

Urteil vom 04. Dezember 2025, V R 11/24

Gemeinnützigkeit einer unternehmensverbundenen Stiftung

ECLI:DE:BFH:2025:U.041225.VR11.24.0

BFH V. Senat

AO § 52 Abs 1 S 1, AO § 55, AO § 56, AO § 61 Abs 1, AO § 63 Abs 1, AO § 173 Abs 1 Nr 1, AO § 175 Abs 1 S 1 Nr 2, KStG § 5 Abs 1 Nr 9, KStG VZ 2015 , KStG VZ 2016 , KStG VZ 2017 , KStG VZ 2018 , BGB § 83c Abs 1 S 1

vorgehend FG Bremen, 10. April 2024, Az: 1 K 180/21 (6)

Leitsätze

1. Der Selbstlosigkeitsgrundsatz ist nicht auf wirtschaftliche Vorteile der Mitglieder in ihrer Erwerbssphäre beschränkt. Schädlich sind überdies wirtschaftliche Vorteile im privaten Bereich (Anschluss an BFH-Urteil vom 22.08.2019 - V R 67/16, BFHE 266, 1, BStBl II 2020, 40).

2. § 63 Abs. 1 AO erfordert eine tatsächliche Geschäftsführung, die auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den Bestimmungen entsprechen muss, die die Satzung über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen enthält. Verstöße gegen Satzungsbestimmungen, die nicht durch die §§ 51 bis 68 AO vorgegeben sind (hier: Grundsatz der Erhaltung des Stiftungsvermögens), sind für die Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG ohne Bedeutung.

Tenor

Auf die Revisionen der Klägerin und des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Bremen vom 10.04.2024 - 1 K 180/21 (6) aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Bremen zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin, Revisionsklägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine mit notarieller Urkunde aus 2015 errichtete und in 2015 durch die zuständige Behörde anerkannte rechtsfähige Stiftung bürgerlichen Rechts, verfolgt ausweislich ihrer Satzung ausschließlich und unmittelbar verschiedene gemeinnützige Zwecke. In der Stiftungsurkunde verpflichtete sich die Stifterin, der Stiftung als Grundstockvermögen --neben einem Geldbetrag in Höhe von ... €-- ... Aktien an einer AG, deren Wert ... € betragen sollte, "unter Fortgeltung der diesbezüglichen Stimmbindungsvereinbarung" mit einer als einzige weitere Aktionärin ebenfalls an der AG beteiligten GmbH, die daneben insbesondere Anteile an einer anderen als Kapitalgesellschaft organisierten A-Gesellschaft hielt, "beziehungsweise der Auflage, die diesbezügliche Stimmbindung durch eigene Vereinbarungen gleichen Inhalts mit der [GmbH] neu zu begründen und die Fortgeltung damit zu bekräftigen", zu "übereignen".

2 Zudem bestimmte die Satzung der Klägerin unter anderem:

"Im Interesse des langfristigen Bestands der Stiftung ist das Stiftungsvermögen in seinem Bestand zu erhalten. Umschichtungen sind jedoch zulässig. Umschichtungsgewinne darf die Stiftung zur Erfüllung des Stiftungszwecks verwenden. Das Vermögen der Stiftung kann durch Zustiftungen erhöht werden, soweit diese dazu bestimmt sind.

Das Stiftungsvermögen ist in seinem Bestand ungeschmälert zu erhalten. Die Stiftungsbehörde kann Ausnahmen zulassen, wenn der Stifterwille anders nicht zu verwirklichen ist und der Bestand der Stiftung für angemessene Zeit gewährleistet ist."

- 3 Ebenfalls am 08.12.2015 übertrug die Stifterin die übrigen ... Aktien des Grundkapitals der AG auf die GmbH, deren Alleingesellschafter B war, und bevollmächtigte die Stifterin die GmbH unter anderem widerruflich, "sie in der Hauptversammlung der [AG] zu vertreten und alle ihre Rechte, insbesondere das Stimmrecht, aus ihren sämtlichen Aktien für sie auszuüben". Durch eine einheitliche Stimmausübung in der Hauptversammlung der AG --so die Vereinbarung zwischen der Stifterin und der GmbH weiter-- sollte darauf hingewirkt werden, die "Finanzierungsfunktion der [AG] im Konzern der [GmbH] zu fördern". Am 30.12.2015 schloss die Klägerin, der zwischenzeitlich von der Stifterin die Aktien an der AG übertragen worden waren, mit der GmbH eine Stimmbindungsvereinbarung, die inhaltlich der zwischen der Stifterin und der GmbH geschlossenen Vereinbarung entsprach.
- 4 Die Stifterin hatte bereits zuvor am 17.11.2015 das Grundkapital der AG in Höhe von ... € als Bareinlage geleistet. Am 08.12.2015 hatte die A-Gesellschaft zudem ein ihr von der Stifterin am 24.11.2015 gewährtes Darlehen in Höhe von ... € zurückgezahlt und die Stifterin mit der AG eine Leistung in Höhe von ... € in deren Eigenkapital vereinbart, wobei diese Mittel für Darlehen an Konzern- und Tochtergesellschaften verwendet werden sollten. Sodann gewährte die AG am 09.12.2015 der A-Gesellschaft ein Darlehen in Höhe von ... €.
- 5 Im Juni 2018 fasste der Stiftungsrat der Klägerin, dem nach deren Satzung unter anderem die Überwachung der Geschäftsführung des Vorstandes und dessen Beratung "im Hinblick auf die Erfüllung des Stiftungszwecks" oblag und dem ausschließlich die Stifterin angehörte, einen Beschluss mit unter anderem folgenden Inhalt:
 - I. Die Stifterin beabsichtigt, private Darlehensrückflüsse und Erlöse aus der Verwertung ihres Privatvermögens in die [Klägerin] einzulegen. Dies soll unter Beachtung der Liquiditäts- und Förderplanung der Stiftung für das laufende und kommende Jahr sowohl als Zustiftung in das Grundstockvermögen (§ 4 Abs. 2 der Satzung) als auch Zuwendung zur Erfüllung der Förderzwecke und Verwaltung (§ 5 Abs. 1 der Satzung) erfolgen. Die Stifterin bestimmt, dass mindestens [...] Mio EUR dem Grundstock zugeführt werden und mindestens [...] Mio EUR als Zuwendung gewährt werden.
 - II. Sowohl die Zustiftung als auch die Zuwendung werden ausdrücklich davon abhängig gemacht, dass der Erhöhungsbetrag des Stiftungsgrundstockvermögens in die bereits mehrheitlich von der [Klägerin] gehaltene [AG] investiert wird.
 - III. Der Stiftungsvorstand wird ermächtigt und unwiderruflich angewiesen, die entsprechenden Erklärungen abzugeben und entgegenzunehmen sowie die gewünschten Maßnahmen umzusetzen. Er hat dabei nach seinem pflichtgemäßen Ermessen die Form der Investition (Kapitalerhöhung, Kapitalrücklage o.ä.) unter Beachtung der stiftungs- und gesellschaftsrechtlichen Vorgaben und Empfehlungen frei zu wählen."
- 6 Im August und November 2018 vereinbarte die Klägerin mit der GmbH, jeweils entsprechend ihrer Beteiligung am Grundkapital der AG weiteres Eigenkapital in Höhe von ... € und ... € als Zuzahlung im Sinne des § 272 Abs. 2 Nr. 4 des Handelsgesetzbuchs (HGB) an die AG zu leisten. Die GmbH verpflichtete sich jeweils, ... € und ... € zu zahlen. In der Folge zahlte die Klägerin die vereinbarten Beträge an die AG, wobei jeweils zuvor an demselben Tag Überweisungen der Stifterin --als Verwendungszweck wurde jeweils "Zustiftung in den Grundstock gemäß Stiftungsratsbeschluss" angegeben-- in jeweils derselben Höhe bei der Klägerin eingegangen waren.
- 7 Nachdem der Beklagte, Revisionsbeklagte und Revisionskläger (Finanzamt --FA--) zunächst noch im Dezember 2015 einen Feststellungsbescheid über die formelle Satzungsmaßigkeit sowie im Jahr 2018 Freistellungsbescheide für 2015 und 2016 erlassen hatte, ging er nach Übermittlung der Körperschaftsteuererklärungen für 2017 und 2018 davon aus, dass die Klägerin im Rahmen ihrer tatsächlichen Geschäftsführung gegen den Grundsatz der Vermögensbindung verstoßen habe, und erließ in der Folge unter Berufung auf § 173 Abs. 1 Nr. 1 sowie § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 der Abgabenordnung (AO) gestützte Körperschaftsteuer-Änderungsbescheide für 2015 und 2016 sowie erstmalige Körperschaftsteuerbescheide für 2017 und 2018, in denen er die Körperschaftsteuer jeweils auf 0 € festsetzte.
- 8 Mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte 2025, 609 veröffentlichten Urteil gab das Finanzgericht (FG) der

nach erfolglosem außergerichtlichen Rechtsbehelfsverfahren erhobenen Klage zum Teil statt. Es hob die Körperschaftsteuerbescheide 2015 bis 2017 auf, verpflichtete das FA, einen Freistellungsbescheid zur Körperschaftsteuer für 2017 zu erlassen und wies die Klage im Übrigen ab.

- 9** Die Klägerin habe in den Jahren 2015 bis 2017 nicht gegen die Grundsätze der Selbstlosigkeit und der Erhaltung des Stiftungsvermögens verstoßen. Durch den Abschluss der Stimmbindungsvereinbarung sei lediglich die Regelung in der Stiftungsurkunde umgesetzt worden. Die bestimmende Stellung des B sei zudem bereits durch die Stimmbindungsvereinbarung zwischen der Stifterin und der GmbH entstanden. Für 2016 und 2017 seien keine Maßnahmen der tatsächlichen Geschäftsführung ersichtlich, die einen Verstoß begründen könnten. Offen ließ das FG, ob --was zweifelhaft sei-- das FA die Freistellungsbescheide für 2015 und 2016 nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO ändern können.
- 10** Die Körperschaftsteuerfestsetzung für 2018 sei hingegen rechtmäßig. Die Klägerin habe insoweit nicht nachgewiesen, dass ihre tatsächliche Geschäftsführung den Anforderungen des § 63 Abs. 1 AO genügt habe. Durch die im Jahr 2018 getroffenen Vereinbarungen mit der GmbH habe die Klägerin gegen den Grundsatz der Erhaltung des Stiftungsvermögens verstoßen. Gemeinnützige Körperschaften hätten einen Entscheidungsspielraum bei der Wahl ihrer Vermögensanlagen, die im pflichtgemäßen Ermessen des Stiftungsvorstandes liege. Die wirtschaftliche Beurteilung hänge von der voraussichtlichen Rendite und den Risiken der Anlageform ab. Die Umschichtung von Stiftungsvermögen in Anlagen, die nicht ausreichend besichert seien, sei jedoch nicht zulässig. Sofern eine Vermögensanlage gegen § 63 Abs. 1 AO verstoße, sei nicht entscheidend, ob und wann es zu einem tatsächlichen Wertverlust komme. Es sei der Zeitpunkt maßgeblich, in dem die Vermögensanlage getätigt worden sei.
- 11** Soweit die Klägerin geltend mache, der Regelungsgehalt der beiden Vereinbarungen bestehe allein darin, die GmbH als Mitaktionärin auf eine proportional entsprechende Zuzahlung in das Eigenkapital zu verpflichten, sei dies nicht zutreffend. Ein wirtschaftlicher Vorteil für die Klägerin sei mit diesen Vereinbarungen nicht verbunden gewesen. Dies gelte insbesondere für die behauptete Stärkung des Eigenkapitals der AG, da damit keine mitgliedschaftlichen Rechte verbunden gewesen seien. Die Klägerin könne sich nicht auf den Beschluss des Stiftungsrats berufen, da dieser bereits keine Verpflichtung des Vorstands zum Abschluss derartiger Vereinbarungen enthalte. Zudem wäre ein solcher Beschluss nichtig und vom Stiftungsvorstand nicht zu befolgen. Ein weiterer Verstoß gegen den Grundsatz der Erhaltung des Stiftungsvermögens liege in den Überweisungen an die AG.
- 12** Hiergegen richten sich die --jeweils auf die Verletzung materiellen Rechts gestützten-- Revisionen des FA und der Klägerin, die zusätzlich Verfahrensfehler rügt.
- 13** Mit seiner Revision macht das FA geltend, dass die Intention der Klägerin und der beteiligten Akteure von Beginn an darauf ausgelegt gewesen sei, Mittel aus dem Konzern des verstorbenen Firmengründers zu sichern. Dieses sei nach einem Gesamtplan erfolgt, der gegen das Gebot der Selbstlosigkeit nach § 55 AO, dem Gebot der Ausschließlichkeit nach § 56 AO und dem Gebot der Erhaltung von Stiftungsvermögen im Sinne von § 61 Abs. 1 AO verstoßen habe. Die Mittelfehlverwendung sei derart gewichtig, dass sie einer Verwendung des gesamten Vermögens für satzungsfremde Zwecke gleichkomme und somit zu einer Nachversteuerung für die Streitjahre 2015 bis einschließlich 2017 führe. Insbesondere sei durch das gewählte Konstrukt mit der AG und der Stimmbindungsvereinbarung zugunsten der GmbH eine Situation geschaffen worden, in der die GmbH praktisch frei über die von der AG zur Finanzierung des Konzerns zur Verfügung gestellten Mittel habe entscheiden können, ohne dass diese Mittel dem Risiko unterlegen hätten, dass die AG sie zurückfordere. Die direkten Zuwendungen der Klägerin an die AG im Jahr 2018 verdeutlichten mithin lediglich das seit Errichtung der Klägerin im Jahr 2015 primär verfolgte Ziel der Finanzierung des Konzerns durch die AG auf Kosten der Klägerin. Ohne die Errichtung und Zwischenschaltung der Klägerin sei das Vorhaben nicht umsetzbar gewesen, da entweder dauerhaft private Forderungen der Stifterin gegenüber Gesellschaften des Konzerns bestanden hätten, die sowohl dem Risiko der Rückforderung unterlegen hätten als auch potentiell pflichtteilsbelastet gewesen wären, oder es hätten im Fall eines Forderungsverzichts endgültige Vermögenszuwendungen durch die Stifterin vorgelegen, die Schenkungsteuer ausgelöst hätten.
- 14** Soweit die Revision der Klägerin betroffen sei, sei nicht erkennbar, dass die Kapitalübertragung auf die AG, die nur Verluste erwirtschaftet habe, deren dauerhafte Ertragskraft habe sicherstellen können. Hinzu komme, dass --wovon die Klägerin Kenntnis gehabt habe-- die Darlehensvergaben durch die AG entgegen den ursprünglichen Vorgaben der Stifterin unbesichert gewesen seien. Die Einnahmen der Klägerin aus von der AG ausgeschütteten Dividenden hätten zudem ihren Ursprung in Zinszahlungen des Konzerns gehabt, so dass die Ertragssituation der Klägerin vom wirtschaftlichen Erfolg des Konzerns unabhängig gewesen sei, wirtschaftlicher Misserfolg des Konzerns sich aber

negativ auf die Klägerin hätte auswirken können. Der historische Wille der Stifterin sei im Rahmen des Ermessens im Hinblick auf die Anlageentscheidung der Klägerin von Bedeutung gewesen. Eine solche Ermessensentscheidung habe jedoch nicht stattgefunden. Eine Zuführung weiteren Kapitals in die AG wäre darüber hinaus auch nicht ermessensgerecht gewesen. Zudem sei eine Auflage nicht vereinbart worden. Antrieb für die Stiftungserrichtung sei der Erhalt des Unternehmensvermögens des Konzerns gewesen. Die gemeinnützigen Zwecke der Klägerin seien dahinter zurückgetreten.

- 15** Das FA beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben, soweit der Klage stattgegeben wurde, und die Klage insoweit insgesamt abzuweisen sowie die Revision der Klägerin zurückzuweisen.
- 16** Die Klägerin beantragt,
das Urteil des FG, soweit die Klage abgewiesen wurde, und den Körperschaftsteuerbescheid für 2018 vom 14.10.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 10.09.2021 aufzuheben und das FA zu verpflichten, einen Freistellungsbescheid zur Körperschaftsteuer für 2018 zu erlassen, sowie die Revision des FA zurückzuweisen.
- 17** Die Klägerin macht geltend, die Stifterin habe in Ausführung des Beschlusses des Stiftungsrats, bei dem es sich nicht um eine Weisung an den Stiftungsvorstand gehandelt habe, und --jedenfalls-- im Rahmen der nachfolgenden Abstimmung mit dem Vorstand der Klägerin jeweils konkludent ein Angebot an die Klägerin auf den Abschluss eines Schenkungsvertrags abgegeben. Mit diesem sei eine Auflage nach § 525 des Bürgerlichen Gesetzbuchs (BGB) verbunden gewesen, den als Zustiftung zugewendeten Betrag in die AG zu investieren. Dieses Angebot habe die Klägerin durch ihren Vorstand jeweils konkludent angenommen. Spätestens in den Überweisungen, die zudem eine vorher --auch die Auflage erfassende-- bestehende Formunwirksamkeit geheilt hätten, sei angesichts der angegebenen Verwendungszwecke der Abschluss eines Schenkungsvertrags zu sehen. Auch in diesem Fall sei --anders als es das FG angenommen habe und wie sich aus der Inbezugnahme des Stiftungsratsbeschlusses in den Verwendungszwecken ergebe-- die Auflage jeweils vereinbart worden. Das FG-Urteil sei widersprüchlich, wenn es zum einen unterstelle, dass die Stifterin fälschlicherweise von einer Bindungswirkung des "Beschlusses" als Weisung an den Vorstand ausgehe, zum anderen aber meine, dass ein Rechtsbindungswille auf Abschluss eines Schenkungsvertrags darin nicht zu sehen sein solle. Vielmehr sei in einer fälschlicherweise angenommenen Weisungsbefugnis als "Minus" auch der Wille zum Abschluss eines Schenkungsvertrags enthalten. Soweit das FG darauf abstelle, dass lediglich "Absichten" mitgeteilt worden seien, stehe dem entgegen, dass es kein stärkeres Willenselement als die Absicht, also die unbedingte und finale Willensrichtung zur Herbeiführung eines Erfolgs, gebe. Die Annahme des FG, dass die Stifterin als Stiftungsrätin und nicht (zumindest) zugleich in eigenem Namen gehandelt habe, sei lebensfremd. Dies habe keinen Verstoß gegen den Stifterwillen dargestellt. Die Würdigung des FG, der stiftungsrechtlich maßgebliche "historische" Willen der Stifterin weiche von ihrem späteren Willen ab, der den Vorgängen im Streitjahr 2018 zu Grunde liege, überzeuge nicht. Vielmehr habe das FG die Zustiftungen unzutreffend an den an freie Anlageentscheidungen anzulegenden Maßstäben gemessen. Gerade bei einer Zustiftung durch die Stifterin liege es regelmäßig nahe, dass eine solche ganz regelmäßig zumindest vom mutmaßlichen Stifterwillen umfasst sei, auch wenn es auf den --prinzipiell subsidiären-- mutmaßlichen Stifterwillen aufgrund der eindeutig positiven Satzungsregelung gar nicht ankommen könne. Die von dem Vorstand gewählte Umsetzung in Form der sonstigen Zuzahlung in die Kapitalrücklage im Sinne des § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB habe der Vorgabe der Stifterin, die diese Anlageform ausdrücklich als eine Möglichkeit in dem Beschluss des Stiftungsrats genannt habe, entsprochen. Dass dieses Investment gegebenenfalls den allgemeinen Anforderungen an eine ordnungsgemäße Vermögensverwaltung nicht genügt habe, sei unbeachtlich, weil es sich nicht um eine freie Anlageentscheidung, sondern um die Erfüllung der Auflage zu einer Zustiftung gehandelt habe. Zudem habe sich durch die Zustiftung auch unter Berücksichtigung der Aufgabendurchführung, für die keine weiteren Kosten --wie etwa notarielle Gebühren-- angefallen seien, die wirtschaftliche Situation der Klägerin nicht verschlechtern können, zumal auch die weitere Zuwendung der Stifterin von der Investition der Zustiftung in die AG abhängig gemacht worden sei. Zudem hätte die Variante der Kapitalerhöhung für die Klägerin als Aktionärin der AG keine bessere Stellung gebracht. Der GmbH hätte dann nämlich das Recht zugestanden, zur Verhinderung der Verwässerung ihrer Anteile der bisherigen Beteiligung entsprechend ebenfalls neue Aktien zu zeichnen. Auch wenn die Klägerin mit dem Erhalt neuer Aktien eine unmittelbare Gegenleistung erhalten hätte, hätte dies nichts am relativen Umfang der ihr zustehenden Ausschüttungs- und Vermögensbeteiligung an der AG geändert. Hinzu trete, dass rechtliche oder wirtschaftliche Vorteile nicht unmittelbar aus der Eingehung eines Investments folgen müssten. Vielmehr hätten im Streitfall konkrete Anhaltspunkte dafür bestanden, dass die Zuzahlung in die Kapitalrücklage die dauerhafte Ertragskraft der AG und damit die Erträge der Klägerin aus ihrer Beteiligung an der AG zur Finanzierung der Erfüllung der eigenen Zwecke der Klägerin habe sichern können. Es habe sich um eine zulässige Intensivierung der

schon im Stiftungsgeschäft niedergelegten Verknüpfung der Klägerin und der Unternehmensgruppe, der die AG angehöre, gehandelt. Das "finanzielle Schicksal" der Klägerin sei von Anbeginn an die Unternehmensgruppe gekoppelt gewesen. Der allgemeinen Pflicht zur Diversifikation könne bei unternehmensverbundenen Stiftungen, deren Vermögen durch die Beteiligung an einem einzigen Unternehmen "geprägt" werde, allein das übrige Stiftungsvermögen unterliegen. Dass --wie es das FG hervorhebe-- nach den Vereinbarungen zwischen der Klägerin und der GmbH eine Gegenleistung der AG ausdrücklich nicht begründet werde, begründe keinen Verstoß im Rahmen der tatsächlichen Geschäftsführung. Zivilrechtlich habe schon keine Möglichkeit bestanden, eine solche Regelung als Vertrag zulasten Dritter wirksam zu vereinbaren. Soweit das FG darauf abstelle, dass die Klägerin zum Zeitpunkt der Eingehung dieser Vereinbarungen nicht über die erforderlichen Mittel verfügt habe, stehe dem entgegen, dass der Klägerin zu diesem Zeitpunkt bekannt gewesen sei, dass die gemeinsame Bank der Stifterin und der Klägerin bereits abschließend zur taggleichen Überweisung der Zustiftung an die Klägerin sowie zur Zahlung der Zustiftung an die AG angewiesen worden sei. In jedem Fall habe die Klägerin davon ausgehen dürfen, dass ihr die Mittel kurzfristig zur Verfügung gestellt würden. Zudem habe die Klägerin allein von der GmbH in Anspruch genommen werden können, dies jedoch nur Zug-um-Zug gegen deren Leistung. Die GmbH sei nicht unter Verstoß gegen § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO begünstigt worden. Diese habe eine Zuzahlung in das Eigenkapital der AG getätigt, die unter Berücksichtigung ihrer quotalen Beteiligung betragsmäßig derjenigen der Klägerin entsprochen habe. Eine einseitige Verpflichtung der GmbH sei keine reelle Gestaltungsmöglichkeit gewesen. Zudem sei durch die wechselseitige Verpflichtung kein Nachteil begründet worden, da insoweit durch die Auflagenschenkung eine Verpflichtung bestanden habe. Hieran ändere auch der Umstand nichts, dass die Schenkung und damit auch die Auflage erst durch Bewirkung der Zustifterin --das heißt dem Abschluss der Vereinbarung mit der GmbH zeitlich nachfolgend-- wirksam geworden seien. Zum einen sei die Anweisung zur Umsetzung an die Bank bereits vor Unterzeichnung der jeweiligen Vereinbarung erfolgt. Zum anderen hätten sich die an der später durch Heilung wirksam gewordenen Schenkung Beteiligten in entsprechender Anwendung des § 141 Abs. 2 BGB im Zweifel das zu gewähren, was sie haben würden, wenn der Vertrag von Anfang an wirksam gewesen wäre. Durch den Abschluss der Vereinbarung sei lediglich die Voraussetzung dafür geschaffen worden, dass die Erfüllung der Auflage zeitnah nach deren Wirksamwerden habe erfolgen können.

- 18** Indem das FG schlicht angenommen habe, dass die Zustiftungen nicht in Form der Schenkung unter Auflage erfolgt seien, habe es seine Sachaufklärungspflicht im Sinne des § 76 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) verletzt. Es hätte sich dem FG angesichts der Vielzahl anderer Gelegenheiten zum Abschluss eines Schenkungsvertrags aufdrängen müssen, insoweit Beweis zu erheben. Auf das Vorbringen der Klägerin in Bezug auf eine wirtschaftliche Gesamtbetrachtung der Zustiftungen abzüglich Auflage und zuzüglich Spenden gehe das FG-Urteil in seinen Entscheidungsgründen nicht einmal im Ansatz ein.
- 19** Der Revision des FA stehe entgegen, dass die Änderung der Bescheide für 2015 und 2016 nicht von § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO gedeckt gewesen sei. Zudem sei sie, die Klägerin, selbstlos tätig gewesen. Die --vermeintliche-- Begünstigung des B sei schon aufgrund des Umstandes unbeachtlich, dass es sich bei diesem nicht um eine der Stifterin nahestehende Person handele. Die Vorgänge im Jahr 2018 seien unbeachtlich, da es sich jedenfalls insoweit um nicht schwerwiegende Verstöße handele, die allein eine Anwendung von § 61 Abs. 3 AO rechtfertigten. Auch sei das Merkmal der Ausschließlichkeit erfüllt. Die Ausstattung der Klägerin mit einer Mehrheitsbeteiligung an der AG begründe keinen Selbstzweck und sei damit gemeinnützigkeitsrechtlich als von der Stifterin vorbestimmte Form der Mittelbeschaffung zulässig.

Entscheidungsgründe

II.

- 20** Die die Streitjahre 2015 bis 2017 betreffende Revision des FA ist schon aufgrund des Umstandes, dass das FA infolge des Abschlusses der im Jahr 2018 getroffenen Vereinbarungen mit der GmbH eine auf § 63 Abs. 2 Alternative 2 und § 61 Abs. 3 AO i.V.m. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO gestützte Versagung der Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit für die Streitjahre 2015 bis 2017 --die das FG nicht in Erwägung gezogen hat-- geltend macht, zulässig, da dieser Vortrag den Anforderungen des § 120 Abs. 3 Nr. 2 Buchst. a FGO genügt, und begründet. Sie führt insoweit zur Aufhebung des FG-Urteils sowie zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Zwar hat das FG die Klage --wenn auch nur stillschweigend-- insoweit trotz der festgesetzten Körperschaftsteuer in Höhe von jeweils 0 € angesichts der von der Klägerin geltend gemachten Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) zutreffend als zulässig

angesehen (vgl. dazu z.B. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 22.06.2016 - V R 49/15, BFH/NV 2016, 1754). Jedoch lässt sich anhand der von dem FG getroffenen Feststellungen nicht abschließend entscheiden, ob die Klägerin in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke im Sinne des § 55 Abs. 1 AO verfolgt.

- 21** 1. Die Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG setzt voraus, dass die Körperschaft nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen oder --was im Streitfall nicht in Betracht kommt-- mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient (§ 59, § 63 Abs. 1 AO). Ausschließlichkeit liegt vor, wenn eine Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt (§ 56 AO).
- 22** 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. Die Förderung steuerbegünstigter Zwecke geschieht nach § 55 Abs. 1 AO 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 Mittelverwendung eingehalten werden. Selbstlosigkeit setzt unter anderem voraus, dass die Mittel der Körperschaft nur für die satzungsmäßigen Zwecke, das heißt für die in der Satzung festgelegten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke verwendet werden (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO). Gesellschafter dürfen keine Gewinnanteile oder bei ihrem Ausscheiden mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile erhalten (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 und Nr. 2 AO). Ferner darf die Körperschaft keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO). Die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft muss nach § 63 Abs. 1 AO auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen enthält.
- 23** 2. Anhand der von dem FG getroffenen Feststellungen lässt sich nicht entscheiden, ob die Klägerin in den Streitjahren 2015 bis 2017 im Sinne des § 55 Abs. 1 AO nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgte.
- 24** a) "Eigenwirtschaftliche Zwecke" werden nicht nur verfolgt, wenn es um die wirtschaftlichen Interessen und Vorteile der Körperschaft selbst geht. Vielmehr handelt eine Körperschaft auch dann nicht selbstlos, wenn sie in erster Linie unmittelbar oder mittelbar die wirtschaftlichen Interessen ihrer Mitglieder --an deren Stelle bei Stiftungen die Stifter und ihre Erben treten (§ 55 Abs. 3 AO)-- oder die Interessen diesen nahestehenden Personen (BFH-Urteil vom 22.08.2019 - V R 67/16, BFHE 266, 1, BStBl II 2020, 40, Rz 25) wahrnimmt. Zudem ist der Selbstlosigkeitsgrundsatz nicht auf wirtschaftliche Vorteile der Mitglieder in ihrer Erwerbssphäre beschränkt. Schädlich sind überdies wirtschaftliche Vorteile im privaten Bereich, also unter anderem ersparte Aufwendungen, die auch in einer Steuerersparnis bestehen können (BFH-Urteil vom 22.08.2019 - V R 67/16, BFHE 266, 1, BStBl II 2020, 40, Rz 28).
- 25** b) 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. An der Selbstlosigkeit fehlt es nicht nur dann, wenn der Eigennutz der Mitglieder in den Vordergrund tritt. Selbstlosigkeit im Sinne von § 55 Abs. 1 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. 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. Die Feststellung der fehlenden Selbstlosigkeit erfordert damit eine Abwägung zwischen den eigenwirtschaftlichen Vorteilen und der Förderung der Allgemeinheit. 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 (BFH-Urteil vom 22.08.2019 - V R 67/16, BFHE 266, 1, BStBl II 2020, 40, Rz 26 und 27). Selbstlosigkeit ist danach zu verneinen, wenn --gegebenenfalls auch zukünftige-- eigenwirtschaftliche Vorteile der Stifter einer Stiftung (§ 55 Abs. 3 AO) zumindest mitentscheidend für die Gründung der Stiftung waren (vgl. BFH-Urteil vom 22.08.2019 - V R 67/16, BFHE 266, 1, BStBl II 2020, 40, Rz 28).
- 26** c) Im Streitfall hat das FG nicht hinreichend geprüft, ob --was nach seinen Feststellungen nicht ausgeschlossen ist-- die Klägerin in erster Linie eigenwirtschaftliche Interessen ihrer Stifterin wahrgenommen hat.
- 27** aa) Das FG hat festgestellt, dass die Stifterin weniger als einen Monat vor Gründung der Klägerin das Grundkapital der AG in Höhe von ... € geleistet und der A-Gesellschaft ein Darlehen in Höhe von ... € gewährt hatte. Am Tag des Stiftungsgeschäfts zahlte die A-Gesellschaft das Darlehen zurück und vereinbarte die Stifterin mit der AG, dieser ... € in deren Eigenkapital zu gewähren. Einen Tag später gewährte die AG der A-Gesellschaft ein Darlehen in Höhe

von ... €. Weiter hat das FG festgestellt, dass die Stifterin der Klägerin und der GmbH sämtliche Aktien des Grundkapitals der AG übertragen hatte und dass sie die der Klägerin übertragenen Aktien im Wert von ... € in das Grundstockvermögen der Klägerin leistete.

- 28** bb) Auch wenn nicht ohne Weiteres angenommen werden kann, dass die Klägerin errichtet wurde, um der GmbH die mit den Anteilen an der AG verbundenen Rechte in der Hauptversammlung mittelbar zuzuwenden, da die Stifterin und die GmbH bereits eine --widerrufliche-- Stimmbindungsvereinbarung getroffen hatten, die ihrem Inhalt nach der in der Folge zwischen der Klägerin und der GmbH abgeschlossenen Stimmbindungsvereinbarung entsprach, sind eigenwirtschaftliche Interessen der Stifterin vorliegend nicht ausgeschlossen. Die Stifterin kann --was das FG nicht geprüft hat-- mit der Errichtung der Klägerin den Zweck verfolgt haben, die bisher von der Stifterin vorgenommene direkte Finanzierung der AG --und damit die Finanzierung des Konzerns-- auf eine indirekte Finanzierung über die Klägerin mit (künftigem) Spendenabzug umzustellen. Denn die Stifterin übertrug der Klägerin mit ihrer Zuwendung in das Grundstockvermögen die Mehrheitsbeteiligung an der AG, deren Funktion als Finanzierungsgesellschaft für den Konzern der Stifterin bekannt war, was zur Folge hatte, dass die Stifterin persönlich den (künftigen) Sonderausgabenabzug nach § 10b Abs. 1a des Einkommensteuergesetzes geltend machen und insofern --ähnlich der dem BFH-Urteil vom 22.08.2019 - V R 67/16 (BFHE 266, 1, BStBl II 2020, 40, Rz 28 und 32) zu Grunde liegenden mittelbaren Gesellschafter(fremd)finanzierung-- eine "Ausgabenersparnis" bei der Stifterin eintreten konnte.
- 29** cc) Dem steht der Umstand, dass die Stifterin im Streitfall --im Gegensatz zu der dem BFH-Urteil vom 22.08.2019 - V R 67/16 (BFHE 266, 1, BStBl II 2020, 40) zu Grunde liegenden Fallgestaltung, in der die Gesellschafter der die Gemeinnützigkeit beherrschenden GmbH zugleich Gesellschafter der fremdfinanzierten KG waren-- ihre Anteile an der AG auf die Klägerin und auf die GmbH übertragen hat, nicht von vornherein entgegen. Zwar stellt das --von der Klägerin selbst angeführte-- Interesse der Stifterin an der Sicherung des "persönlichen Lebenswerks ihres verstorbenen Mannes" kein unmittelbares wirtschaftliches Interesse dar. Jedoch kommt insoweit in Betracht, dass dies ein sonstiges eigennütziges oder familiäres Interesse darstellt. Dies gilt umso mehr, als die Klägerin geltend macht, das Vermögen habe "anstelle der pflichtteilsberechtigten Kinder", zu denen das Verhältnis "zerrüttet" gewesen sei, der Allgemeinheit zugutekommen sollen. Es ist nicht ausgeschlossen, dass die Motivation, die Existenz der zum Konzern der AG gehörenden A-Gesellschaft durch faktischen Ausschluss zukünftiger Pflichtteilsansprüche zu sichern, mangels gemeinnützigkeitsrechtlichen Allgemeininteresses an der Existenz dieser Kapitalgesellschaft --vergleichbar zu der dem BFH-Urteil vom 23.02.2017 - V R 51/15 (BFH/NV 2017, 882) zu Grunde liegenden Konstellation-- ein die Selbstlosigkeit der Klägerin ausschließendes Eigeninteresse der Stifterin darstellt. Die Übertragung der Anteile an der AG auf die Klägerin, auf die das FG abgestellt hat, wäre in diesem Fall letztlich lediglich "Ausführung" einer solchen bereits bei Gründung der Klägerin vorliegenden Zwecksetzung.
- 30** d) Der Senat ist mangels Feststellungen des FG zu den von der Klägerin zur Erfüllung ihrer satzungsmäßigen Zwecke ausgeübten Tätigkeiten daran gehindert, die erforderliche Abwägung zwischen --möglichen-- eigenwirtschaftlichen Interessen und der Förderung der Allgemeinheit nachzuholen. So ergibt sich aus dem Urteil des FG lediglich, dass die Klägerin, deren Zweck nach ihrer Satzung die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege (§ 52 Abs. 2 Nr. 3 AO), von Kunst und Kultur (§ 52 Abs. 2 Nr. 5 AO) sowie der Erziehung, Volks- und Berufsbildung einschließlich der Studentenhilfe (§ 52 Abs. 2 Nr. 7 AO) ist, "nach ihren Tätigkeitsberichten" Geld- und Sachmittel in Höhe von etwa ... € im Jahr 2017 und in Höhe von ... € im Jahr 2018 für ihre satzungsmäßigen Zwecke verwendet habe. Weitere Details sind weder festgestellt noch sonst ersichtlich.
- 31** Zwar ist aus dem Umstand, dass die Klägerin im Jahr 2016 keine Aufwendungen tätigte, nicht von vornherein darauf zu schließen, dass ihre tatsächliche Geschäftsführung nicht ausschließlich auf die Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke gerichtet war. Es ist ebenso möglich, dass die Tätigkeit der gegen Ende des Jahres 2015 gegründeten Klägerin nach ihrer Errichtung --was den Anforderungen des § 63 Abs. 1 AO an die tatsächliche Geschäftsführung genügt (BFH-Urteil vom 23.07.2003 - I R 29/02, BFHE 203, 251, BStBl II 2003, 930, unter II.4.b)-- darauf gerichtet war, alsbald die organisatorischen und wirtschaftlichen Voraussetzungen für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke zu schaffen. Jedoch fehlen für sämtliche Streitjahre Feststellungen zu Art und Umfang der Tätigkeiten der Klägerin und --soweit die Streitjahre 2017 und 2018 betroffen sind-- zu der Anzahl der geförderten Personen. Auch eine Auseinandersetzung mit dem Umfang der eingesetzten finanziellen Mittel fehlt.
- 32** 3. Diese Feststellungen und die hierauf aufbauende Würdigung wird das FG im zweiten Rechtsgang nachzuholen haben. Hierbei wird das FG auch umfassend die --bisher wohl ohne Anspruch auf Vollständigkeit teils lediglich dargestellten, teils lediglich angedeuteten, nicht aber gewürdigten-- Transaktionen zwischen der Stifterin, der

GmbH, der AG und B sowie weiteren Gesellschaften des Konzerns, an denen die GmbH beteiligt war, einzubeziehen und zu würdigen haben. In der Folge wird sich das FG --gegebenenfalls-- mit den von ihm bisher ausdrücklich offengelassenen Fragen auseinandersetzen müssen, ob es sich bei der GmbH und/oder B um der Stifterin nahestehende Personen handelt und/oder ob das FA verfahrensrechtlich zur Aufhebung der Freistellungsbescheide für 2015 und 2016 und zur Festsetzung von Körperschaftsteuer befugt war.

- 33** 4. Sollte das FG zu dem Ergebnis kommen, dass die Klägerin in den Streitjahren 2015 bis 2017 im Sinne des § 55 Abs. 1 AO nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgte, weist der Senat --ohne Bindungswirkung-- auf Folgendes hin:
- 34** a) Der Abschluss der Stimmbindungsvereinbarung zwischen der Klägerin und der GmbH dürfte weder gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 und Nr. 3 AO noch gegen § 56 AO verstoßen haben. Denn Verbindlichkeiten, die in Ausführung des Stiftungsgeschäfts auf die Stiftung übergehen, können von vornherein das der Stiftung zugewendete Vermögen mindern. Der zur Erfüllung derartiger Ansprüche notwendige Teil des Stiftungsvermögens steht dann den satzungsmäßigen Zwecken der Stiftung von Anfang an nicht zur Verfügung. Werden derartige Ansprüche erfüllt, stellt dies keinen Verstoß gegen die Gebote der Selbstlosigkeit und Ausschließlichkeit dar (BFH-Urteil vom 21.01.1998 - II R 16/95, BFHE 185, 54, BStBl II 1998, 758, Leitsatz; ebenso z.B. Nr. 13 Satz 3 des Anwendungserlasses der Abgabenordnung zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO für Vermögen, das mit Ansprüchen belastet ist, die bereits vor der Übertragung begründet wurden). Ähnliches könnte gelten, wenn Vermögensgegenstände bereits mit einer Bestimmung gestiftet werden, die einer Auflage im Sinne des § 525 Abs. 1 BGB vergleichbar ist (vgl. Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 55 AO Rz 124), und das Stiftungsgeschäft solche Ansprüche mit dem Vermögensgegenstand untrennbar verknüpft (vgl. BFH-Urteil vom 26.11.1985 - IX R 64/82, BFHE 145, 211, BStBl II 1986, 161, unter 1., zur Schenkung unter Auflage).
- 35** b) Im Hinblick auf die im Jahr 2018 von der Klägerin erfolgten Zuzahlungen im Sinne des § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB in das Eigenkapital der AG wäre zu prüfen, ob hierin ein derart "schwer wiegender" Verstoß gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 oder 3 AO liegt, dass von einem "Wegfall des bisherigen Zwecks" i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO auszugehen ist, um nach § 63 Abs. 2 i.V.m. § 61 Abs. 3 AO einen rückwirkenden Entfall der Steuervergünstigung --im Streitfall für die Jahre 2015 bis 2017-- begründen zu können (vgl. BFH-Urteil vom 12.10.2010 - I R 59/09, BFHE 231, 28, BStBl II 2012, 226, Rz 24 und 25).

III.

- 36** Die das Streitjahr 2018 betreffende Revision der Klägerin ist begründet. Auch insoweit ist das Urteil des FG aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückzuverweisen (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO). Das FG hat rechtsfehlerhaft angenommen, die Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG sei deshalb zu versagen, weil die Klägerin sowohl aufgrund der Vereinbarungen, die sie im August 2018 mit der GmbH über die Zuzahlungen in das Eigenkapital der AG geschlossen hatte, als auch mit den entsprechenden Überweisungen an die AG gegen einen "Grundsatz der Erhaltung des Stiftungsvermögens" verstoßen habe. Ein solcher Grundsatz ist dem steuerrechtlichen Gemeinnützigkeitsrecht fremd. Die Sache ist allerdings nicht spruchreif.
- 37** 1. Anders als es das FG seiner Entscheidung zu Grunde gelegt hat, widerspricht eine Zuwerdung gegen Satzungsbestimmungen, nach denen --wie im Fall der Satzung der Klägerin-- das Stiftungsvermögen in seinem Bestand ungeschmälert zu erhalten ist und es zu den Aufgaben des Stiftungsvorstandes gehört, das Stiftungsvermögen und die sonstigen Mittel gewissenhaft und sparsam anzulegen, nicht ohne Weiteres den Vorgaben des § 63 Abs. 1 AO.
- 38** a) Das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht kennt --woran jedoch das FG die tatsächliche Geschäftsführung der Klägerin gemessen hat-- keinen eigenständigen "Grundsatz der Erhaltung des Stiftungsvermögens" (vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeitsrecht und Spendenrecht, 6. Aufl., Rz 2.74; s.a. BFH-Beschluss vom 29.02.2008 - I B 159/07, BFH/NV 2008, 1203, unter e), wie ihn das bürgerliche Recht in § 83c Abs. 1 Satz 1 BGB für das Grundstockvermögen (vgl. hierzu z.B. BeckOK BGB/Stürner, 75. Ed. 01.08.2025, BGB, § 83c Rz 3; MüKoBGB/Weitemeyer, 10. Aufl., § 83c Rz 11) und --dieser Vorgabe entsprechend-- die Satzung der Klägerin vorsehen. Vielmehr erfordert § 63 Abs. 1 AO eine tatsächliche Geschäftsführung, die auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den Bestimmungen entsprechen muss, die die Satzung über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen enthält. Verstöße gegen Satzungsbestimmungen, die nicht durch die §§ 51 bis 68 AO vorgegeben sind, sind für die Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG ohne Bedeutung (vgl. BFH-Urteil vom

26.05.2021 - V R 31/19, BFHE 272, 335, BStBl II 2021, 835, Rz 48: "Übereinstimmung mit den gemeinnützigkeitsrechtlichen Satzungsbestimmungen"; ebenso Unger in Gosch, AO § 63 Rz 7 und 26; BeckOK AO/Erdbrügger, 34. Ed. 17.10.2025, AO § 63 Rz 22; anders FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 23.05.1996 - 6 K 2210/92, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 1996, 937 für eine satzungswidrige Geschäftsführung; FG Münster, Urteil vom 11.12.2014 - 3 K 323/12 Erb, EFG 2015, 739 für einen Verstoß gegen eine satzungsmäßige Vermögenserhaltungspflicht; vgl. auch Bartmuß/Weber in Winheller/Geibel/Jachmann-Michel, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 3. Aufl., AO § 63 Rz 2: "Deckungsgleichheit von Satzung und Tätigkeit").

- 39** b) Steuerrechtlicher Ausgangspunkt ist im Streitfall zum einen, dass Mittel der Körperschaft nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden dürfen und dass die Körperschaft nach § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, begünstigen darf. Da die steuerbegünstigte Körperschaft das Mittelverwendungsgebot (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO) im Hinblick auf ihre verschiedenen Tätigkeitsbereiche zu beachten hat (vgl. z.B. BFH-Urteil vom 13.11.1996 - I R 152/93, BFHE 181, 396, BStBl II 1998, 711, unter II.A.2.b; s.a. BFH-Urteil vom 18.12.2002 - I R 60/01, BFH/NV 2003, 1025, unter II.2.), kann sie auch mit in zulässiger Weise gebildetem Vermögen einen Anteil an einer steuerpflichtigen Körperschaft, der zu keinem wesentlichen Einfluss auf die Geschäftsführung der steuerpflichtigen Körperschaft führt, erwerben und ist dieser Anteil ihrem Tätigkeitsbereich "Vermögensverwaltung" zuzuordnen.
- 40** Zum anderen ist zu beachten, dass eine vermögensverwaltende Tätigkeit --wie sich unter anderem aus § 58 Nr. 3 AO ergibt-- zwar grundsätzlich nicht gegen das Ausschließlichkeitsgebot des § 56 AO verstößt (BFH-Urteil vom 23.10.1991 - I R 19/91, BFHE 165, 484, BStBl II 1992, 62, unter II.2.b), die Vermögensverwaltung einer Steuervergünstigung aufgrund der Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke jedoch entgegensteht, wenn sie in einer --dem FG als Tatsacheninstanz obliegenden-- Gesamtschau zum Selbstzweck wird und damit neben die Verfolgung des gemeinnützigen Zwecks der Körperschaft tritt (vgl. BFH-Urteil vom 04.04.2007 - I R 76/05, BFHE 217, 1, BStBl II 2007, 631, unter II.3.c bb, zu wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben; ebenso für die Vermögensverwaltung Unger in Gosch, AO § 56 Rz 27). Hieraus folgt, dass vermögensverwaltende Tätigkeiten, wenn auch nicht direkt, so doch mittelbar --durch Verwendung ihrer Erträge und vorbehaltlich der im Streitfall nicht einschlägigen Regelung des § 58 Abs. 1 Nr. 3 AO zur Zuführung in die freie Rücklage-- den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken dienen müssen (BFH-Urteil vom 24.07.1996 - I R 35/94, BFHE 181, 57, BStBl II 1996, 583, unter II.B.2.b aa und bb).
- 41** 2. Die Sache ist nicht spruchreif. Anhand der von dem FG getroffenen Feststellungen lässt sich nicht abschließend beurteilen, ob durch die auf Grundlage der Vereinbarungen mit der GmbH erfolgten Zuzahlungen der der Klägerin von der Stifterin zugewendeten Beträge in Höhe von ... € und ... € in das Eigenkapital der AG im Sinne des § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB gegen das Ausschließlichkeitsgebot des § 56 AO oder gegen das Mittelverwendungsgebot des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO verstoßen wurde.
- 42** a) Das FG ist insoweit davon ausgegangen, dass der Beschluss des Stiftungsrates der Klägerin aus dem Juni 2018 kein Angebot der Stifterin auf Abschluss eines Schenkungsvertrags darstelle, da die Stifterin hierin ausdrücklich als Stiftungsorgan und nicht als (Zu-)Stifterin gehandelt habe. Angesichts des Verwendungszwecks der Überweisungen komme lediglich eine Auflage dahingehend in Betracht, dass die Mittel dem Grundstockvermögen der Klägerin zuzuführen seien. In der Folge sei der Vorstand der Klägerin nicht zur Weiterleitung der Mittel an die AG verpflichtet gewesen. Mit dem Abschluss der Vereinbarungen mit der GmbH und den Zuzahlungen in das Eigenkapital der GmbH sei kein wirtschaftlicher Vorteil der Klägerin verbunden gewesen.
- 43** b) Dies hält einer revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand.
- 44** Denn ungeachtet der Frage, dass die Würdigung des FG schon aufgrund des Umstandes, dass es dieser einen "Grundsatz der Erhaltung des Stiftungsvermögens" zu Grunde gelegt hat, fehlerhaft ist, bindet sie den Senat auch insoweit nicht (vgl. BFH-Urteil vom 24.10.2024 - I R 36/22, BFHE 287, 101, BStBl II 2025, 332, Rz 17 ff.), als das FG darauf abgestellt hat, dass Zuzahlungen nach § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB keine mitgliedschaftlichen Rechte --insbesondere keinen Anspruch auf einen Gewinnanteil-- begründen. Das FG hat hierbei unberücksichtigt gelassen, dass solche Zuzahlungen zwar nicht mit Vorzügen seitens der Kapitalgesellschaft verbunden sind, gleichzeitig aber nicht den Verwendungsbeschränkungen des § 150 Abs. 3 und Abs. 4 AktG unterfallen. In der Folge hat sich das FG nicht damit befasset, dass die hiermit verbundene Stärkung des Eigenkapitals der Kapitalgesellschaft somit --insbesondere wenn auch andere Gesellschafter (im Streitfall die GmbH) Zuzahlungen leisten-- zur Sicherstellung langfristiger Erträge und damit für steuerbegünstigte Zwecke einsetzbarer Mittel aus den Anteilen aus der Kapitalgesellschaft durchaus sinnvoll sein kann (vgl. Weber-Grellet, Der Betrieb 2024, 2519, 2523; zu Zuzahlungen

im Sinne des § 272 Abs. 2 Nr. 4 HGB im Rahmen von Sanierungsmaßnahmen s. Ott, Deutsche Steuer-Zeitung 2025, 151, 152 f.).

- 45** Eine diese Gesichtspunkte einbeziehende Würdigung kann der Senat schon aufgrund des Umstandes, dass das FG keine umfassenden Feststellungen zu den wirtschaftlichen Verhältnissen der AG getroffen hat, nicht im Revisionsverfahren vornehmen. Sie wird von dem FG im zweiten Rechtsgang nachzuholen sein. Hierbei wird das FG zudem --vorrangig-- der von ihm für das Streitjahr 2018 ausdrücklich offengelassenen Frage nachzugehen haben, ob die Klägerin --was nach § 55 Abs. 1 AO die Selbstlosigkeit im engeren Sinne ausschließt-- nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke ihrer Stifterin und/oder dieser nahestehender Personen verfolgte (s. oben II.).
- 46** 3. Da die Revision der Klägerin bereits aus materiell-rechtlichen Gründen Erfolg hat, kommt es auf die geltend gemachten Verfahrensrügen nicht mehr an.

IV.

- 47** Die Übertragung der Kostenentscheidung beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de