Urteil vom 22. August 2019, V R 67/16

Fehlende Selbstlosigkeit einer zu steuerbegünstigten Finanzierungszwecken zwischengeschalteten gGmbH

ECLI:DE:BFH:2019:U.220819.VR67.16.0

BFH V. Senat

AO § 52, AO § 55, AO § 58 Nr 11 Buchst b, KStG § 5 Abs 1 Nr 9, KStG § 8 Abs 1, KStG § 8 Abs 3, GewStG § 3 Nr 6, EStG § 10b Abs 1, KStG VZ 2010 , EStG VZ 2010 , EStG VZ 2011 , GewStG VZ 2010 , GewStG VZ 2011

vorgehend FG München, 24. April 2016, Az: 7 K 1252/14

Leitsätze

Eine Körperschaft ist dann nicht selbstlos tätig, wenn sie die durch Spenden ihrer Gesellschafter erlangten (nicht gebundenen) Vermögensmittel ausschließlich und von vornherein zur Finanzierung einer von diesen Gesellschaftern beherrschten Personengesellschaft einsetzt.

Tenor

Die Revision der Klägerin gegen das Urteil des Finanzgerichts München vom 25.04.2016 - 7 K 1252/14 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat die Klägerin zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) die Anerkennung als gemeinnützige GmbH (gGmbH) für die Jahre 2010 und 2011 (Streitjahre) zu Recht versagt wurde.

2 Die Klägerin ist eine in 2010 als gemeinnützige GmbH errichtete und noch im selben Jahr in das Handelsregister des Amtsgerichts X eingetragene Kapitalgesellschaft mit einem Stammkapital von 51.000 €. Ihr Gesellschaftszweck ist die Förderung des Gesundheitswesens, insbesondere die Förderung von Forschung und Bildung im Gesundheitswesen sowie die Unterstützung von Krankenhäusern und Kliniken in X (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und 3 der Abgabenordnung --AO--).

3 Die Geschäftsanteile der Klägerin werden von vier familiär verbundenen Gesellschaftern (C, F, U sowie A) gehalten, ihr Geschäftsführer ist C. In den Streitjahren waren diese vier Gesellschafter auch mit 98 % an der A-KG beteiligt: C, F und A als Kommanditisten, U (neben der A-GmbH) als Komplementär. Die A-KG wies zum 31.12.2010 keinerlei Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten auf, während die Verbindlichkeiten gegenüber ihren Gesellschaftern zu diesem Zeitpunkt € (zum 31.12.2009: ca. €) betrugen; zum 31.12.2010 wies die A-KG Verbindlichkeiten gegenüber den Gesellschaftern von ca. € aus.

4 Am 08.12.2010 und am 05.12.2011 hatte die Klägerin mit der A-KG Darlehensverträge abgeschlossen, in denen sie sich verpflichtete, dieser jeweils 3 Mio. € als Darlehen für die Dauer von zehn Jahren zu einem jährlich am 02.01. festzulegenden Zinssatz zu gewähren. Der maßgebliche Zinssatz richtete sich nach dem Festgeldsatz auf der Basis des 1-Jahres-Euribor zuzüglich einer Marge von 0,6 %. Sicherheiten wurden nicht vereinbart, das Darlehensverhältnis konnte aber aus wichtigem Grund gekündigt werden.

5 Nachdem der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) der Klägerin am 20.12.2010 für Spendenzwecke eine "vorläufige Bescheinigung" erteilt hatte, wonach sie aufgrund der eingereichten Satzung ausschließlich und

unmittelbar steuerbegünstigten gemeinnützigen Zwecken diene, spendeten die vier Gesellschafter am 21.12.2010 insgesamt 3 Mio. € (U: €, C und F jeweils €, A: €) zur Anlage in den Vermögensstock der Klägerin (§ 58 Nr. 11b AO i.d.F. der Streitjahre --AO a.F.--). Aufgrund der Spenden und der bereits zuvor vereinbarten Darlehensgewährung der Klägerin an die A-KG minderten sich die Gesellschafterdarlehen in entsprechender Höhe. Im Folgejahr überwiesen die Gesellschafter am 22.12.2011 erneut insgesamt 3 Mio. €; auch hierfür erteilte ihnen die Klägerin jeweils Spendenquittungen.

6 Auf der Grundlage des zum 02.01.2010 maßgeblichen Euribor (1,251 %) ergab sich bei einem Zuschlag von 0,6 % ein Zinssatz von 1,851 % für 2010. Anfang 2011 betrug der Euribor 1,504 %, die Verzinsung für das Jahr 2011 wurde daher mit 2,104 % vorgenommen. Der Klägerin flossen auf der Grundlage dieser Zinssätze 1.833,34 € (2010) und 67.650 € (2011) zu. Zur Erfüllung ihres Gesellschaftszwecks beschlossen die Gesellschafter am 18.12.2012, Zinserträge in Höhe von 67.980 € an eine Kinderklinik zu spenden; dieser Beschluss wurde in 2013 ausgeführt.

7 Nachdem das FA der Klägerin im Schreiben vom 15.04.2013 mitgeteilt hatte, dass --nach Überprüfung der eingereichten Unterlagen-- die Voraussetzungen des § 55 AO (Selbstlosigkeit) nicht erfüllt seien, weil die Klägerin mit der Vergabe zinsgünstiger und ungesicherter Darlehen an eine den Gesellschaftern nahestehende Personengesellschaft (A-KG) vorrangig zur Förderung eigenwirtschaftlicher Interessen der Gesellschafter tätig geworden sei, widerrief es mit Bescheid vom 14.08.2013 die für Spendenzwecke erteilte "vorläufige Bescheinigung"; der Widerruf bezog sich auch auf die Berechtigung, künftig Zuwendungsbestätigungen auszustellen.

8 Gegen die hierauf vom FA erlassenen Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbescheide der Streitjahre legte die Klägerin Einspruch ein und übersandte zum Nachweis, dass Sicherheiten für die Darlehen nicht erforderlich seien, die Jahresabschlüsse der A-KG zum 31.12.2010 sowie zum 31.12.2011. Den Einspruch wies das FA mit Einspruchsentscheidung vom 09.04.2014 als unbegründet zurück.

9 Die dagegen erhobene Klage vor dem Finanzgericht (FG) hatte keinen Erfolg. Das FG begründete die Klageabweisung in seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 753 veröffentlichten Urteil damit, dass die Klägerin durch die Darlehensvergabe zu einem vergleichsweise niedrigen Zinssatz verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) an die A-KG vorgenommen habe. Daneben sei mit der Vergabe von nahezu sämtlichen Mitteln als ungesichertes Darlehen die äußerste Grenze eines unter Risikogesichtspunkten zulässigen Verhaltens überschritten worden.

10 Die aus dem Euribor abgeleiteten Zinssätze bewegten sich nicht im fremdüblichen Rahmen, da die Klägerin in 2010 ca. 2,8 % (Erwerb einer zehnjährigen Bundesanleihe) bzw. ca. 3,3 % (Sparbrief mit zehnjähriger Laufzeit) hätte erhalten können und für Hypothekendarlehen bei zehnjähriger Laufzeit sogar ca. 3,6 % erzielt worden seien. Bei Hingabe des zweiten Darlehens im Dezember 2011 hätte die Klägerin ca. 2,2 % (Erwerb von zehnjährigen Bundesanleihen) bzw. ca. 3,5 % (Sparbrief mit zehnjähriger Laufzeit) erhalten können, die Hypothekenzinsen hätten ca. 3,2 % betragen. Zinssteigernd müsse zudem berücksichtigt werden, dass für ein ungesichertes Unternehmensdarlehen erfahrungsgemäß höhere Zinssätze als für Hypothekendarlehen entrichtet würden.

11 Gemeinnützigkeitsschädlich sei außerdem, dass die Klägerin nahezu sämtliche Mittel als ungesichertes Darlehen für die Dauer von zehn Jahren vergeben habe (Mittelfehlverwendung). Die Körperschaft müsse eine dauerhafte Erhaltung des Vermögensstocks gewährleisten. Daran fehle es, weil ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter einem fremden Dritten kein ungesichertes Darlehen über das nahezu gesamte Vermögen ausgereicht hätte. Auf eine Sicherung habe --trotz ausreichenden Eigenkapitals der A-KG und des großen Privatvermögens des Komplementärs der A-KG-- nicht verzichtet werden können. Die Besicherung des Darlehens sei auch nicht wegen der jederzeitigen Kündigungsmöglichkeit entbehrlich.

12 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§ 55 AO) und trägt zur Begründung im Wesentlichen vor:

13 Entgegen dem Urteil des FG sei die getroffene Zinsvereinbarung marktüblich. Der Euribor sei ein geeigneter Zinsmaßstab, da er jedenfalls bei Anwendung eines Aufschlags von 0,6 % zu marktüblichen Zinsen führe. Angesichts der wirtschaftlich voneinander unabhängigen Vertragsparteien und der Darlehensgewährung zu Investitionszwecken seien besondere Sicherheiten nicht erforderlich gewesen; das Fehlen solcher Sicherheiten erfordere jedenfalls keinen Zinsaufschlag. Der nicht erfolgten Bestellung von Sicherheiten komme allenfalls eine geringe und damit keine entscheidungserhebliche Bedeutung zu. Abgesehen davon seien die Darlehen durch die

gute Bonität der A-KG sowie das große Vermögen des persönlich haftenden Gesellschafters hinreichend abgesichert.

14 Eine Vermögensanlage verstoße nicht gegen das Gebot der Selbstlosigkeit, wenn sich diese nach Art und Höhe der Rendite im pflichtgemäßen Ermessen des geschäftsführenden Organs bewege und lediglich als Nebeneffekt einen wirtschaftlichen Vorteil beim Gesellschafter der gemeinnützigen Körperschaft bewirke. Selbst wenn der vereinbarte Zinssatz zu niedrig sei, habe die Klägerin in erster Linie selbstlos gehandelt, ein eventueller Nutzen der Gesellschafter der A-KG sei lediglich ein unschädlicher Nebeneffekt, der nicht zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit führe. Jedenfalls ergebe eine Abwägung, dass auch bei einem gewissen Nutzen der Gesellschafter die allgemeinwohlfördernde Tätigkeit der Klägerin überwiege.

15 Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG München vom 25.04.2016 - 7 K 1252/14 sowie die Körperschaftsteuerbescheide und Bescheide über den Gewerbesteuermessbetrag 2010 und 2011 vom 04.09.2013 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.04.2014 aufzuheben.

16 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet abzuweisen.

17 Es schließt sich den Ausführungen des FG im angefochtenen Urteil an und trägt ergänzend vor: Die Vereinbarung eines variablen Zinssatzes beeinflusse nicht die Laufzeit von zehn Jahren und könne insbesondere nicht dazu führen, dass sich ein angemessener Zinssatz an einjährigen Anlageformen zu orientieren habe.

18 Soweit die Klägerin ausführe, dass allein Angebot und Nachfrage auf dem Kapitalmarkt den Marktpreis bestimmten, habe sie keinerlei Vergleichsangebote aus diesem Privatmarkt vorgelegt.

19 Das FG habe zutreffend darauf abgestellt, dass die zivilrechtliche Kündigungsmöglichkeit eine Besicherung der Darlehen nicht entbehrlich mache, da wegen der Beteiligung sämtlicher Gesellschafter der Klägerin an der A-KG die Interessen der Klägerin nicht hinreichend geschützt seien.

Entscheidungsgründe

II.

20 Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 und 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat die Steuerfreiheit wegen Verfolgung gemeinnütziger Zwecke im Ergebnis zu Recht versagt. Die tatsächliche Geschäftsführung der Klägerin war in den Streitjahren nicht selbstlos (§ 55 AO), sondern diente vorrangig eigenwirtschaftlichen Zwecken der Klägerin und ihrer Gesellschafter.

21 Die Klägerin ist in den Streitjahren nicht gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) und § 3 Nr. 6 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer befreit.

22 1. Die Steuerbefreiungen des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6 GewStG setzen voraus, dass die Körperschaft nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen (im Streitfall: § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 und 3 AO) oder --was im Streitfall nicht in Betracht kommt-- mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient (§ 59, § 63 Abs. 1 AO).

23 Gemäß § 52 Abs. 1 Satz 1 AO verfolgt eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet "selbstlos" zu fördern. Dabei trägt eine Körperschaft, die eine Steuerbefreiung oder Steuerermäßigung wegen Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke begehrt, die Feststellungslast für die Tatsachen, aus denen sich ergibt, dass sie die Voraussetzungen der Steuerbefreiung oder Steuerermäßigung erfüllt (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 23.02.2017 - V R 51/15, BFH/NV 2017, 882; BFH-Beschluss vom 28.10.2004 - I B 95/04, BFH/NV 2005, 160).

24 Die Förderung steuerbegünstigter Zwecke geschieht selbstlos, wenn dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke --zum Beispiel gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke-- verfolgt werden ("Selbstlosigkeit im engeren Sinne") und darüber hinaus die gesetzlichen Vorgaben für die Mittel- und Vermögensverwendung eingehalten werden. § 55 AO unterscheidet somit zwischen einem Verbot der primären Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke nach § 55 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 AO und weiteren Vorgaben für die

Mittel- und Vermögensverwendung nach § 55 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 2 Nr. 1 bis 5 AO (vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl., Kap. 4, Rz 4.67). Selbst einer objektiv im gemeinnützigen Sinn tätigen Körperschaft kann nach diesen Maßstäben im Einzelfall die Steuerbefreiung versagt werden, wenn die Mitglieder, der Stifter oder die Gesellschafter in erster Linie eigenwirtschaftliche Interessen verfolgen (Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 9 Rz 67).

25 a) "Eigenwirtschaftliche Zwecke" werden nicht nur verfolgt, wenn es um die wirtschaftlichen Interessen und Vorteile der Körperschaft selbst geht (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 26.04.1989 - I R 209/85, BFHE 157, 132, BStBl II 1989, 670); eine Körperschaft handelt auch dann nicht selbstlos, wenn sie in erster Linie unmittelbar oder mittelbar die wirtschaftlichen Interessen ihrer Mitglieder (BFH-Urteile vom 13.12.1978 - I R 39/78, BFHE 127, 330, BStBl II 1979, 482; in BFHE 157, 132, BStBl II 1989, 670, sowie vom 23.10.1991 - I R 19/91, BFHE 165, 484, BStBl II 1992, 62) oder die Interessen der den Mitgliedern nahestehenden Personen wahrnimmt (Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl., Kap. 4, Rz 4.76; FG Köln, Urteile vom 10.10.2002 - 13 K 1465/00, EFG 2003, 422, sowie vom 15.07.2004 - 13 K 2530/03, EFG 2005, 222; Unger in Gosch, AO, § 55 AO Rz 21).

26 Eine Körperschaft verfolgt "in erster Linie" eigenwirtschaftliche Zwecke, wenn sie vorrangig und somit nicht nur nebenbei ihre eigenen wirtschaftlichen Interessen oder (mittelbar) die ihrer Mitglieder fördert (BFH-Beschluss vom 27.04.2005 - I R 90/04, BFHE 209, 489, BStBl II 2006, 198, unter II.1.a, Rz 25; BFH-Urteil in BFHE 165, 484, BStBl II 1992, 62; Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 55 AO Rz 4). An der Selbstlosigkeit fehlt es nicht nur dann, wenn der Eigennutz der Mitglieder in den Vordergrund tritt (BFH-Urteil in BFHE 127, 330, BStBl II 1979, 482), Selbstlosigkeit i.S. von § 55 AO ist im Regelfall auch dann zu verneinen, wenn das Entstehen von eigenwirtschaftlichen Vorteilen für alle Beteiligten oder wenigstens für einen wesentlichen Teil der Beteiligten mitentscheidend gewesen ist (Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl., Kap. 4, Rz 4.81). Eigenwirtschaftliche Zwecke der Mitglieder werden somit "in erster Linie" verfolgt, wenn die bewirkte Förderung der Allgemeinheit im Vergleich zu den eigenwirtschaftlichen Vorteilen der Mitglieder oder ihnen nahestehenden Personen nicht überwiegt.

27 Die Feststellung der fehlenden Selbstlosigkeit erfordert eine Abwägung zwischen den eigenwirtschaftlichen Vorteilen und der Förderung der Allgemeinheit (Hüttemann, Grundprinzipien des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft --DStJG--, Bd. 26, S. 49 ff., 68, unter 2.; Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 9 Rz 15 sowie Rz 67). Dabei sind Art und Ausmaß des eigenwirtschaftlichen Vorteils des einzelnen Mitglieds ebenso zu berücksichtigen wie die Anzahl der wirtschaftlich geförderten Mitglieder im Verhältnis zur Gesamtzahl der Mitglieder und der geförderten Personen insgesamt (Schauhoff, a.a.O., § 9 Rz 15 a.E.).

28 b) Der Selbstlosigkeitsgrundsatz ist nicht auf wirtschaftliche Vorteile der Mitglieder in ihrer Erwerbssphäre beschränkt; schädlich sind überdies wirtschaftliche Vorteile im privaten Bereich, also auch ersparte Aufwendungen. Erstreben die Mitglieder einer Körperschaft durch ihre Beteiligung an der Gründung in erster Linie eine "Ausgabenersparnis", fehlt es daher an der Selbstlosigkeit (Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl., Kap. 4, Rz 4.79; Unger in Gosch, AO § 55 Rz 22; Musil in Hübschmann/ Hepp/Spitaler, § 55 AO Rz 24; Seer, Gemeinwohlzwecke und steuerliche Entlastung, DStJG, Bd. 26 (2003), S. 11 ff., 32). Eine (schädliche) Ausgabenersparnis tritt auch dann ein, wenn wirtschaftliche Vorteile in Gestalt der Steuerersparnis erlangt werden sollen (vgl. hierzu FG Köln in EFG 2003, 422 zur Inanspruchnahme des ermäßigten Steuersatzes durch Gründung eines Luftsportvereins).

29 c) Der BFH hat die Gemeinnützigkeit wegen fehlender Selbstlosigkeit verneint, wenn ein Wettbewerbsverein (Abmahnverein) vornehmlich zur Wahrung der gewerblichen Interessen seiner unternehmerisch tätigen Mitglieder tätig wird (BFH-Urteil vom 06.10.2009 - I R 55/08, BFHE 226, 525, BStBl II 2010, 335) oder wenn sich ein Verein mit dem Zweck der sozialen, gesundheitlichen und kulturellen Betreuung von Angestellten mehrerer Banken und ihrer Angehörigen darauf beschränkt, seinen Mitgliedern preisgünstige Reisen zu vermitteln und zinsgünstige Darlehen zu gewähren (BFH-Urteil vom 28.06.1989 - I R 86/85, BFHE 157, 416, BStBl II 1990, 550). Im Urteil in BFH/NV 2017, 882 hat der erkennende Senat einer Stiftung wegen fehlender Selbstlosigkeit die Gemeinnützigkeit versagt, weil der Kunstbestand in den Privaträumen des Stifters untergebracht und nur eingeschränkt der Öffentlichkeit zugänglich gemacht wurde. Der private "Genuss" des Kunstbestands überwog hier die nur eingeschränkte Förderung der Allgemeinheit.

30 2. Nach diesen Maßstäben erweist sich das Urteil des FG als im Ergebnis zutreffend. Die Klägerin hat mit der Darlehensvergabe an die A-KG gegen § 55 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1 AO verstoßen. Die Abwägung des von ihr

bewirkten Gemeinwohlnutzens mit den von ihr selbst und ihren Gesellschaftern verfolgten eigenwirtschaftlichen Interessen führt zu dem Ergebnis, dass die objektiv bewirkte Förderung der Allgemeinheit die eigenwirtschaftlichen Vorteile sämtlicher Mitglieder und der ihnen nahestehenden A-KG nicht überwiegt, sondern die eigenwirtschaftlichen Vorteile zumindest mitentscheidend für die Gründung der Klägerin waren.

31 a) Der Senat verkennt nicht, dass die Klägerin die Allgemeinheit objektiv dadurch gefördert hat, dass sie zur Erfüllung ihres Gesellschaftszwecks (Förderung des Gesundheitswesens) die jährlichen Zinserträge für gemeinnützige Zwecke verwendete. Laut Gesellschafterbeschluss vom 18.12.2012 waren dies 67.980 €, die einer Kinderklinik in X zugewendet wurden.

32 b) Bei der gebotenen Abwägung zwischen den eigenwirtschaftlichen Interessen (Vorteilen) und der Förderung der Allgemeinheit kann allerdings nicht unberücksichtigt bleiben, dass die Klägerin zur mittelbaren Gesellschafterfinanzierung der A-KG eingesetzt wurde und sie erst dadurch ihren Gesellschaftern eine erhebliche Steuerersparnis ermöglichte.

33 aa) Die A-KG wies in den Streitjahren keine Verbindlichkeiten gegenüber Kreditinstituten aus, da sie ihren Kapitalbedarf über Gesellschafterdarlehen deckte, die zu 0,5 % verzinst wurden. Diese Gesellschafterdarlehen wurden in 2010 von ca. € um 3 Mio. € auf ca. € zurückgeführt. Der fortbestehende Kapitalbedarf wurde nunmehr dadurch gedeckt, dass die Klägerin die bislang von den Gesellschaftern vorgenommene Finanzierung übernahm. Hierzu schloss die A-KG mit der Klägerin am 08.12.2010 und am 05.12.2011 Darlehensverträge über jeweils 3 Mio. € ab. Die hierfür erforderlichen Mittel erhielt die Klägerin durch die Zahlungen der Gesellschafter vom 21.12.2010 und vom 22.12.2011 direkt im Anschluss an die Übermittlung der Spendenquittungen. Ihre durch Spenden erlangten Mittel waren zur Finanzierung der A-KG fest und von vornherein eingeplant. Dies ergibt sich nicht nur daraus, dass eine alternative Kapitalanlage der Mittel (z.B. in Bundesanleihen oder Sparbriefen) von der Klägerin weder geprüft noch überhaupt in Erwägung gezogen wurde, sondern auch daraus, dass die Zuwendungen an die Klägerin sofort im Anschluss an die Ausstellung der Spendenquittungen an die A-KG weitergeleitet wurden. Die Finanzierungsfunktion der Klägerin wird besonders im Streitjahr 2010 offensichtlich, als zunächst Gesellschafterdarlehen in Höhe von 3 Mio. € an die Gesellschafter zurückgezahlt wurden, dieser Betrag jedoch gegen Jahresende wieder als Darlehen --nunmehr von der Klägerin-- an die A-KG ausgereicht wurde.

34 Die Klägerin kann ihrer Funktion als Finanzierungsgesellschaft der A-KG nicht entgegenhalten, dass es keine Pflicht der Gesellschaft zu einer optimalen Vermögensanlage gebe. Denn es geht hier nicht um die Höhe der tatsächlich erzielten oder erzielbaren Zinsen, sondern darum, ob sie dem Grunde nach eher gemeinnützige oder überwiegend erwerbswirtschaftliche Ziele ihrer Gesellschafter bzw. der diesen nahestehenden A-KG verfolgt.

35 bb) Darüber hinaus erlangten die Gesellschafter mit der Umstellung der direkten Gesellschafterfinanzierung in eine indirekte Finanzierung über die Zwischenschaltung der Klägerin eigenwirtschaftliche (steuerliche) Vorteile in erheblichem Umfang: Die Gesellschafter der Klägerin und der A-KG konnten nunmehr --anders als bei der bisher praktizierten direkten Gesellschafterfinanzierung-- die Spenden in voller Höhe steuerwirksam geltend machen. Nach § 10b Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sind Spenden zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke i.S. der §§ 52 bis 54 AO insgesamt bis zu 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte als Sonderausgaben abzugsfähig, da diese Zuwendungen --wie im Streitfall-- an eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG steuerbefreite Körperschaft geleistet wurden. Soweit dieser Höchstbetrag überschritten wird, können die Spenden im Rahmen der Höchstbeträge nach § 10b Abs. 1 Satz 9 EStG in den folgenden Veranlagungszeiträumen im Rahmen der Höchstbeträge als Sonderausgaben abgezogen werden ("Spendenvortrag").

36 Die Abzugsfähigkeit der geleisteten Spenden von jeweils 3 Mio. € führt --bei Gewinnausschüttungen der A-KG in Millionenhöhe-- zu einer Steuerersparnis von ca. 50 %, wie die Klägerin in der mündlichen Verhandlung bestätigt hat. Darüber hinaus bewirkte die Umstellung der Finanzierung, dass weder die Gesellschafter noch die Klägerin Zinseinnahmen aus den Darlehen zu versteuern hatten, während die A-KG den Betriebsausgabenabzug für die an die Klägerin gezahlten Darlehenszinsen geltend machen konnte.

37 Der Feststellung eigenwirtschaftlicher Vorteile steht nicht entgegen, dass die in den Vermögensstock gespendeten Beträge in dem Sinne "weg" sind, dass sie der Verfügungsmacht der spendenden Gesellschafter auf Dauer entzogen wurden. Abgesehen davon, dass bei der gegebenen Steuerersparnis allenfalls eine teilweise Vermögensminderung in Betracht kommt, berücksichtigt diese Argumentation nicht, dass die gespendeten Beträge direkt und langfristig an die A-KG weitergeleitet wurden. Die A-KG benötigte fortwährend finanzielle Mittel, die ihr bislang von den Gesellschaftern direkt und ohne Spendenabzug zugeführt wurden. Da der A-KG diese Darlehen nicht ohne Ersatzfinanzierung entzogen werden konnten, waren sie bereits vor der Finanzierung über die Klägerin de facto der

Verfügungsbefugnis der Gesellschafter weitgehend entzogen. Hinzu kommt, dass die Gesellschafter der Klägerin als beherrschende Gesellschafter der A-KG im Rahmen der Verwaltung der A-KG über die Darlehensvaluta verfügen können. Auch wenn eine Laufzeit der Darlehen von zehn Jahren vereinbart war und die Darlehen dann vollständig zu tilgen sind, ist wegen der vorliegenden Gesellschafterkonstellation nicht ausgeschlossen, dass es nach der Darlehensrückzahlung zu einer erneuten Darlehensgewährung an die A-KG kommt.

38 3. Bei fehlender Selbstlosigkeit ist nicht darüber zu entscheiden, ob die von der Klägerin (auch) verfolgten eigenwirtschaftlichen Zwecke eine Versagung der Gemeinnützigkeit wegen Verstoßes gegen das Ausschließlichkeitsgebot (§ 56 AO) rechtfertigen könnten. Der Senat hat im Urteil vom 23.02.2012 - V R 59/09 (BFHE 237, 255, BStBl II 2012, 544) einen derartigen Verstoß bejaht, weil die Klägerin in jenem Verfahren zumindest auch gegründet worden war, um die wirtschaftliche Tätigkeit der dortigen A-GmbH zu fördern und um den umsatzsteuerrechtlichen Vorteil (voller Vorsteuerabzug aus den Eingangsleistungen und Versteuerung der eigenen Umsätze zum begünstigten Steuersatz) zu nutzen und der nicht gemeinnützigen A-KG zuzuführen. Neben ihren gemeinnützigen Zwecken verfolge die Klägerin mit dieser gezielten Nutzung eines steuerlichen Vorteils durch eine eigens darauf ausgerichtete Gestaltung auch einen nicht gemeinnützigen Zweck. Darin liegt ein Verstoß gegen das Ausschließlichkeitsgebot (BFH-Urteil in BFHE 237, 255, BStBl II 2012, 544, unter II.2.b bb, Rz 26).

39 4. Im Hinblick darauf, dass die Revision bereits nach den Ausführungen unter II.2. als unbegründet abzuweisen ist, kann der Senat offenlassen, ob er sich der Auffassung des FG anschließen könnte, wonach ein Verstoß gegen den Grundsatz der Selbstlosigkeit aus dem Vorliegen von vGA durch Vergabe zu niedrig verzinster und ungesicherter Darlehen folgt, obwohl das FG bei seiner Entscheidung nicht berücksichtigt hat, dass der für den Fremdvergleich maßgebliche Zinssatz bei Vergabe von Darlehen an Gesellschafter jedenfalls dann nach dem für die Gesellschaft auf dem Markt erzielbaren Habenzinsen zu bemessen ist, wenn der Gesellschaft --wie im Streitfall-- hinreichend Liquidität zur Verfügung steht (vgl. dazu Gosch, KStG, § 8 Rz 693; Schallmoser/Eisgruber/Janetzko in: Herrmann/Heuer/Raupach, 290. Lieferung 01.2019, § 8 KStG, Rz 314 Darlehen, Stichwort: Verzinsung; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl., Kap. 4, Rz 5.70; Schwedhelm/Olbing/Binnewies, GmbH-Rundschau 2009, 1233, 1250; Neu, EFG 2006, 594; Janssen, Verdeckte Gewinnausschüttungen, 12. Aufl., Rz 1652; Feldgen in Feldgen, verdeckte Gewinnausschüttungen und verdeckte Einlagen, 74. Lieferung 2019, Fach 4, Darlehen, Rz 139).

40 5. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de