BUNDESFINANZHOF Beschluss vom 12.10.2010, I R 59/09

Rückwirkende Aberkennung der Gemeinnützigkeit bei Ausschüttungen des Vermögens der Körperschaft an ihre steuerpflichtigen Gesellschafter - Gewinnausschüttung durch als Gehalt bzw. Abfindung verschleierte Anteilskaufpreiszahlung - Grundsatz der Vermögensbindung

Leitsätze

Ist die tatsächliche Geschäftsführung einer gemeinnützigen GmbH nicht während des gesamten Besteuerungszeitraums auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet, führt dies grundsätzlich nur zu einer Versagung der Steuerbefreiung für diesen Besteuerungszeitraum. Schüttet eine gemeinnützige GmbH jedoch die aus der gemeinnützigen Tätigkeit erzielten Gewinne überwiegend verdeckt an ihre steuerpflichtigen Gesellschafter aus, liegt ein schwer wiegender Verstoß gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 AO vor, der die Anwendung des § 61 Abs. 3 AO ermöglicht.

Tatbestand

1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, betreibt seit 1990 eine Hochschule, die im Jahr 1994 als private Fachhochschule staatlich anerkannt wurde. Gegenstand des Unternehmens ist die Förderung der Aus- und Weiterbildung bzw. der Berufsbildung durch die Unterhaltung einer privaten Fachhochschule. Die Gesellschaft verfolgt nach ihrer Satzung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke i.S. der §§ 51 bis 68 der Abgabenordnung (AO). Die Klägerin war seit dem Jahr 1993 wegen Förderung der Berufsbildung als gemeinnützig anerkannt.

2 Mit Vertrag vom 1. April 1992 erwarben A und seine Ehefrau (E) 25 % bzw. 75 % der Geschäftsanteile an der Klägerin. A wurde im Jahr 1994 zum ersten Präsidenten der privaten Fachhochschule ernannt. Die Klägerin schloss mit ihm am 1. Oktober 1996 einen Geschäftsführervertrag, der ein monatliches Bruttogehalt von 10.000 DM vorsah. Der Vertrag war für die Dauer von fünf Jahren fest geschlossen und begann am 1. November 1996.

3 Am 13. Mai 1998 veräußerten die Eheleute A und E ihre Geschäftsanteile an der Klägerin an die B-gGmbH zum Kaufpreis von 100.000 DM. Das Stammkapital der B-gGmbH wurde zu 98 % von dem Gesellschafter-Geschäftsführer S gehalten.

4 Unter dem Datum vom 26. März 1998 schloss die Klägerin mit A einen "Geschäftsführer-/Präsidentenvertrag", nach dem A als Geschäftsführer ein festes Jahresgehalt von 240.000 DM (brutto) erhalten sollte. A verpflichtete sich, der Gesellschaft auch bei Abberufung als Geschäftsführer als Präsident bis mindestens 31. März 2003 zur Verfügung zu stehen. Auf einem Briefbogen der Klägerin stellte S als Geschäftsführer der Klägerin mit Datum vom 8. April 1998 folgende Bestätigung aus: "Hiermit erkennen wir an, (A) ... den Betrag von DM 1.200.000 ... zu schulden. Auf diesen Betrag werden sämtliche Zahlungen an (A) verrechnet."

5 Mit Datum vom 28. September 1998 kündigte A den Geschäftsführer-/Präsidentenvertrag fristlos. Begründet wurde dies damit, dass für die Anteile der Klägerin ein Kaufpreis von 1.300.000 DM vereinbart worden sei. Dieser Kaufpreis hätte über einen Fünf-Jahres-Vertrag als Geschäftsführer bzw. Präsident der Klägerin erbracht werden sollen. Nachdem S sich jedoch geweigert habe, den vereinbarten Kaufpreis über eine Darlehensregelung zu bezahlen, sei eine Zusammenarbeit nicht mehr zumutbar.

6 Die Klägerin erhob daraufhin am 14. Oktober 1998 gegen A Klage mit dem Antrag festzustellen, dass das Geschäftsführer-/Präsidentenvertragsverhältnis vom 26. März 1998 nicht durch die außerordentliche Kündigung vom 28. September 1998 aufgelöst worden sei, sondern fortbestehe. Am 30. Dezember 1998 schlossen die Klägerin und A einen Aufhebungsvertrag. Danach sollte das Geschäftsführer-/Präsidentenvertragsverhältnis mit Ablauf des 31. Dezember 1998 im gegenseitigen Einvernehmen sein Ende finden. A war jedoch verpflichtet, sich bis zum 31. Juli 1999 unentgeltlich in seiner Eigenschaft als Präsident der Hochschule zur Verfügung zu stellen. A erhielt wegen der Beendigung des Geschäftsführer-/Anstellungsvertrages eine Abfindung in Höhe von 1.080.000 DM.

7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) war der Auffassung, der Klägerin sei wegen einer schädlichen Mittelverwendung für den Prüfungszeitraum 1996 bis 1999 die Gemeinnützigkeit abzuerkennen. Aufgrund der vorliegenden Verträge und Schriftwechsel müsse davon ausgegangen werden, dass abweichend vom notariellen Kaufvertrag zwischen den Eheleuten A und E einerseits und der B-gGmbH andererseits ein Kaufpreis in Höhe von 1.300.000 DM vereinbart und verdeckt aus Mitteln der Klägerin gezahlt worden sei.

8 Das Finanzgericht (FG) Münster wies die gegen die entsprechend geänderten Steuerbescheide gerichtete Klage mit Urteil vom 3. März 2009 9 K 5195/04 K,G,F zum überwiegenden Teil ab.

9 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin eine Verletzung materiellen Rechts.

10 Sie beantragt, das angefochtene Urteil und die zugrunde liegenden Bescheide aufzuheben.

11 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

12 II. Die Entscheidung ergeht gemäß § 126a der Finanzgerichtsordnung (FGO). Der Senat hält einstimmig die Revision für unbegründet und eine mündliche Verhandlung nicht für erforderlich. Die Beteiligten sind davon unterrichtet worden und hatten Gelegenheit zur Stellungnahme.

13 Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Klägerin in den Streitjahren nicht gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) und § 3 Nr. 6 des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) von der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer befreit war.

14 1. Die Steuerbefreiungen gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG, § 3 Nr. 6 GewStG setzen 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). 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.

15 Selbstlosigkeit setzt u.a. voraus, dass die Mittel der Körperschaft nur für die satzungsmäßigen Zwecke, d.h. 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).

16 2. Nach den Feststellungen und der Würdigung des FG hat die Klägerin A im Jahr 1998 ein um 110.000 DM überhöhtes Geschäftsführergehalt und im Jahr 1999 eine Abfindung gezahlt, bei der es sich in Höhe von 1.045.000 DM um eine verdeckte Kaufpreiszahlung für die von den Eheleuten A und E an die B-gGmbH veräußerten Anteile handelt. Das FG hat diese Überzeugung nach Vernehmung des A als Zeugen und unter Würdigung verschiedener damit im Einklang stehender Schriftstücke gewonnen. Es hat daraus den Schluss gezogen, insoweit lägen verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) der Klägerin i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG vor, wobei es offengelassen hat, ob es sich um vGA an A und/oder E oder solche an die B-gGmbH handelt.

17 3. Die Klägerin stellt nicht in Abrede, dass es sich bei den streitbefangenen Zahlungen um verdeckte Kaufpreiszahlungen für die Anteile der Klägerin handelt. Sie ist jedoch der Auffassung, es handele sich um vGA an die B-gGmbH. Eine Mittelfehlverwendung liege nicht vor, weil § 58 Nr. 2 AO ausdrücklich erlaube, dass eine Körperschaft ihre Mittel teilweise einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken zuwende. Dem ist nicht beizupflichten.

18 Das FG hat zu Recht entschieden, dass offenbleiben könne, ob vGA an A und E oder bereits vGA an die neue Gesellschafterin, die B-gGmbH, vorliegen. Wären die Leistungen als vGA an A und E zu beurteilen, läge darin eine Mittelfehlverwendung nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 AO. Dies wird von den Beteiligten übereinstimmend so gesehen, sodass der Senat insoweit von weiteren Ausführungen absieht. Nichts anderes gilt jedoch, wenn es sich --wie die Klägerin meint-- um vGA an die B-gGmbH handeln sollte. Zwar wird die Steuerbegünstigung nicht dadurch ausgeschlossen, dass eine Körperschaft ihre Mittel teilweise einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken zuwendet (§ 58 Nr. 2 AO). Die Klägerin hat --eine vGA an die B-gGmbH unterstellt-- jedoch die Mittel an die B-gGmbH nicht (verdeckt) zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke geleistet.

19 a) Wie die Klägerin zutreffend vorträgt, sind Anteile an einer gemeinnützigen GmbH, deren steuerbegünstigte Zwecke auch nach dem Anteilseignerwechsel weiterverfolgt werden sollen, für einen steuerpflichtigen Erwerber nicht mehr wert als höchstens den Nominalwert der Anteile zuzüglich des gemeinen Werts der vom bisherigen Gesellschafter geleisteten Sacheinlagen. Denn nur diese, nicht dagegen Gewinne, dürfen an den Gesellschafter ausgekehrt werden (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO). Zahlt daher eine steuerbegünstigte Körperschaft für Anteile an einer gemeinnützigen Kapitalgesellschaft einem steuerpflichtigen Anteilseigner mehr als diese Beträge, liegt darin regelmäßig eine Mittelfehlverwendung i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO, weil dem bisherigen Anteilseigner mehr als der Wert entgolten wird, der den Anteilen bei Fortführung des steuerbegünstigten Zwecks zukommt. Eine steuerbegünstigte Körperschaft darf zwar auf das Vermögen einer von ihr erworbenen steuerbefreiten Kapitalgesellschaft zugreifen, allerdings nur zur Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke. Diese Mittel dürfen aber --jedenfalls bei einem steuerpflichtigen Veräußerer-- nicht Maßstab für die Bemessung des Kaufpreises für die Anteile an der Kapitalgesellschaft sein, weil andernfalls über den Kaufpreis Gewinne früherer Jahre sowie in anderer Weise

erworbenes und gemeinnützigkeitsrechtlich gebundenes Vermögen der erworbenen Kapitalgesellschaft entgegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 AO an den vormaligen Gesellschafter ausgekehrt würde. Gemeinnützigkeitsrechtliche Einschränkungen des § 55 Abs. 1 AO werden umgangen, wenn dem Gesellschafter mit seinem Ausscheiden über den Kaufpreis aus der steuerbegünstigten Körperschaft genau die Mittel zugewendet werden, die im Fall einer Ausschüttung an ihn wegen Verstoßes gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 AO zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit der Körperschaft führen würden. Dies gilt unabhängig davon, ob die Mittel --wie hier-- aus dem Vermögen der erworbenen steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft oder aus dem Vermögen der steuerbegünstigten Muttergesellschaft selbst an den ehemaligen Gesellschafter geleistet werden.

20 b) Entgegen der Auffassung der Klägerin kann dies nicht nur zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit der Muttergesellschaft führen. Vielmehr liegt auch eine Mittelfehlverwendung i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO der ausschüttenden Tochter-Kapitalgesellschaft vor, wenn ihr --wie im Streitfall-- bekannt ist, dass die Mittel nicht zu steuerbegünstigten Zwecken ihrer Muttergesellschaft, sondern zu einer verdeckten Vorteilsgewährung an den früheren Gesellschafter eingesetzt werden. Denn § 58 Nr. 2 AO erlaubt nur die Überlassung eigener Mittel an eine andere steuerbefreite Körperschaft zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken. Die Klägerin hat die Geldbeträge an A geleistet, obwohl ihr klar war, dass diesem hierdurch der Kaufpreis für die Anteile an ihr entgolten werden sollte. Sie wusste daher, dass die Mittel nicht zu satzungsmäßigen Zwecken ihrer neuen Muttergesellschaft verwendet wurden, sondern zur Zahlung eines Kaufpreises, auf den A bei Beachtung gemeinnützigkeitsrechtlicher Vorgaben keinen Anspruch gehabt hätte. Eine gemäß § 58 Nr. 2 AO erlaubte Mittelüberlassung an die B-gGmbH lag damit nicht vor. Ob darüber hinaus --wie die Klägerin meint-- in derartigen Fällen auch die Muttergesellschaft ihre Steuerbefreiung gefährdet, ist nicht Gegenstand des vorliegenden Verfahrens und bedarf daher keiner Erörterung.

21 4. Die tatsächliche Geschäftsführung entsprach damit in den Jahren 1998 und 1999 nicht den Vorgaben des § 63 Abs. 1 AO. Denn sie war nicht auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet. Entgegen ihrer Pflicht, ihre Mittel ausschließlich für satzungsmäßige Zwecke zu verwenden und an ihre Gesellschafter keinen Gewinn auszuschütten, wurden A nicht nur die eingezahlten Kapitalanteile, sondern über den als Gehalts- und Abfindungszahlung verschleierten Kaufpreis Gewinn der Klägerin ausgeschüttet (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 und 2 AO). Da die tatsächliche Geschäftsführung den Anforderungen der §§ 52 bis 55 AO in den Streitjahren 1998 und 1999 nicht entsprach, war die Steuervergünstigung für diese beiden Jahre zu versagen (§ 63 Abs. 2 i.V.m. § 60 Abs. 2 AO, § 59 AO).

22 5. Das FG hat zutreffend entschieden, dass die Klägerin auch in den Jahren 1996 und 1997 nicht von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer befreit war. Ist die tatsächliche Geschäftsführung nicht während des gesamten Veranlagungs- oder Besteuerungszeitraums auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet, führt dies grundsätzlich zu einer Versagung der Steuerbefreiung nur für diesen Veranlagungszeitraum (§ 63 Abs. 2 i.V.m. § 60 Abs. 2 AO). Nach § 63 Abs. 2 AO ist jedoch, wenn die Vorschrift über die Vermögensbindung verletzt wird, § 61 Abs. 3 AO entsprechend anzuwenden.

23 a) Nach § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden (Grundsatz der Vermögensbindung). § 61 Abs. 1 AO verlangt eine Festlegung der vorgenannten Vermögensbindung in der Satzung. Wird die Bestimmung über die Vermögensbindung nachträglich so geändert, dass sie den Anforderungen des § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO nicht mehr entspricht, so gilt sie gemäß § 61 Abs. 3 Satz 1 AO von Anfang an als steuerlich nicht ausreichend. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 AO ist in diesem Fall mit der Maßgabe anzuwenden, dass Steuerbescheide erlassen, aufgehoben oder geändert werden können, soweit sie Steuern betreffen, die innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre vor der Änderung der Bestimmungen über die Vermögensbindung entstanden sind (§ 61 Abs. 3 Satz 2 AO).

24 b) Der Verweis auf § 61 Abs. 3 AO in § 63 Abs. 2 AO betrifft zum einen Fälle, in denen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft zwar die Satzung nicht geändert, das Vermögen aber tatsächlich satzungswidrig verteilt wird. Zum anderen ermöglicht § 60 Abs. 2 i.V.m. § 61 Abs. 3 AO eine Nachversteuerung, wenn der Satzungszweck ohne Satzungsänderung tatsächlich geändert wird, das Vermögen aber nicht für steuerbegünstigte Zwecke verwendet wird. Zutreffend ist das FG davon ausgegangen, dass schwer wiegende Verstöße gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 AO die Anwendung des § 61 Abs. 3 AO ermöglichen (gl.A. Anwendungserlass zur Abgabenordnung zu § 61 Nr. 8; Fischer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 63 AO Rz 22; Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 9. Aufl., 2008, § 63 Tz. 2.13.1, S. 233; Bott in Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2. Aufl., 2005, § 9 Rz 82, 118; Koenig in Pahlke/ Koenig, AO, 2. Aufl., § 63 Rz 7; Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Personen des öffentlichen Rechts, 6. Aufl., Rz C 219-226; zweifelnd hingegen FG Berlin, Beschluss vom 26. Juli 2001 7 B 7372/00, Entscheidungen der Finanzgerichte 2001, 1338 und nachfolgend Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30. Oktober 2001 V B 142/01, BFH/NV 2002, 309, allerdings nicht Ausschüttungen an Gesellschafter betreffend; Orth, Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft Bd. 26 --2003--, S. 177, 216).

25 Der Grundsatz der Vermögensbindung soll sicherstellen, dass Vermögen, das die Körperschaft aufgrund der steuerbegünstigten Tätigkeit erworben hat, auch für steuerbegünstigte Zwecke verwendet wird (BFH-Beschluss in BFH/NV 2002, 309). Schüttet eine gemeinnützige Körperschaft jedoch --wie hier-- die aus der gemeinnützigen Tätigkeit erzielten Gewinne überwiegend verdeckt an ihre Gesellschafter aus, liegt eine so gewichtige Abkehr von

gemeinnützigkeitsrechtlichen Grundsätzen vor, dass von einem "Wegfall des bisherigen Zwecks" i.S. des § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO auszugehen ist.

26 Die Klägerin verfügte nach den Feststellungen des FG zum 31. Dezember 1997 über ein gezeichnetes Kapital von 100.000 DM und einen Gewinnvortrag in Höhe von 985.640 DM. Mit dem Kaufpreis sollte damit das gesamte Kapital der Klägerin zum 31. Dezember 1997 zuzüglich eines Anteils am laufenden Gewinn 1998, der nach den Feststellungen des FG ohne Berücksichtigung der vGA ca. 900.000 DM betrug, bis zur Anteilsveräußerung an A und E ausgeschüttet werden.

27 6. Die Klägerin greift die Einkommensermittlung des FG nicht an. Fehler des FG sind nicht ersichtlich, sodass der Senat von weiteren Ausführungen hierzu absieht.