S.d. § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 und 7 Körperschaftsteuergesetz (KStG) dienende Körperschaft anerkannt. Nachdem dem Finanzamt (Antragsgegner) im Jahr 2014 bekannt wurde, dass der Stifter der Antragstellerin mit Vertrag vom 20. Januar 2011 eine atypisch stille Beteiligung an der P GmbH übertragen hatte und anteilige Einkünfte aus dieser Beteiligung erzielt worden waren (vgl. Mitteilungen über die geänderte gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 12. Juni 2014 für das Jahr 2011 mit anteiligen Einkünften aus Gewerbebetrieb über 12.797,26 €, für das Jahr 2012 über 15.750 € und für das Jahr 2013 über 18.000 €),

WINHELLER

Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Tower 185

Friedrich-Ebert-Anlage 35-37

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

forderte es die Antragstellerin auf, für den Zeitraum 2011 bis 2013 vorzeitig Steuererklärungen abzugeben. Aus den daraufhin eingereichten Steuererklärungen und Bilanzen ergab sich, dass die Antragstellerin im Jahr 2012 den Grundbesitz in N verkauft hatte, der in der Bilanz zum 31. Dezember 2011 noch mit einem Wert von 346.544 € als Anlagevermögen ausgewiesen worden war. Außerdem waren unter dem Bilanzposten "Anlagevermögen" "sonstige Ausleihungen" über 350.000 € vermerkt. Der Stand des Grundstockvermögens der Antragstellerin hatte sich von 365.888 € (Stand 31. Dezember 2010) auf 545.800 € (Stand 31. Dezember 2013), also um einen Betrag von 180.000 €, erhöht. Da entsprechende Rückfragen unbeantwortet blieben, unterwarf das Finanzamt mit Bescheiden zur Körperschaftsteuer 2011 bis 2013 jeweils vom 25. September 2015, die unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergingen, die Einkünfte aus der atypisch stillen Beteiligung der Besteuerung und erkannte der Antragstellerin die Gemeinnützigkeit ab.

Über die dagegen eingelegten Einsprüche hat das Finanzamt noch nicht entschieden, der Antrag auf Aussetzung der Vollziehung wurde mit Schreiben vom 22. Oktober 2015 abgelehnt.

Mit ihrem beim Finanzgericht gestellten Antrag wendet sich die Antragstellerin gegen die Aberkennung der Gemeinnützigkeit. Das Finanzamt ignoriere die ordnungsgemäße Buchführung für die Streitjahre, da insoweit Nachweise für die satzungsgemäße Verwendung vorgelegt worden seien. Außerdem unterstelle das Finanzamt, dass das im Jahr 2012 veräußerte Grundstück zu einem unangemessenen Verkaufspreis veräußert worden sei. Das Grundstück sei jedoch über eine ortsansässige Maklerin an eine dritte Person verkauft worden, ein Näheverhältnis gegenüber dem Stifter, dessen Ehefrau oder dem Treuhänder bestehe nicht.

Bei den Ausleihungen handle es sich um einen Investitionskredit, der P ausgereicht worden sei. Die Verzinsung habe sich am Basiszins orientiert, der im Prüfungszeitraum 2011 bis 2013 zwischen 0,12 % und 0,63 % variiert habe. Da der Darlehensnehmer bis zum Investitionszeitpunkt auf seinem Geschäfts- und Treuhandkonto keine Zinsen erhalten habe, sei die Vereinbarung eines Zinssatzes von 2 % angemessen gewesen. Über § 4.1 des Darlehensvertrages sei eine Öffnungsklausel hinsichtlich des Zinssatzes vereinbart worden, so dass nach der erfolgten Investition zu prüfen sei, ob die zu stellende Sicherheit risikoäquivalent sei oder ob eine Zinskorrektur stattzufinden habe. Im Prüfungszeitraum sei noch keine Investition erfolgt.

Es könne nicht nachvollzogen werden, warum das Finanzamt die Ordnungsmäßigkeit der Buchführung in Frage stelle. Die Jahresabschlüsse der Prüfungsjahre seien vollständig offengelegt und den Steuererklärungen beigelegt worden. Zu Unrecht gehe das Finanzamt auch davon aus, dass die Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft bestehe. Vielmehr liege eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft vor, die ein Gewerbe betreibe.

Im Übrigen sei die einheitliche und gesonderte Gewinnfeststellung für die Frage, ob ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliege, nicht bindend. Auf der Ebene der Stiftung sei die Gewinnfeststellung auf der untergeordneten Stufe nur insoweit relevant, als tatsächlich eine Beteiligung an einer gewerblich "tätigen" Personengesellschaft vorliege. Der Gewinnfeststellungsbescheid, auf den sich das Finanzamt maßgeblich beziehe, sei jedoch nicht bindend für die Körperschaftsteuer. Die Entscheidung, es läge ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb in Bezug auf die Beteiligung an der P GmbH vor, könne einer rechtlichen Überprüfung nicht standhalten.

Die Antragstellerin beantragt,

die Bescheide zur Körperschaftsteuer für die Jahre 2011 bis 2013 jeweils vom 25. September 2015 in Höhe von 1.399,29 € für 2011, in Höhe von 1.836,66 € für 2012 und in Höhe von 2.105,25 € für das Jahr 2013 von der Vollziehung auszusetzen.

Das Finanzamt beantragt,
den Antrag abzulehnen.

Es trägt vor, dass die Antragstellerin als nichtrechtsfähige Stiftung zwar nicht der Stiftungsaufsicht der Regierung unterliege, die strengen gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorschriften jedoch einzuhalten seien. Durch die Einbringung des Grundbesitzes dem Werte nach (quoad sortem) sei der Antragstellerin das wirtschaftliche Eigentum daran verschafft worden. Das Grundstück sei als Wirtschaftsgut bilanziert und die Erträge aus der Vermietung als Erlöse erfasst worden. Durch die Veräußerung seien der Antragstellerin diese regelmäßigen Erträge entzogen worden. Da das Vermögen einer Stiftung wertbeständig und rentierlich anzulegen sei, müsse auch geprüft werden, ob die Umschichtung eines Nutzungsrechts an einem Grundstück in einen Investitionskredit im Hinblick auf die Gemeinnützigkeit unschädlich sei. Insbesondere sei bei einer Darlehensvergabe an eine nahestehende Person wie dem Stifter zu beachten, dass die fremdüblichen Konditionen eingehalten worden seien. Anhand der bislang vorliegenden Unterlagen könne jedoch nicht davon ausgegangen werden. Im Übrigen stelle die Tatsache, dass der Stifter das Grundstockvermögen der Stiftung offensichtlich nach eigenem Belieben veräußern habe können, die wirtschaftliche Selbstständigkeit der Stiftung in Frage. Im Hinblick auf die beantragte Steuerbegünstigung bestehe eine erhöhte Nachweispflicht, der die Antragstellerin bislang nicht nachgekommen sei. Insbesondere seien der notarielle Kaufvertrag über den Verkauf der Wohnung in N und der Darlehensvertrag mit dem Stifter nicht vorgelegt worden.

Die abschließende rechtliche Beurteilung des Streitpunkts, ob eine atypisch stille Beteiligung an der P GmbH vorliege, sei im vorliegenden Verfahren nicht von Bedeutung, da die Freigrenze des § 64 Abs. 3 Abgabenordnung (AO) in keinem der Streitjahre überschritten worden sei. Im Falle der endgültigen Versagung der Gemeinnützigkeit seien die streitigen Einkünfte ohne Rücksicht auf die Einkunftsart vollumfänglich der Besteuerung zu unterwerfen.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten wird auf die Finanzamts-Akten und auf die im Verfahren gewechselten Schriftsätze Bezug genommen.

II.

Der Antrag ist unbegründet.

Bei der im Aussetzungsverfahren gebotenen und auch ausreichenden summarischen Beurteilung des Sachverhalts anhand präsenter Beweismittel bestehen keine ernstlichen Zweifel im Sinne des § 69 Abs. 3 und Abs. 2 Finanzgerichtsordnung (FGO) an der Rechtmäßigkeit der Bescheide (vgl. Beschluss des Bundesfinanzhofs - BFH - vom 24. Februar 2000 IV B 83/99, BStBl II 2000, 298), da davon auszugehen ist, dass die Antragstellerin in den Streitjahren nicht gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) von der Körperschaftsteuer befreit war.

1. Nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG sind Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 AO) von der Körperschaftsteuer befreit. Die Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft setzt nach § 55 AO eine selbstlose Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke voraus. Eine Förderung geschieht grundsätzlich selbstlos, wenn durch sie nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt werden. Eine Körperschaft verfolgt in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke, falls sie vorrangig und somit nicht nur nebenbei ihre eigenen wirtschaftlichen Interessen oder die ihrer Mitglieder fördert (vgl. BFH-Urteil vom 23. Oktober 1991 I R 19/91, BStBl II 1992, 62 m.w.N.). Gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO dürfen die Mittel der Körperschaft außerdem nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet wer-

den. Gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO darf die Körperschaft auch keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen. In § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO wird als weitere Voraussetzung für die selbstlose Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke vorbehaltlich der Regelung des § 62 AO die Pflicht zur grundsätzlichen zeitnahen Verwendung der Mittel für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke genannt.

Gemäß § 63 Abs. 1 AO muss die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen enthält. Zur tatsächlichen Geschäftsführung i.S. des § 63 Abs. 1 AO gehören alle der Körperschaft zuzurechnenden Handlungen (BFH-Urteil vom 23. Juli 2003 I R 29/02, BFHE 203, 251, BStBl II 2003, 930, [BFH 23.07.2003 - I R 29/02] vgl. Leisner-Egensperger in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 10. Aufl. 1951, 235. Lieferung 10.2015, § 63 AO Rz. 5). Gemäß § 63 Abs. 3 AO hat die Körperschaft den Nachweis, dass ihre tatsächliche Geschäftsführung den Erfordernissen des § 63 Abs. 1 AO entspricht, durch ordnungsmäßige Aufzeichnungen über ihre Einnahmen und Ausgaben zu führen.

Eine neben der Verwirklichung gemeinnütziger Zwecke ausgeübte vermögensverwaltende Tätigkeit ist zwar selbst keine ideelle Tätigkeit, so dass sie grundsätzlich nicht gegen das Gebot der Ausschließlichkeit verstößt (Leisner-Egensperger in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, a.a.O., § 58 AO Rz. 20 m.w.N.). Die Grenzen der vermögensverwaltenden Tätigkeit ergeben sich jedoch aus den ungeschriebenen Regeln und gesetzlichen Vorschriften über die Bildung von Vermögen und vor allem über die zeitnahe Mittelverwendung i.S.d § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO. Auch wenn die Tätigkeit der Körperschaft - vorbehaltlich einer zulässigen Rücklagenbildung - nicht auf eine Vermehrung ihres Vermögens angelegt sein darf, ist die Körperschaft gehalten, das gemeinnützigen Zwecken dienende Vermögen nicht "brachliegen zu lassen" und muss ihre Geschäftstätigkeit darauf ausrichten, mit ihrem Vermögen, soweit es sich um nicht liquide Mittel handelt oder für eine zweckverwirklichende Nutzung "gebraucht" wird, eine möglichst hohe Rendite zu erwirtschaften. Eine erwirtschaftete Rendite gehört ihrerseits zu den verwendungspflichtigen Mitteln. Nur wenn diese zweckentsprechend eingesetzt werden, wird der gemeinnützige Zweck auch tatsächlich nachhaltig verfolgt. Vermögensumschichtungen und andere Maßnahmen der Vermögenserhaltung sind grundsätzlich zulässig. Die Körperschaft trägt die Feststellungslast dafür, ob ihre tatsächliche Geschäftsführung den Erfordernissen des § 63 Abs. 1 AO entspricht (BFH-Urteil vom 23. Juli 2003 I R 29/02, BFHE 203, 251, BStBl II 2003, 930 [BFH 23.07.2003 - I R 29/02]).

2. Nach diesen Maßstäben genügt die tatsächliche Geschäftsführung der Antragstellerin in den Streitjahren bei summarischer Prüfung nicht den Erfordernissen des § 63 Abs. 1 AO, so dass gegen die Aberkennung der Gemeinnützigkeit keine Bedenken bestehen.

Im Streitfall ergibt sich bei summarischer Prüfung aus den vorgelegten Jahresabschlüssen, dass die Antragstellerin ihr Grundstockvermögen im Laufe des Jahres 2012 umgeschichtet hat. Der laut Stiftungsgeschäft vom 30. November 2009 als Anfangsvermögen ausgewiesene Grundbesitz in N war im Anlagevermögen der Bilanz zum 31. Dezember 2012 nicht mehr enthalten. Stattdessen waren sonstige Ausleihungen über 350.000 € angeführt. Durch die Einbringung des Grundbesitzes dem Werte nach war der Antragstellerin das wirtschaftliche Eigentum daran verschafft worden und sie erwirtschaftete insoweit auch Erträge aus der Vermietung, die als Erlöse erfasst worden sind. Auch wenn eine neben der Verwirklichung gemeinnütziger Zwecke ausgeübte vermögensverwaltende Tätigkeit zwar grundsätzlich nicht gegen das Gebot der Ausschließlichkeit verstößt, wurden der Antragstellerin jedoch durch die Veräußerung des Grundbesitzes, die trotz des in § 3 Nr. 4 der Stiftungssatzung normierten Verbotes erfolgt ist, die regelmäßigen Mieteinkünfte und damit verwendungspflichtige Mittel, entzogen.

Die Hintergründe für die Vermögensumschichtung wurden von der Antragstellerin trotz entsprechender Aufforderung durch das Finanzamt nicht erläutert, so dass auch nicht nachgewiesen worden ist, ob die von der Geschäftsführung vorgenommenen Handlungen auf die ausschließliche Erfüllung des Satzungszwecks gerichtet waren. So wurden weder der notarielle Kaufvertrag über den Verkauf der Wohnung noch der Darlehensvertrag mit dem Stifter im Zusammenhang mit der vorgetragenen Gewährung eines Investitionskredits vorgelegt. Die Antragstellerin hat daher nicht belegt, dass die Umschichtung des Nutzungsrechts an dem Grundstück in ein Darlehen der ausschließlichen Erfüllung der Satzungszwecke gedient hat und die Mittel der Körperschaft insoweit vollständig und zeitnah für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet worden sind (vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO).

Darüber hinaus wurde nicht nachgewiesen, dass die Darlehensvergabe zu fremdüblichen Konditionen erfolgt ist. Eine Überprüfung, ob die Mittel der Antragstellerin tatsächlich für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet worden sind (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO) und keine Begünstigung i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO vorliegt, konnte nicht stattfinden. Vielmehr bestehen durch den Vortrag, dass es sich um einen Investitionskredit handle und der Zinssatz wegen einer Öffnungsklausel variabel sei, erhebliche Zweifel daran, ob sich die Antragstellerin bei der Darlehensvergabe noch im Rahmen der Erfüllung ihrer Stiftungszwecke befindet. Gerade im Hinblick auf den Umstand, dass noch keine Investition, jedoch bereits eine "Ausreichung" erfolgt ist, kann von einer zeitnahen Mittelverwendung nicht die Rede sein.

Im Übrigen spricht auch der Umstand, dass der Stifter das Grundstockvermögen der Stiftung nach eigenem Belieben veräußern konnte, bei summarischer Prüfung gegen die in § 55 AO genannte Voraussetzung, der selbstlosen Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke, und damit auch gegen die wirtschaftliche Selbständigkeit der Antragstellerin (BFH-Urteil in BStBl II 1992, 62 [BFH 23.10.1991 - I R 19/91]). Durch die Veräußerung, die trotz des in § 3 Nr. 4 der Stiftungssatzung normierten Verbotes erfolgt ist, wurden der Antragstellerin die regelmäßigen Mieteinkünfte, d.h. verwendungspflichtige Mittel, entzogen, so dass insoweit von der Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke auszugehen ist.

3. Da im vorliegenden Verfahren keine Zweifel an der Rechtmäßigkeit der Aberkennung der Gemeinnützigkeit bestehen, kommt es im Übrigen nicht drauf an, ob es sich bei der atypisch stillen Beteiligung an der P GmbH um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb handelt. Bei summarischer Prüfung bestehen daher keine Bedenken gegen die vom Finanzamt vorgenommene Besteuerung der Einkünfte entsprechend der Mitteilungen über die geänderte gesonderte und einheitliche Feststellung von Besteuerungsgrundlagen vom 12. Juni 2014.

4. Die Kostenentscheidung ergibt sich aus 135 Abs.1 FGO.