

**Finanzgericht Düsseldorf, 6 K 3664/16 K,F,AO**

**Datum:** 12.04.2019  
**Gericht:** Finanzgericht Düsseldorf  
**Spruchkörper:** 6. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 6 K 3664/16 K,F,AO  
**ECLI:** ECLI:DE:FGD:2019:0412.6K3664.16K.F.AO.00

**Tenor:** Die Klage wird abgewiesen.  
 Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.  
 Die Revision wird nicht zugelassen.

<b>Tatbestand:</b>	1
Streitig ist, ob der Beklagte zu Recht im Streitjahr 2010 die Klägerin nicht mehr als gemeinnützig anerkannt hat, weil sie unentgeltliche Pflegeleistungen gegenüber ihrem Geschäftsführer, Herrn E, erbracht hat, die der Beklagte als Mittelfehlverwendungen und verdeckte Gewinnausschüttungen mit einem Wert von <i>Betrag</i> Y€ ansieht.	2
...	3
Durch Freistellungsbescheid für 2008 bis 2010 zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer vom ... stellte der Beklagte fest, dass die Klägerin nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer und nach § 3 Nr. 6 GewStG von der Gewerbesteuer befreit ist, weil sie ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigten gemeinnützigen Zwecken im Sinne der §§ 51 ff. AO dient. Die Körperschaft fördere folgende gemeinnützige Zwecke: Förderung der Jugendhilfe, Förderung der Altenhilfe, Förderung der Hilfe für Zivilbeschädigte und behinderte Menschen.	4
Aus dem Gesellschaftsvertrag der Klägerin vom xx.xx.2004 ergibt sich unter anderem Folgendes:	5
... Der Gegenstand des Unternehmens ist die Behinderten- und Altenpflege und Fürsorge. ...	6
...	7

Im Jahre 2015 reichte die Klägerin beim Beklagten eine Anlage zur Steuererklärung 2013 ein, aus der sich ergibt, dass Herr E für den Zeitraum 08/2010 bis 12/2010 Pflegeleistungen mit einem Wert von ... € bei einem Stundensatz von 17,70 € bei geleisteten Zahlungen i.H. von ... € erhalten hat (Differenz <i>Betrag Y</i> €).	8
...	9
Mit Bescheid vom 17.12.2015 setzte der Beklagte die Körperschaftsteuer der Klägerin für 2010 auf ... € fest, dabei berücksichtigte er einen Steuerbilanzgewinn i.H. von ca. 500.000 € und verdeckte Gewinnausschüttungen i.H. von <i>Betrag Y</i> €.	10
Die Klägerin legte gegen den Körperschaftsteuerbescheid am 22.12.2015 Einspruch ein. Durch Einspruchsentscheidung vom 07.12.2016 wurde der Einspruch bezüglich der Körperschaftsteuer 2010 als unbegründet zurückgewiesen. ...	11
Die Klägerin hat am 23.12.2016 Klage erhoben.	12
...	13
Die Klägerin beantragt im Übrigen,	14
den Bescheid über Körperschaftsteuer 2010 vom 17.12.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 07.12.2016 ersatzlos aufzuheben,	15
hilfsweise, die Revision zuzulassen,	16
die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären.	17
Der Beklagte beantragt,	18
die Klage abzuweisen.	19
...	20
<b>Entscheidungsgründe:</b>	21
Die Klage ist unbegründet.	22
...	23
Der Beklagte hat der Klägerin zu Recht die Gemeinnützigkeit aberkannt und die Körperschaftsteuer für 2010 unter Berücksichtigung einer verdeckten Gewinnausschüttung i.H.v. <i>Betrag Y</i> Euro festgesetzt. Da der Geschäftsführer der Klägerin, Herr E, unentgeltliche Pflegeleistungen in erheblichem Umfang erhalten hat, war die Klägerin nicht selbstlos im Sinne des § 55 Abs. 1 AO tätig. Außerdem erzielte die Klägerin durch die Bereitstellung und Organisation eines ambulanten sozialen Pflege- und Assistenzdienstes und durch die Trägerschaft von Pflegeeinrichtungen steuerpflichtige Einnahmen aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, da sie die erheblichen Zweifel daran, dass sie das Gewerbe nicht des Erwerbs wegen ausübte, nicht widerlegt hat.	24
1. Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG sind u.a. Körperschaften von der Körperschaftsteuer befreit,	25

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 der Abgabenordnung). Eine Körperschaft verfolgt gemäß § 53 Satz 1 Nr. 1 AO mildtätige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, Personen selbstlos zu unterstützen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands auf die Hilfe anderer angewiesen sind. Eine Förderung oder Unterstützung geschieht gemäß § 55 Abs. 1 AO selbstlos, wenn dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke - zum Beispiel gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke - verfolgt werden und wenn u. a. die folgenden Voraussetzungen gegeben sind: Mittel der Körperschaft dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden; die Mitglieder oder Gesellschafter dürfen keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten. Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen.

1.1 Die Tätigkeit der Klägerin war nicht selbstlos im Sinne des § 55 Abs. 1 AO. Der Geschäftsführer der Klägerin, Herr E, erhielt unentgeltliche Pflegeleistungen in erheblichem Umfang, die die Klägerin gegenüber anderen Kunden im Streitjahr nur entgeltlich und allenfalls in Ausnahmefällen in den Jahren 2011 – 2013 verbilligt erbrachte. Trotz Aufforderung hat die Klägerin nicht substantiiert dargelegt und nachgewiesen, dass andere Kunden in vergleichbarem Umfang und bei vergleichbarer finanzieller Leistungsfähigkeit unentgeltliche bzw. teilentgeltliche Pflegeleistungen in erheblichem Umfang erhalten haben. Aus dem als Anlage 7 zum Schriftsatz vom 20.3.2019 eingereichten „Überblick“ für die Jahre 2011, 2012 und 2013 und damit nicht für das Streitjahr 2010, ergibt sich nur, dass die ganz überwiegende Zahl der dort aufgeführten Kunden Stundensätze bezahlt haben, die über 17,70 € und damit über dem Betrag lagen, den die Klägerin der Bewertung der verdeckten Gewinnausschüttung zugrunde gelegt hat. Es wurde nicht erläutert, warum in Einzelfällen geringere Stundensätze als üblich in Rechnung gestellt wurden und welche Vereinbarungen in diesen Fällen getroffen wurden. Für den Senat ist nicht erkennbar, dass die von der Klägerin aufgelisteten Fälle mit geringeren Stundensätzen bezüglich der finanziellen Leistungsfähigkeit und dem Umfang der Pflegeleistungen mit Herrn E vergleichbar waren.

Vereinbarungen zwischen der Klägerin und Herrn E bezüglich der unentgeltlichen Pflege gab es nicht, obwohl derartige Vereinbarung üblich waren.

...

1.2 Die Klägerin unterhielt durch die Bereitstellung und Organisation eines ambulanten sozialen Pflege- und Assistenzdienstes und durch die Trägerschaft von Pflegeeinrichtungen einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, da sie die erheblichen Zweifel daran, dass sie das Gewerbe nicht des Erwerbs wegen ausübte, nicht widerlegt hat, und war auch aus diesem Grunde nicht als gemeinnützig anzuerkennen.

1.2.1 Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass die Klägerin Zwecke verfolgte, die grundsätzlich als gemeinnützig anerkannt werden können. Bezüglich der Bereitstellung und Organisation eines ambulanten sozialen Pflege- und Assistentendienstes und durch die Trägerschaft von Pflegeeinrichtungen unterhielt die Klägerin aber einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist gemäß § 14 AO eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden

und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Die Bereitstellung und Organisation eines ambulanten sozialen Pflege- und Assistentendienstes und die Trägerschaft von Pflegeeinrichtungen ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb.

1.2.2 Ein Zweckbetrieb, bei dessen Vorliegen die Steuerermäßigung gemäß § 64 Abs. 1 AO trotz eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs erhalten bliebe, liegt im Streitfall 31

- entgegen der Ansicht der Klägerin - nicht vor. 32

1.2.2.1 Bei dem Betrieb der Klägerin handelt es sich nicht um einen Betrieb der Wohlfahrtspflege i.S. des § 66 AO und damit nicht um einen gesetzlich besonders geregelten Zweckbetrieb. Nach dieser Vorschrift ist eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege ein Zweckbetrieb, wenn sie in besonderem Maße den in § 53 AO genannten Personen dient. Wohlfahrtspflege ist die planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbs wegen ausgeübte Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen (§ 66 Abs. 2 Satz 1 AO). Nach § 60 Abs. 3 Satz 1 AO dient eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege in besonderem Maße den in § 53 AO genannten Personen, wenn diesen mindestens zwei Drittel ihrer Leistungen zugutekommen. Zu den in § 53 AO genannten Personen gehören Personen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands auf die Hilfe anderer angewiesen sind. 33

Die Klägerin hat nicht nachgewiesen, dass sie den Betrieb des Pflegedienstes und der Pflegeeinrichtungen nicht des Erwerbs wegen ausgeübt hat. 34

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb agiert nach der Rechtsprechung des BFH zwar nicht allein deshalb "des Erwerbs wegen" i.S. von § 66 Abs. 2 Satz 1 AO, weil er seine Leistungen zu denselben Bedingungen anbietet, wie private gewerbliche Unternehmen. Maßgeblich ist, dass mit dem Betrieb keine Gewinne angestrebt werden, die über seinen konkreten Finanzierungsbedarf hinausgehen. Eine den Zweckbetrieb nach § 66 AO ausschließende Erwerbsorientierung ist aber dann gegeben, wenn Gewinne angestrebt werden, die den konkreten Finanzierungsbedarf des jeweiligen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs übersteigen, die Wohlfahrtspflege mithin nur als Vorwand dient, um das eigene Vermögen zu mehren. Die Erzielung von Gewinnen in gewissem Umfang - z.B. zum Inflationsausgleich oder zur Finanzierung von betrieblichen Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen - kann geboten sein, ohne in Konflikt mit dem Zweck der steuerlichen Begünstigung zu stehen (BFH-Urteil vom 27.11.2013 I R 17/12, BStBl II 2016, 68). Die Feststellungslast für das Vorliegen eines Zweckbetriebes trägt nach allgemeinen Grundsätzen der Steuerpflichtige, der die Steuerbefreiung in Anspruch nehmen möchte. 35

Die Finanzverwaltung ist zu Recht der Auffassung, dass, wenn in drei aufeinanderfolgenden Veranlagungszeiträumen jeweils Gewinne erwirtschaftet werden, die den konkreten Finanzierungsbedarf der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre der Körperschaft übersteigen, widerlegbar (z. B. unbeabsichtigte Gewinne aufgrund von Marktschwankungen) von einer zweckbetriebsschädlichen Absicht der Körperschaft auszugehen sei, den Zweckbetrieb des Erwerbs wegen auszuüben. Der konkrete Finanzierungsbedarf umfasst die Erträge, die für den Betrieb und die Fortführung der Einrichtung(en) der Wohlfahrtspflege notwendig sind und beinhaltet auch die zulässige Rücklagenbildung (BMF-Schreiben vom 6.12.2017 IV C 4-S 0185/14/10002:001, BStBl I 2017, 1603; AEAO zu § 66 Nr. 2). 36

Die Klägerin hat trotz Aufforderung nicht dargelegt, dass die in den Jahren 2008, 2009 und 2010 von ihr erwirtschafteten Gewinne den konkreten Finanzierungsbedarf des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs der Klägerin nicht überstiegen. Da sie im Streitjahr 2010 einen Jahresüberschuss in Höhe von ca. 500.000 € erzielte, nachdem sie 2008 einen Jahresüberschuss i.H. von ca. 250.000 € und 2009 einen Jahresüberschuss i.H. von ca. 300.000 € erzielt hatte, und bereits zum 31.12.2009 eine „Gewinnrücklage“ in Höhe von ca. 2 Mio. € gebildet hatte, bestehen konkrete Zweifel, dass sie nicht des Erwerbs wegen tätig war, die sie nicht widerlegt hat. Die von der Klägerin eingereichten Aufstellungen, auf die Bezug genommen wird (...), die eine Ermittlung des Ergebnisses aus der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre darstellen sollen und für 2010 eine Betriebsmittelrücklage in Höhe von ca. 4 Mio. € ausweist, geben keinen Aufschluss darüber, wie der Finanzierungsbedarf der Klägerin ermittelt wurde. Da die Leistungen der Klägerin nach den üblichen Tarifen laufend vergütet wurden, wären die von ihr erzielten Gewinne nur dann nicht gemeinnützigkeitsschädlich, wenn die Klägerin substantiiert dargelegt hätte, dass derartige Gewinne und Betriebsmittelrücklagen zur Finanzierung der wohlfahrtspflegerischen Gesamtsphäre erforderlich waren. Anders als eine Körperschaft, die sich durch Spenden und Zuschüsse finanziert und daher mit schwankenden Einnahmen rechnen muss und deren Betriebsmittelrücklage sich an den Zahlungsverpflichtungen orientieren kann (vgl. Seeger, Brox, Leichinger, DStR 2018 S. 2002, 2008), hatte die Klägerin laufende, sichere Einnahmen aus Pflegeleistungen und konnte daher allenfalls eine Betriebsmittelrücklage bilden, die deutlich unter der von der Klägerin gebildeten Rücklage des Streitjahres von ca. 2,5 Mio. € lag. Für den Senat war nicht erkennbar, dass die Klägerin sich von einem steuerpflichtigen gewerblichen Pflegedienst mit Gewinnerzielungsabsicht im Streitjahr unterschieden hat.

37

1.2.2.2 Bei dem Betrieb der Klägerin handelt es sich auch nicht um einen Zweckbetrieb im Sinne des § 65 AO.

38

Auch wenn im Streitfall die Anforderungen der spezielleren Regelung des § 66 AO nicht vorliegen, schließt dies nach ständiger Rechtsprechung des BFH nicht aus, dass die Klägerin mit ihrem Pflegedienst einen Zweckbetrieb nach den allgemeinen Merkmalen des § 65 AO unterhalten könnte (BFH-Urteil vom 21.9.2016 V R 50/15, BStBl II 2017, 1173).

39

Der Zweckbetrieb nach § 65 AO setzt voraus, dass er in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen (§ 65 Nr. 1 AO), die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können (§ 65 Nr. 2 AO) und der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu steuerpflichtigen Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist (§ 65 Nr. 3 AO). Diese Voraussetzungen müssen kumulativ erfüllt werden (vgl. BFH-Urteile vom 9.4.1987 V R 150/78, BStBl II 1987, 659; vom 23.7.2009 V R 93/07, BStBl II 2015, 735).

40

Eine Tätigkeit dient nach der Rechtsprechung des BFH in ihrer Gesamtrichtung nur dann den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken, wenn durch die Förderung der in der Satzung der Körperschaft dienenden Zwecke zwar Einnahmen erzielt werden, sich das erhobene Entgelt aber an dem Prinzip der Kostendeckung orientiert. Diese Voraussetzung ist nach der Rechtsprechung des BFH nicht erfüllt, wenn ein Zweckbetrieb der Wohlfahrtspflege im Wesentlichen um des Erwerbs Willen anstatt zum Wohle der Allgemeinheit tätig wird (BFH-Urteil vom 21.9.2016 V R 50/15, BStBl II 2017, 1173).

41

Ein Zweckbetrieb liegt gemäß § 65 Nr. 2 AO nur vor, wenn die satzungsgemäßen Zwecke nur

42

durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und es sich um einen für den Satzungszweck "unentbehrlichen Hilfsbetrieb" handelt. Das bedeutet nach der Rechtsprechung des BFH, dass die Tätigkeit in ihrer Gesamtheit selbst der Zweckerreichung und nicht lediglich zur Mittelbeschaffung dient und bedarf einer Gesamtwürdigung unter Berücksichtigung zum einen der Art der Tätigkeit und zum anderen der Beziehung zum konkreten Satzungszweck. Ein Zweckbetrieb liegt nicht vor, wenn eine wirtschaftliche Tätigkeit nach ihrem gesamten Inhalt keine solche Qualität hat, dass es gerechtfertigt wäre, die Körperschaft gegenüber anderen Unternehmern zu begünstigen (BFH-Urteil vom 5.8.2010 V R 54/09, BStBl II 2011, 191).

Da die Klägerin nicht nachgewiesen hat, dass sie den Betrieb des Pflegedienstes und der Pflegeeinrichtungen nicht des Erwerbs wegen ausgeübt hat und für den Senat nicht erkennbar war, dass die Klägerin sich von einem steuerpflichtigen gewerblichen Pflegedienst mit Gewinnerzielungsabsicht im Streitjahr unterschieden hat, ist es nicht gerechtfertigt, die Klägerin gegenüber anderen Unternehmern durch die Steuerbefreiung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG zu begünstigen. 43

2. Der Beklagte hat die Körperschaftsteuer für 2010 zu Recht unter Berücksichtigung einer verdeckten Gewinnausschüttung i.H.v. Betrag Y Euro festgesetzt. 44

... 45

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 46

Die Revision war gemäß § 115 Abs. 2 FGO nicht zuzulassen, da die Rechtssache weder grundsätzliche Bedeutung hat noch die Fortbildung des Rechts oder die Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung eine Entscheidung des Bundesfinanzhofs erfordert. ... 47