

---

**Datum:** 28.10.2019  
**Gericht:** Finanzgericht Düsseldorf  
**Spruchkörper:** 6. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 6 K 94/16 K  
**ECLI:** ECLI:DE:FGD:2019:1028.6K94.16K.00

---

**Tenor:**

Die Klage wird abgewiesen.  
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.  
Die Revision wird zugelassen.

---

<b>Tatbestand:</b>	1
Streitig ist, ob der Beklagte zu Recht der Klägerin die Gemeinnützigkeit aberkannt hat.	2
Die Klägerin ist eine GmbH. Ihre 100 %ige Anteilseignerin ist die X-GmbH. Anteilseigner der X-GmbH waren in den Jahren 2008 – 2012 A und B. ... Die Geschäftsführerin der Klägerin, A, ist auch Geschäftsführerin der X-GmbH. Die Klägerin wurde im ... 2008 gegründet und hat ein Stammkapital von ... Euro. Im ... 2008 wurde die Klägerin vom Landschaftsverband ... als Träger der Freien Jugendhilfe anerkannt.	3
Unter Gegenstand des Unternehmens heißt es im Gesellschaftsvertrag der Klägerin vom ...:	4
Wegen der weiteren Einzelheiten des Gesellschaftsvertrages wird auf die Vertragsakte des Beklagten Bezug genommen.	5
Am ... 2008 schloss die Klägerin mit der X-GmbH folgende „Rahmenvereinbarung“: ...	6
Wegen der weiteren Einzelheiten der Rahmenvereinbarung wird auf Blatt ... der Bp-Handakte Bezug genommen.	7
Die Klägerin betrieb im Streitzeitraum folgende <i>Kinderbetreuungseinrichtungen</i> :	8
D	9
E	10
	11

F

G

12

### *Kinderbetreuungseinrichtung D*

13

Im ... 2009 schloss die Klägerin mit *Unternehmen K* Verträge über die Errichtung und die Nutzung einer *Kinderbetreuungseinrichtung* in ... mit dem Namen *D* ab. Vereinbart wurde im Nutzungsvertrag, dass die Betreuungseinrichtung für *Unternehmen K* ... Betreuungsplätze biete. ... . Unter Aufnahme und Belegung heißt es in dem Vertrag: ...

14

Im Errichtungsvertrag wurde vereinbart, dass *das Unternehmen K* sich an den Errichtungskosten mit einer vorschüssigen platzbezogenen Pauschale von ... €, insgesamt ... €, beteiligt

15

Die Klägerin hatte für die *Kinderbetreuungseinrichtung* in ... eine Betriebserlaubnis gemäß § 45 SGB VIII für 20 Plätze ...

16

Wegen der weiteren Einzelheiten des Nutzungs- und Errichtungsvertrages wird auf den „...-ordner“ des Beklagten Bezug genommen.

17

### *Kinderbetreuungseinrichtung E*

18

Im ... 2010 schloss die X-GmbH als Errichter und die Klägerin als Betreiber mit *Unternehmen L* einen Errichtungs- und Trägervertrag für eine *Kinderbetreuungseinrichtung*. Im Vertrag heißt es unter anderem:

19

...

20

Unter Belegungskosten heißt es:

21

...

22

Wegen der weiteren Einzelheiten des Errichtungs- und Trägervertrages wird auf den „...-ordner“ des Beklagten Bezug genommen.

23

Für diese *Kinderbetreuungseinrichtung* hatte die Klägerin eine Betriebserlaubnis gemäß § 45 SGB VIII für insgesamt x Plätze ... . Am ... 2012 wurde der Klägerin mit Wirkung ab ... 2011 die Erlaubnis zum Betrieb einer *Kinderbetreuungseinrichtung* mit y Plätzen erteilt (...).

24

### *Kinderbetreuungseinrichtung F*

25

Im ... 2008 schlossen die X-GmbH und *Unternehmen L* sowie die Klägerin einen Vertrag über die Errichtung einer Betreuungseinrichtung zum Betrieb *der Kinderbetreuungseinrichtung F*. In diesem Vertrag heißt es unter anderem, dass der Vertragspartner die Firma X-GmbH mit der Errichtung einer Betreuungseinrichtung für die Beschäftigten *des Unternehmens L* sowie für weitere interessierte Dritte beauftragt. ... Wegen der weiteren Einzelheiten des Errichtungsvertrages wird auf den ... -ordner des Beklagten Bezug genommen.

26

Die Klägerin erhielt für die *Kinderbetreuungseinrichtung F* eine Betriebserlaubnis gemäß § 45 SGB VIII für insgesamt z Plätze, ... .

27

Am ... 2010 wurde zwischen der Klägerin und *Unternehmen L* ein Betreibervertrag über den

28

Betrieb einer <i>Kinderbetreuungseinrichtung</i> für Kinder der Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen des Vertragspartners geschlossen. In diesem Vertrag heißt es unter anderem:	
...	29
Wegen der weiteren Einzelheiten des Betreibervertrages wird auf den „... - ordner“ des Beklagten Bezug genommen.	30
...	31
<i>Kinderbetreuungseinrichtung G</i>	32
Im ... 2010 wurde zwischen der A-GmbH als Errichter, der Klägerin und <i>Unternehmen K</i> eine Vereinbarung über die Errichtung einer <i>Kinderbetreuungseinrichtung</i> zum Betrieb in ... geschlossen. Der Vertragspartner beauftragte die Firma X-GmbH mit der Errichtung einer Betreuungseinrichtung für die Kinder der Beschäftigten <i>des Unternehmens K</i> . Die Klägerin verpflichtete sich, geeignete Räume zu mieten und die Klägerin sorgte als Betreiber für die Ausgestaltung des Betriebs- und Betreuungskonzeptes. ...	33
Mit Nutzungsvertrag vom ... 2010 zwischen der Klägerin und <i>Unternehmen K</i> als Vertragspartner verpflichtete sich die Klägerin, eine <i>Kinderbetreuungseinrichtung</i> für Kinder ... zu betreiben. In der Vereinbarung heißt es unter Platzzahl: ...	34
Wegen der Einzelheiten des Nutzungsvertrages wird auf den ... -ordner des Beklagten Bezug genommen.	35
Die Klägerin hatte eine Betriebserlaubnis für die <i>Kinderbetreuungseinrichtung</i> für eine Ganztagsgruppe mit höchstens x Kindern ... . Weiterhin heißt es in der Betriebserlaubnis gemäß § 45 SGB VIII: In dieser Gruppe darf die Anzahl der angemeldeten Kinder im Rahmen eines Platzsharings (flexibles Betreuungsangebot) die gesetzlich festgelegte Gruppengröße um ... Plätze übersteigen, wobei die Anzahl der jeweils anwesenden Kinder die genehmigte Anzahl von höchstens x Kindern nicht übersteigen darf.	36
Ferner heißt es unter Hinweise zur Betriebserlaubnis: Die Erlaubnis begründet auch keinen Anspruch auf Belegung ihrer Einrichtung durch das Land ... als überörtlicher Träger der Sozialhilfe oder durch andere überordentliche Träger der Sozialhilfe.	37
Am ... 2012 schloss die Klägerin mit der Stadt ... einen Betreibervertrag über eine <i>Kinderbetreuungseinrichtung</i> mit Platzsharing für insgesamt x ... Kinder im Alter von ... ab. Hiervon stellte die Klägerin als Träger der Stadt mindestens ... Plätze zur Erfüllung des Rechtsanspruchs auf einen Krippenplatz zur Verfügung. Wegen der weiteren Einzelheiten des Vertrages wird auf Anlage ... zum Schriftsatz des Prozessbevollmächtigten der Klägerin vom ... (Bl. ... der FG-Akte) Bezug genommen.	38
Gemäß der Gewinnermittlung erwirtschaftete die Klägerin im Jahre 2008 keine Umsätze und einen Jahresfehlbetrag i.H.v. ... €. Im Jahr 2009 erwirtschaftete die Klägerin ein Rohergebnis i.H.v. ... € und einen Jahresüberschuss i.H.v. ... €. Im Jahr 2010 erwirtschaftete die Klägerin Umsatzerlöse i.H.v. ... € und einen Jahresüberschuss i.H.v. ... €. Im Jahr 2011 erwirtschaftete die Klägerin Umsatzerlöse i.H.v. ... € und einen Jahresüberschuss i.H.v. ... €. Im Jahr 2012 erwirtschaftete die Klägerin Umsatzerlöse i.H.v. ... € und einen Jahresüberschuss i.H.v. ... €.	39
Mit vorläufiger Bescheinigung des Beklagten vom ... 2008 wurde die Klägerin als	40

gemeinnützig anerkannt, weil sie die Jugend- und Altenhilfe, die Erziehung und die Volks- und Berufsbildung fördere.

Mit Bescheid für 2008 über Körperschaftsteuer vom ... 2009 war die Körperschaftsteuer der Klägerin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung auf ... € festgesetzt worden. Gemäß Anlage zum Bescheid erstreckte sich die Körperschaftsteuer ausschließlich auf den von der Körperschaft unterhaltenen (einheitlichen) steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Im Übrigen war die Körperschaft nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit. Mit gemäß § 164 Abs. 2 AO geändertem Körperschaftsteuerbescheid für 2008 vom ....2011 wurde die Körperschaftsteuer unter Berücksichtigung eines negativen zu versteuernden Einkommens i.H.v. ... € weiterhin auf ... € festgesetzt. Im Übrigen entspricht der Bescheid dem vorangegangenen Bescheid. 41

Durch Körperschaftsteuerbescheid 2009 vom ... 2011 war die Körperschaftsteuer der Klägerin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung auf ... € festgesetzt, die Anlage zum Bescheid entspricht dem Bescheid für 2008. 42

Durch Körperschaftsteuerbescheid 2010 vom ... 2011 war die Körperschaftsteuer der Klägerin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung auf ... € festgesetzt worden, die Anlage zum Bescheid entspricht dem Bescheid für 2008. 43

Durch Bescheid für 2011 über Körperschaftsteuer vom ... 2013 wurde die Körperschaftsteuer der Klägerin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung auf ... € festgesetzt. In der Anlage zum Bescheid heißt es: Die Steuerpflicht erstreckt sich ausschließlich auf den von der Körperschaft unterhaltenen (einheitlichen) steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Im Übrigen ist die Körperschaft nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG von der Körperschaftsteuer befreit, weil sie ausschließlich und unmittelbar steuerbegünstigten gemeinnützigen Zwecken i. S. der §§ 51 ff. AO dient. Die Körperschaft fördert folgende gemeinnützige Zwecke: 44

Förderung der Jugendhilfe, Förderung der Altenhilfe, Förderung der Erziehung, Förderung der Volks- und Berufsbildung sowie der Studentenhilfe. 45

Gemäß Prüfungsanordnung vom ... 2012 wurde bei der Klägerin eine Betriebsprüfung u.a. für die Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer 2008 bis 2010 durchgeführt. 46

Die Betriebsprüfung kam u.a. zu dem Ergebnis, dass die Klägerin nicht gemeinnützig sei, weil sie nicht die Allgemeinheit fördere. Sie fördere ausschließlich die Interessen der Unternehmen, die einen Betriebskindergarten für ihre Beschäftigten vorhalten wollten, denn sie nehme nur Kinder von Beschäftigten der Firmen auf. Selbst die mögliche Überlassung einzelner Plätze an Dritte führe nicht zur Förderung der Allgemeinheit. Sollte nämlich der von Dritten besetzte Platz wieder für eigene Arbeitnehmer benötigt werden, so habe das Unternehmen im Rahmen seines Belegungsrechts das ausdrückliche Recht, den Platz wieder erneut in Anspruch zu nehmen. 47

Außerdem liege bei der Klägerin ein Verstoß gegen die Selbstlosigkeit i.S.d. § 55 AO vor. Die Klägerin fördere in erster Linie die Interessen der Anteilseignerin. Dies werde besonders durch die enge wirtschaftliche Beziehung zwischen der gemeinnützigen GmbH und der steuerpflichtigen GmbH untermauert. Die gemeinschaftlich abgeschlossenen Verträge mit den Unternehmen zur Errichtung der Kindergärten seien nur vor dem Hintergrund des eigenwirtschaftlichen Interesses der Anteilseignerin und deren Gesellschaftern zu erklären. Die Verträge zur Errichtung und zum Betrieb der Betriebskindergärten hätte eine 48

unabhängige und selbständige gemeinnützige Einrichtung ohne den Einfluss eines beherrschenden Gesellschafters entweder alleine, aber auf keinen Fall in der Form mit den für sie selber nachteiligen Konsequenzen abgeschlossen. Der alleinige Abschluss der Verträge durch die Klägerin hätte nämlich dazu geführt, dass die sich aus der Errichtung der Kindertagesstätten ergebenden Gewinne endgültig und unumkehrlich der Allgemeinheit über eine gemeinnützige Einrichtung zugeführt und damit dem Zugriff der Anteilseignerin mit ihren zwei natürlichen Personen als Gesellschaftern entzogen worden wären. Dies sei aber nicht gewollt gewesen und habe auch den Interessen der gewerblich tätigen Muttergesellschaft widersprochen. Mit dem Verzicht auf den alleinigen Abschluss, der nur mit dem Gesellschaftsverhältnis zu erklären sei, handele die Klägerin nicht selbstlos, sondern zu Gunsten ihrer nicht gemeinnützigen Anteilseignerin.

Wegen der weiteren Einzelheiten des Betriebsprüfungsberichtes vom ... wird auf die Betriebsprüfungsakte des Beklagten Bezug genommen. 49

Aufgrund der Ergebnisse der Betriebsprüfung erließ der Beklagte einen gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderten Körperschaftsteuerbescheid für 2008 am ... 2014, mit dem die Körperschaftsteuer der Klägerin unter Berücksichtigung eines negativen zu versteuernden Einkommens i.H.v. ... € weiterhin auf ... € festgesetzt wurde. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben. Regelungen zur Gemeinnützigkeit enthielt der Bescheid nicht mehr. Ferner erließ der Beklagte einen Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2008, mit dem der Verlustvortrag auf ... € festgestellt wurde und einen Bescheid zum 31.12.2008 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG mit dem das Einlagekonto weiterhin auf ... € festgesetzt wurde. 50

Durch gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderten Körperschaftsteuerbescheid für 2009 vom 21.01.2014 wurde die Körperschaftsteuer auf ... € festgesetzt, bei der Festsetzung der Körperschaftsteuer wurde ein Verlust i.H.v. ... € und verdeckte Gewinnausschüttungen i.H.v. ... € berücksichtigt. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben. Durch Bescheid über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags zur Körperschaftsteuer auf den 31.12.2009 wurde festgestellt, dass ein verbleibender Verlustvortrag nicht besteht. Durch Bescheid zum 31.12.2009 über die gesonderte Feststellung von Besteuerungsgrundlagen nach § 27 Abs. 2 KStG und § 28 Abs. 1 Satz 3 KStG wurde das steuerliche Einlagekonto wie bisher auf ... € festgestellt. 51

Durch gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderten Körperschaftsteuerbescheid für 2010 vom ... 2014 wurde die Körperschaftsteuer auf ... € festgesetzt, dabei wurde ein Verlust i.H.v. ... € und verdeckte Gewinnausschüttungen i.H.v. ... € berücksichtigt. Der Vorbehalt der Nachprüfung wurde aufgehoben. Durch Bescheid zum 31.12.2010 über die gesonderte Feststellung nach § 27 Abs. 2 KStG und § 28 Abs. 1 Satz 1 KStG wurde das steuerliche Einlagekonto auf ... € festgestellt. 52

Durch gemäß § 164 Abs. 2 AO geänderten Bescheid für 2011 über Körperschaftsteuer vom ...2014 wurde die Körperschaftsteuer der Klägerin unter Berücksichtigung eines Gewinns i. H. von ... € auf ... € festgesetzt. Unter Erläuterung heißt es: Die Gemeinnützigkeit kann nicht gewährt werden. Ich verweise auf den Betriebsprüfungsbericht vom ...2013. 53

Durch Bescheid für 2012 über Körperschaftsteuer vom ...2014 wurde die Körperschaftsteuer unter dem Vorbehalt der Nachprüfung auf ... € festgesetzt, dabei wurde ein Steuerbilanzgewinn i. H. von ... € berücksichtigt. 54

Die Klägerin legte gegen die Änderungsbescheide für 2008 – 2010 am ...2014 und gegen die Bescheide für 2011 und 2012 am ... Einsprüche ein.

Zur Begründung der Einsprüche berief sich die Klägerin u.a. darauf, dass sie in ihren Kindergärtenbetrieben kleine Kinder betreue, die wegen ihres körperlichen/geistigen/seelischen Zustandes auf Betreuung angewiesen seien, die also hilfsbedürftig i.S.d. § 53 AO seien, so dass die angeblich fehlende Förderung der Allgemeinheit eine Anerkennung der Steuerbegünstigung nicht ausschließe. 56

Außerdem sei die Einstufung der Kindergärten als der Allgemeinheit nicht zugängliche „Betriebskindergärten“ falsch. Der Betriebsprüfer stelle bei seiner Beurteilung ausschließlich auf die nach seiner Vorstellung auszulegenden Verträge der Gesellschaft mit Unternehmen über die Nutzung von Kindergartenplätzen ab und sei nicht bereit, zur Kenntnis zu nehmen, dass jedenfalls bei den Kindergärten „E“ und „F“ – und auch in der Gesamtsumme – die Kindergartenplätze durchweg zu deutlich weniger als 50 % auf der Grundlage dieser Verträge vergeben werden. 57

Die Ausführungen der Betriebsprüfung zur angeblich fehlenden Selbstlosigkeit im Bp-Bericht seien so diffus, dass sie nicht ernsthaft in einem Veranlagungsverfahren verwertbar seien. Enge wirtschaftliche Beziehung zwischen einer gemeinnützigen und einer gewerblichen GmbH seien keineswegs gemeinnützigkeitsschädlich. Der Betriebsprüfer übersehe, dass die gewerbliche GmbH mit ihren Geschäftsressourcen die Partner akquiriert habe, mit denen dann die gemeinnützige GmbH die Verträge habe abschließen dürfen. Die gemeinnützige GmbH habe sich damit bei Vertragsabschluss jeweils in der komfortablen Situation befunden, dass die gewerbliche GmbH bereits den künftigen Partner akquiriert und beraten habe, der bereit gewesen sei, sich sowohl an den Gestellungskosten der Kita als auch später am laufenden Betrieb zu beteiligen, und die gewerbliche Gesellschaft habe der gemeinnützigen Gesellschaft als Ersatz für Spendenzuflüsse Kostenerstattungen akquiriert. 58

Zu Unrecht stufe der Betriebsprüfer auch den Erwerb der errichteten Kindertagesstätten (Einrichtung und Ausstattung, nicht die Immobilie als solche) seitens der gemeinnützigen Gesellschaft von der gewerblichen Gesellschaft als verdeckte Gewinnausschüttung ein. Zu Unrecht gehe der Betriebsprüfer davon aus, dass Investitionen zu 100 % aus Eigenkapital aufgebracht werden müssten. Die Idee, dass der angemessene Kaufpreis lediglich in Höhe der öffentlichen Fördermittel angesetzt werden dürfe, was dazu führe, dass bei dieser Betrachtung der Kaufpreis in allen Fällen weit unter den Selbstkosten läge, in zwei Fällen sogar mangels öffentlicher Förderung mit 0 € anzusetzen wäre, sei absurd. Ein Verkauf zu den nachgewiesenen Selbstkosten zuzüglich einer Handlingpauschale, die gemäß der Rahmenvereinbarung 10 % der Selbstkosten nicht übersteigen dürfe, halte jedem Fremdvergleich stand. 59

Zum Nachweis der Behauptung, dass die Kitas nicht nur Plätze für Kinder der Firmenangehörigen unterhielten, nimmt die Klägerin auf zwei Belegungsübersichten Bezug, die sich in den Rechtsbehelfsvorgängen befinden. 60

Zur Begründung des Einspruchs gegen die Körperschaftsteuerbescheide für 2011 und 2012 berief sich die Klägerin darauf, dass das Verfahren im Hinblick auf das anhängige Verfahren zur Körperschaftsteuer 2008 bis 2010 gemäß § 363 AO ruhen solle. Ferner beantragte er, bei den Steuerfestsetzungen für 2011 und 2012 Änderungen ... zu berücksichtigen ... . Die begehrten Änderungen führten zu gemäß § 164 Abs. 2 geänderten Körperschaftsteuerbescheiden für 2011 und 2012 vom ... 2014. 61

Der Körperschaftsteuerbescheid für 2012 wurde durch Bescheid vom ... 2015 gemäß § 10d Abs. 1 Satz 3 EStG aufgrund eines Verlustrücktrages aus 2013 geändert. Durch Bescheid für 2011 über Körperschaftsteuer vom ... 2015 wurde der Vorbehalt der Nachprüfung im Bescheid vom ... 2014 aufgehoben.

...

63

Durch Einspruchsentscheidung vom ... 2015 wurde der Körperschaftsteuerbescheid für 2010 insoweit geändert, dass die Körperschaftsteuer auf ... € herabgesetzt wurde. Im Übrigen wurden die Einsprüche als unbegründet zurückgewiesen.

64

Zur Begründung seiner Entscheidung vertrat der Beklagte weiterhin die Auffassung, dass die Klägerin nicht ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke i.S.d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG verfolge. Selbstlos tätig sei eine Körperschaft gemäß § 55 Abs. 1 AO nur, wenn sie nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche – z.B. gewerbliche oder sonstige Erwerbszwecke – verfolge. Eine Körperschaft verfolge eigenwirtschaftliche Zwecke in diesem Sinne, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet sei, ihr Vermögen und ihre Einkünfte zu erhöhen. Eine Körperschaft könne auf Gewinnerzielung gerichtete wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhalten, ohne dadurch das Verbot der Selbstlosigkeit zu verletzen, sie dürfe die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs verfolgten eigenwirtschaftlichen Zwecke jedoch nicht in erster Linie verfolgen. Selbstloses Handeln sei anzunehmen, wenn die ihm eigene Opferwilligkeit zu Gunsten anderer weg falle oder in den Hintergrund gedrängt werde und an deren Stelle in erster Linie Eigennutz trete. Die Grundsätze des § 55 Abs. 1 AO gelten auch für steuerbegünstigte Zweckbetriebe.

65

Selbstloses Handeln der Klägerin sei im Streitfall schon deshalb zu verneinen, weil die Tätigkeit der Klägerin in erster Linie auf Mehrung ihres eigenen Vermögens zur Tilgung ihrer Darlehensverpflichtungen gegenüber ihrer Anteilseignerin gerichtet gewesen sei. Sie habe durch ihre Tätigkeit die Grenzen selbstlosen Handelns überschritten. Da die Klägerin weder von ihrer Anteilseignerin noch von Dritten mit dem benötigten Kapital ausgestattet worden sei, musste ihre Tätigkeit auf die Erzielung von Einnahmen zur Tilgung ihrer Schulden und zur Zinsentrichtung gerichtet sein. Es sei insoweit bedeutungslos, ob die Klägerin mit ihrer Tätigkeit auch gemeinnützige Zwecke verfolge. Werden gemeinnützige Ziele mit Gewinnstreben verfolgt, so fehle für die gesamte Tätigkeit die für selbstloses Handeln erforderliche Opferwilligkeit zu Gunsten anderer (BFH-Urteil, BStBl II 1979, 482). Bei der von der Klägerin eingegangenen Vertragsgestaltung habe von Anfang an kein Zweifel daran bestanden, dass die Klägerin ihre erwirtschafteten Überschüsse für sämtliche Betreuungseinrichtungen auf absehbarer Zeit an ihre Anteilseignerin habe weiterleiten müssen und diese Überschüsse nicht für gemeinnützige Zwecke verwenden könne.

66

67

Ferner vertrat der Beklagte in der Einspruchsentscheidung die Auffassung, dass die Klägerin auch nicht ausschließlich gemeinnützigen Zwecken gedient habe. Neben den gemeinnützigen Zwecken Förderung der Jugend und Altenhilfe sei sie zumindest auch gegründet worden, um als anerkannter Träger der Freien Jugendhilfe Fördergelder für die Errichtung sowie Zuschüsse nach dem Kinderbildungsgesetz für den Betrieb der Einrichtung zu erhalten, zu nutzen und der nicht gemeinnützigen Anteilseignerin zuzuführen. Schädliche eigenwirtschaftliche Interessen seien sowohl in der Erwirtschaftung eigenen Einkommens als auch in der Vermögensmehrung zu sehen, wenn diese in den Vordergrund träten. Durch die bewusste Weiterleitung der vereinnahmten Fördergelder sei es zu erheblichen Mehrung des Vermögens bei der Anteilseignerin gekommen. Damit sei die gesamte Tätigkeit der Klägerin auf die Erzielung und Steigerung der Einkünfte (der Muttergesellschaft) und somit die Mehrungen des Vermögens ihrer Anteilseignerin gerichtet gewesen. ...

Ferner ist der Beklagte der Auffassung, dass die Klägerin nicht die Allgemeinheit gefördert habe. Mit der Vorhaltung der Plätze für die Vertragspartner (Unternehmen) und der Präferenz bei der Belegung der Plätze durch die Vertragspartner verstoße die Klägerin auf Grund der eindeutigen Regelung in § 52 AO gegen das Allgemeinförderungsgebot. Nach den Aufnahmekriterien für die Einrichtungen D, G und F würden nur Kinder von Beschäftigten der Firmen aufgenommen. Bei Ausscheiden aus dem Arbeitsverhältnis gehe auch der Betreuungsplatz (ggf. nach einer Übergangsphase) verloren. Eine Förderung der Allgemeinheit i.S.d. § 52 AO liege nicht vor, denn die Klägerin fördere insoweit ausschließlich die Interessen der Unternehmen, die einen Betriebskindergarten für ihre Beschäftigten vorhalten wollten. Selbst die mögliche Überlassung einzelner Plätze an Dritte führe nicht zu einer Förderung der Allgemeinheit. Sollte nämlich der von Dritten besetzte Platz wieder für eigene Arbeitnehmer benötigt werden, habe das Unternehmen im Rahmen seines Belegungsrechts das ausdrückliche Recht, den Platz wieder in Anspruch zu nehmen.

Ein weiteres Indiz dafür, dass die Klägerin reine Betriebskinder-betreuungseinrichtungen führe, seien die erhaltenen Zuschüsse aus dem Europäischen Sozialfonds (Programm: „Betrieblich unterstützte Kinderbetreuung“). Dieses Programm fördere ausschließlich Plätze für Mitarbeiterkinder. Die Förderung „betriebsfremder“ Kinder sei ausdrücklich ausgeschlossen. Die Klägerin habe unstreitig Fördergelder aus diesem Programm für die Einrichtungen D, G und E erhalten. Damit lägen insoweit reine Betriebskindergärten vor. Fehle aber nur hinsichtlich einer Einrichtung die Förderung der Allgemeinheit, so sei die Tätigkeit der Klägerin wegen des Ausschließlichkeitsgebotes die Steuerbegünstigung insgesamt abzuerkennen.

Die Klägerin könne die Anerkennung der Gemeinnützigkeit auch nicht auf § 53 AO stützen. Zum einen werden in der vorliegenden Satzung keine mildtätigen Zwecke durch die selbstlose Unterstützung von Personen aufgeführt, sondern ausschließlich die Förderung der Jugend- und Altenhilfe, Erziehung und Berufsbildung einschließlich der Studentenhilfe (§ 52 Abs. 2 Nr. 4 und 7 AO). Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung i.S.d. § 53 AO seien damit nicht genau bestimmt worden, so dass schon allein aus diesem Grund die Steuerfreiheit nach dieser Vorschrift nicht gewährt werden könne. Zum anderen verfolge die Klägerin mit ihrem Erziehungs- und Bildungsauftrag gerade keine mildtätigen Zwecke i.S.d. § 53 AO. Denn die Kinder, die in ihren Einrichtungen erzogen und ausgebildet werden sollen, befänden sich nicht in einer körperlichen/geistigen/seelischen oder wirtschaftlichen Notlage.

Da die Klägerin als gewerbliche GmbH zu behandeln sei, stelle die Vereinbarung zwischen ihr und ihrer Anteilseignerin über die Erstattung der Errichtungskosten für den jeweiligen Kindergarten mit einem Gewinnaufschlag von 10 v.H. keine verdeckte Gewinnausschüttung

i.S.d. § 8 Abs. 3 KStG dar.

Die Klägerin hat am 11.01.2016 Klage bezüglich der Streitjahre 2008 und 2010 erhoben (Az. 72 6 K 94/16).

Zur Begründung der Klage beruft sich die Klägerin unter anderem auf Folgendes: 73

Die Klägerin betreibe Kindertageseinrichtungen in Kooperation mit den Trägern der öffentlichen Jugendhilfe und mit Unternehmen nur als ergänzende Kooperationspartner und sei als Träger der Freien Jugendhilfe anerkannt. Die Klägerin sei auf ausdrücklichen Rat der zuständigen Aufsichtsbehörde – dem Landschaftsverband ... (Landesjugendamt) - gegründet worden. Die Aufsichtsbehörde habe angesichts der fehlenden Kinderbetreuungsplätze das Konzept einer flankierenden Förderung von Kindertageseinrichtungen durch Unternehmen befürwortet, wollte aber aus grundsätzlichen Erwägungen nur mit einer gemeinnützigen GmbH zusammenarbeiten. Allerdings habe die auf den Betrieb von Kinderbetreuungseinrichtungen ausgerichtete Klägerin keine Ressourcen und Kenntnisse über die Errichtung von Kinderbetreuungseinrichtungen und solche Kenntnisse seien für einen Betreiber von Kinderbetreuungseinrichtungen auch nicht wirtschaftlich zwingend. Daher habe die Klägerin und ihre Gesellschafterin, die X-GmbH, in einer Rahmenvereinbarung vom ... 2008 die Aufgabenverteilung zwischen beiden Gesellschaften schriftlich in der Weise festgelegt, dass die Klägerin - vorbehaltlich ausdrücklicher abweichender Vereinbarungen mit dem Geschäftspartnern - die Gesellschafterin in geeigneten Fällen mit der Errichtung und Ausstattung von Kinderbetreuungseinrichtungen beauftrage und diese die komplett hergestellten Kinderbetreuungseinrichtungen anschließend gegen Erstattung der Selbstkosten zuzüglich einer Handlungspauschale von 10 % zu Eigentum übertrage. Auf den Kaufpreis würden zwischenzeitlich von Geschäftspartnern oder der öffentlichen Hand gezahlte und bereits an die Gesellschafterin weitergeleitete Zuschüsse angerechnet. Bereits ab der Aufnahme ihres Geschäftsbetriebs verhandle die Klägerin mit den Trägern der öffentlichen Jugendhilfe als Zuschussgeber und potenziellen Geschäftspartnern über eine gemeinsame Finanzierung von Kinderbetreuungseinrichtungen. 74

In diesem Zusammenhang habe die Klägerin in Abstimmung mit dem Jugendhilfeträger bei diesem die Bewilligung von Fördergeldern (Antragstellung ... 2008) für die Errichtung der Kinderbetreuungseinrichtung „D“ beantragt. Am ... 2009 sei ein Bewilligungsbescheid zur Mittelzusage ergangen. Durch diesen Bewilligungsbescheid sei die Klägerin nicht zur Errichtung und den Betrieb der Kinderbetreuungseinrichtung verpflichtet gewesen, sondern für den Durchführungsfall zum Mittelabruf berechtigt gewesen. Daher habe die Klägerin anschließend mit Datum vom ... 2009 mit *Unternehmen K* den Errichtungsvertrag zur Kinderbetreuungseinrichtung „D“ abschließen können, in dessen Rechtswirkung die Klägerin ihre Gesellschafterin mangels eigener Errichtungskompetenz einbezogen habe. Die Klägerin sei, entgegen der Ansicht des Beklagten, alleiniger Vertragspartner *des Unternehmens K* bei dem Betreibervertrag "D" geworden. In rechtlicher und wirtschaftlicher Gesamtschau handele es sich bei dem Betreibervertrag um einen „Förder- und Nutzungsvertrag“. Entgegen der Ansicht des Beklagten enthalte der Betreibervertrag unter I.c) – wie auch alle weiteren Betreiberverträge – ein vorrangiges Belegungsrecht des öffentlichen Jugendhilfeträgers, dem nach den geltenden Bestimmungen auch jede geplante Neubelegung eines Kinderbetreuungsplatzes anzuzeigen sei. Die Vertragsklausel laute: ...“. Außerdem habe das *Unternehmen K* nur ein Teilbelegungsrecht, wie sich aus den überreichten Belegungsstatistiken ergebe. Zudem sei das Teilbelegungsrecht bei freien Plätzen zeitlich auf drei Monate beschränkt, anderenfalls drohe dem Unternehmen eine Ausfallzahlung in 75

Höhe von ... % der Betreuungsentgelte. Nach vertragsgemäßer Errichtung der Betreuungseinrichtung „D“ habe ihr ihre Gesellschafterin das Eigentum im Wert von ... € an der Kinderbetreuungseinrichtung übertragen und den noch offenen Restbetrag i.H. von ... € in Rechnung gestellt. Da dieser Restbetrag aus dem Betreibervertrag sowie aus Mitteln des Europäischen Sozialfonds i.H. von ... € auskömmlich refinanziert gewesen sei, die mit der Einrichtungsinbetriebnahme ausgezahlt worden seien, habe ihr ihre Gesellschafterin in dieser Höhe ein Überbrückungsdarlehen gewährt. Die Inanspruchnahme von ESF-Mitteln sei nach den einschlägigen Richtlinien zur Finanzierung betrieblicher Kinderbetreuungsplätze in Zusammenarbeit mit gemeinnützigen Rechtsträgern ausdrücklich zulässig. Die Mittelverwendungsprüfung der Zuschussgeber habe zu keinen Beanstandungen geführt.

In vergleichbarer Weise seien im Geschäftsjahr 2010 weitere Verträge mit *Unternehmen K* ( *Kinderbetreuungseinrichtung G*) sowie *Unternehmen L* (*Kinderbetreuungseinrichtungen E und F*) abgeschlossen worden. 76

Die Klägerin ist ferner der Auffassung, dass der Beklagte zu Unrecht der Auffassung sei, das selbstlose Handeln der Klägerin sei schon deshalb zu verneinen, weil ihre Tätigkeit in erster Linie auf die Mehrung ihres eigenen Vermögens zur Tilgung ihrer Darlehensverpflichtungen gegenüber der Gesellschafterin gerichtet sei. Bei der Vereinbarung in der Rahmenvereinbarung vom ... über die Weiterleitung von Fördergeldern an die Anteilseignerin handele es sich keineswegs um eine schlichte Weiterleitungsverpflichtung, sondern um eine Vereinbarung zu den Abrechnungs- und Zahlungsmodalitäten für die an die Klägerin zu Eigentum zu übertragende Einrichtung. Damit werde zuschussrechtlich sichergestellt, dass bereits zugeflossene Zuschussmittel unmittelbar für die Errichtungskosten verausgabt werden können. Die Vereinbarung habe damit dem Interesse der Klägerin an einer beanstandungsfreien zuschussrechtlichen Mittelverwendung und damit in erster Linie den inhaltlichen steuerbegünstigten Satzungszwecken eines störungsfreien Kinderbetriebs gedient. 77

Zu Unrecht sei der Beklagte der Auffassung, dass die Klägerin ihren gesamten Kapitalbedarf nach Abzug der Fördergelder ausschließlich aus Gewinnen habe aufbringen müssen, mit der Folge, dass sie ihre gesamte Tätigkeit darauf habe ausrichten müssen, diese Beträge aus Gewinnen tilgen zu können. Gegenstand der Vertragsverhandlungen mit den Geschäftspartnern sei unter anderem der Refinanzierungsbedarf der Betriebseinrichtung gewesen, so dass sie für den im Übrigen marginalen Kapitaldienst bestimmungsgemäß die von den Geschäftspartnern für die Errichtungskosten bezogenen Kostenerstattungsanteile habe einsetzen können. 78

Die Klägerin wies ferner darauf hin, dass gemäß dem BFH-Urteil vom 17.02.2010 I R 2/08 und BFH-Urteil vom 27.11.2013 I R 17/12 eine Auftragstätigkeit für Dritte – wie sie hier vom Beklagten gegenüber den Unternehmen unterstellt werde – eine eigene gemeinnützige Tätigkeit des gemeinnützigen Rechtsträgers nicht ausschließe, solange dieser hierbei seinen eigenen Satzungszweck verwirkliche. 79

Die Klägerin ist der Auffassung, dass der Beklagte zu Unrecht der Auffassung sei, dass die Vorhaltung der Plätze für den Vertragspartner (= Unternehmen) und die Präferenz bei der Belegung durch die Vertragspartner gegen den Grundsatz der Allgemeinwohlförderung (§ 52 AO) verstoße. Der Beklagte übersehe, dass bei keiner Einrichtung der geförderte Personenkreis „fest abgeschlossen“ i. S. des § 52 Abs. 1 Satz 2 AO sei, da in keiner Kinderbetreuungseinrichtung der Klägerin nur Kinder von Unternehmen aufgenommen würden. Zusätzlich zu den „unternehmensungebundenen Plätzen“ sei die Belegungspräferenz bei allen Betreiberverträgen dem öffentlich-rechtlichen Belegungsrecht 80

des Jugendamtes nachgeordnet. Aus den eingereichten Belegungsstatistiken ergebe sich, dass nicht nur Kinder von Beschäftigten der Firmen aufgenommen würden. Auch die Inanspruchnahme von ESF-Mitteln belege keine reinen Betriebskindergärten. Zwar fördere das Programm ausschließlich Plätze für Mitarbeiterkinder, das schließe aber nicht aus, dass zugleich nicht mit ESF-Mitteln geförderte Plätze für unternehmensfremde Kinder vorgehalten werden.

Entgegen der Ansicht des Beklagten sei es nicht so, dass die Klägerin Kinder aufnehme und dies anschließend dem Jugendamt anzeige. Vielmehr bedürfe nach den gesetzlichen Vorschriften jede Belegung einer abschließenden Zustimmung des jeweiligen Jugendamtes und daher seien alle Kinder schriftlich – mit Unterschrift der Eltern – unmittelbar über das Jugendamt anzumelden. Dass die Jugendämter der Anmeldung in der Regel zustimmten, beruhe auf dem Rechtsanspruch auf einen Kinderbetreuungsplatz, so dass die Klägerin mit ihren Kinderbetriebsbetrieben den öffentlich-rechtlichen Versorgungsauftrag erfülle und somit primär im Allgemeinwohlinteresse i.S. des § 52 Abs. 1 AO handle. Auch ordneten Jugendämter gelegentlich die Aufnahme von Kindern durch „Zuweisung“ gegen den Willen der Klägerin an. Als Beweis beruft sich die Klägerin auf eine E-Mail vom ... 2015 seitens der Stadt S, aus der sich eine Platzzuweisung ergeben soll (vgl. Blatt ... der FG-Akte). 81

Außerdem berücksichtige der Beklagte nicht, dass es in allen Kitas der Klägerin auch Plätze außerhalb der Nutzungsverträge gebe, die mit „unternehmensfremden“ Kindern belegt werden. So seien ausweislich der Belegungsstatistik von Anfang an deutlich mehr als 50 % der Plätze der Kindertagesstätte F betriebsfremd belegt worden. 82

Bei den Kindertagesstätten der Klägerin handle es sich nicht um Betriebskindergärten, sondern ausschließlich um solche im Rahmen der anerkannten Träger der Freien Jugendhilfe. Die finanzielle Förderung einer Kindertageseinrichtung aus Landes- und kommunalen Mitteln setze eine Betriebserlaubnis nach § 45 SGB VIII und die Bedarfsfeststellung für diese Kita auf der Grundlage der örtlichen Jugendhilfeplanung voraus (§ 18 Abs. 2 Kinderbildungsgesetz NRW - KiBiz). Die finanzielle Förderung der Kindertageseinrichtung setze danach voraus, dass die Einrichtung die Aufgaben nach dem KiBiz und auf Grundlage der örtlichen Jugendhilfeplanung wahrnehme (§ 18 Abs. 3 KiBiz). Die Inanspruchnahme eines Betreuungsplatzes setze grundsätzlich voraus, dass die Eltern dem Jugendamt spätestens 6 Monate vor Inanspruchnahme den für ihr Kind gewünschten Betreuungsbedarf, den gewünschten Betreuungsumfang und die Betreuungsart schriftlich anzeigen. Dies gelte selbstverständlich auch für alle Eltern, deren Kinder in den klägerischen Kitas betreut werden. Das Jugendamt sei demnach in allen Fällen der Belegung als Sachwalter des Allgemeinwohls eingebunden, so dass die 83

Voraussetzung des § 52 Abs. 1 AO zweifellos erfüllt seien. 84

Unzutreffend sei auch die Auffassung des Beklagten, dass die Gemeinnützigkeit der Klägerin bereits dann abzuerkennen sei, wenn nur bei einer einzigen Einrichtung die Förderung der Allgemeinheit fehle. Zum einen spreche § 64 AO dagegen und zum anderen wäre selbst dann der Ausschließlichkeitsgrundsatz nicht verletzt, da Betriebskindergärten Zweckverwirklichungsmaßnahmen für den steuerbegünstigten Satzungszweck darstellen würden. 85

Im Übrigen sei der Beklagte nicht berechtigt, entgegen der Bewertung seitens der zuständigen Landes- und Bundesfachbehörden die Auffassung zu vertreten, dass die von der Klägerin bewirkte Erhöhung der Kita-Betreuungsquote nicht im Allgemeinwohlinteresse liege. Diese Entscheidung obliege ausschließlich den zuständigen Fachbehörden, die 86

aufgrund des aus deren Einschätzung bestehenden übergeordneten Allgemeinwohlinteresse sogar eine zusätzliche ESF-Förderung initiiert hätten.

Ferner ist die Klägerin der Auffassung, dass entgegen der Auffassung des Beklagten sie mit der Benennung der Kinderbetreuung im Satzungszweck die satzungsmäßigen Voraussetzungen des § 60 AO erfüllt habe. Dass die „Mildtätigkeit“ nicht als Begriff im Satzungstext genannt sein müsse, sei ausreichend durch die Rechtsprechung geklärt (FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 07.02.2012 6 K 6086/08; BFH, Urteil vom 27.11.2013 I R 17/12). Die Auffassung des Beklagten, dass Kinderbetreuung nicht mildtätig sei und § 53 AO auf Kinderbetreuungseinrichtungen mit Kindern ab dem Lebensalter von 6 Monaten bis 6 Jahren nicht anwendbar sein solle, sei eine in der Fachwelt neue Rechtsansicht. § 53 Nr. 1 AO enthalte nur als Voraussetzung, dass die Person wegen des körperlichen, geistigen oder seelischen Zustandes auf Hilfe angewiesen sei. Die Erfüllung dieser Voraussetzung sei bei Kleinkindern nach allgemeiner Anschauung selbstverständlich und habe auch im Gesetz ihren Niederschlag gefunden, in dem in § 68 Nr. 1 b AO ein Verweis auf § 53 AO nicht als erforderlich angesehen werde. Das BMF stufe sogar die an ältere Kinder gerichtete Schulspeisung als Einrichtung der Wohlfahrtspflege i.S. des § 66 AO i.V. mit § 53 AO ein. Die Einstufung als Zweckbetrieb nach § 68 AO schließe die Zuordnung der Tätigkeit in § 53 AO nicht aus, wie sich schon aus der in Bezugnahme in § 68 Abs. 1 Nr. 1 a AO auf § 53 AO ergebe. Kinderbetreuungseinrichtung i.S. des § 68 Nr. 1 b AO werden den mildtätigen Einrichtungen zugeordnet. Die Förderung der Allgemeinheit nach § 52 AO sei daher entbehrlich. 87

Am 07.05.2018 hat die Klägerin Klage bezüglich der Bescheide über Körperschaftsteuer 2011 und 2012 erhoben (Az. 6 K 1270/18). 88

Zur Klagebegründung verweist sie auf die Klagebegründung im Verfahren 6 K 94/16. Ergänzend weist die Klägerin darauf hin, dass der Beklagte unterschlage, dass die Kita F, wie sich aus der Belegungsstatistik ergebe, von Anfang an mit deutlich mehr als 50 % der Plätze betriebsfremd belegt gewesen sei. Auch die anderen Kindertagesstätten seien, wie sich aus der Belegungsstatistik ergebe, zunehmend öffentlich belegt worden. Damit sei das Merkmal eines dauerhaften und zudem vollständigen Ausschlusses der Öffentlichkeit nicht erfüllt. 89

Zu Unrecht gehe der Beklagte davon aus, dass der Nutzerkreis abgeschlossen sei. Der Nutzerkreis beschränke sich nicht auf die „Belegschaft eines Unternehmens“, sondern die Klägerin sei offen für alle Unternehmen, die Interesse hätten. Nutzer sei zudem nicht die Belegschaft von Unternehmen, sondern die Kinder seien selbst nach sozialrechtlichen Vorschriften anspruchsberechtigt und die vom Beklagten behauptete Beschränkung auf die Belegschaft eines (bzw. aller interessierten) Unternehmen betreffe daher nur die Reflexwirkung der Geschäftstätigkeit der Klägerin. Die Belegungsübersicht zeige, dass von einem abgeschlossenen Personenkreis nicht die Rede sein könne. 90

Zu Unrecht sei der Beklagte der Auffassung, dass bereits ein einziger „reiner Betriebskindergarten“ nach § 52 AO die Gemeinnützigkeit der Klägerin ausschließe. Denn es bestehe ein allgemeines Interesse an der Behebung des Kitanotstandes, so dass die finanzierten Betreuungsplätze den Nachfragedruck verringerten und dadurch die Allgemeinheit gefördert werde. § 52 Abs. 1 Satz 2 AO schließe die Gemeinnützigkeit reiner Förderkörperschaft nach § 58 Nr. 1 AO nicht aus. Das Ausschließlichkeitsgebot des § 56 AO greife nur bei einer finalen nicht gemeinnützigen Zielsetzung. Selbst „reine Betriebskindergärten“ stünden daher nicht im Wertungswiderspruch zu § 52 Abs. 2 Nr. 4 und 9 AO, denn sie helfen nach Einschätzung der sie fördernden Fachbehörden bei der 91

Verringerung des Kitanotstandes.

Ferner ist die Klägerin der Ansicht, dass die fehlende Nennung der Mildtätigkeit in der Satzung bedeutungslos sei, da der im allgemeinen Sprachgebrauch als Oberbegriff eingeführte Begriff „Gemeinnützigkeit“ genüge. Denn zugleich seien mildtätige Tätigkeiten im Gesellschaftsvertrag der Klägerin unter § 2 genannt, so dass die Anwendung des § 53 AO im Wege der Auslegung greife. 92

Aufgrund der Aufforderung des Berichterstatters, mitzuteilen, auf welcher Rechtsgrundlage in den Streitjahren ein Jugendamt der Klägerin gegen ihren Willen Kinder habe zuweisen können, führt die Klägerin aus: Zwar gäbe es in den Streitjahren in der Tat keine ausdrückliche Rechtsgrundlage für ein Zuweisungsrecht der Jugendämter. Die Kommunen hätten aber stattdessen ein für die KiTa-Betreiber und damit auch für die Klägerin existenzielles Druckmittel. Denn die Klägerin sei zum wirtschaftlichen Überleben auf die Fördermittel nach dem KiBiz angewiesen und Voraussetzung der Förderung in der für die Streitjahren geltenden Fassung sei gemäß § 18 Abs. 2 KiBiz eine Betriebserlaubnis nach § 45 SGB VIII, die Bedarfsfeststellung auf der Grundlage der örtlichen Jugendhilfeplanung sowie dass die Einrichtung die Aufgaben nach diesem Gesetz und auf der Grundlage der örtlichen Jugendhilfeplanung wahrnehme. Wenn die Klägerin die Aufnahme der ihr vom Jugendamt zugewiesenen Kinder ablehne, nehme sie nicht mehr „die Aufgaben nach diesem Gesetz und auf der Grundlage der örtlichen Jugendhilfeplanung“ wahr, sodass ihr die Förderfähigkeit aberkannt werden könnte. Aus diesem Grunde enthielten alle Betreiberverträge einen Belegungs-vorrang zu Gunsten der Jugendhilfeträger. Die ... E-Mail des Jugendamtes der Stadt S bezüglich der Einrichtung F über eine Platzzuweisung (...) sowie das ... Schreiben der Stadt S vom ... 2015 bezüglich der Verweigerung der gewünschten Aufnahme bestimmter Kinder in die Kindertagesstätte F machten deutlich, wie selbstbewusst die Jugendämter dieses Druckmittel zu nutzen wüssten. 93

Das Verfahren bezüglich der Bescheide gemäß §§ 27, 28 KStG auf den 31.12.2008 bis 2010 und der Verlustfeststellungsbescheide 2008 und 2009 ist in der mündlichen Verhandlung abgetrennt, unter einem gesonderten Aktenzeichen geführt und eingestellt worden. Die Verfahren 6 K 94/16 und 6 K 1270/18 sind in der mündlichen Verhandlung zur gemeinsamen Entscheidung verbunden und unter dem Aktenzeichen 6 K 94/16 fortgeführt worden. 94

Die Klägerin beantragt, 95

die Körperschaftsteuerbescheide für 2008 bis 2012 in Gestalt der Einspruchsentscheidungen ersatzlos aufzuheben und damit die Gemeinnützigkeit anzuerkennen, 96

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 97

Der Beklagte beantragt, 98

die Klage als unbegründet abzuweisen. 99

Der Beklagte beruft sich zur Begründung seines Antrags u. a. auf Folgendes: 100

Der Beklagte bestreitet, dass die abgeschlossenen Nutzungsverträge ein vorrangiges Belegungsrecht des öffentlichen Jugendhilfeträgers festlegten. Vielmehr sei aus den Vereinbarungen klar ersichtlich, dass das jeweilige Unternehmen das Belegungsrecht inne habe und die Platzvergabe nach den vom Unternehmen festgelegten Kriterien erfolge. Nach den vorliegenden Verträgen sei die jeweilige Belegung des Betreuungsplatzes der 101

öffentlichen Hand zwar anzuzeigen. Für die Behauptung, dass das Belegungsrecht des öffentlichen Jugendhilfeträgers vorgeordnet sei, lägen keine Anzeichen oder Nachweise vor. Eine Förderung der Allgemeinheit sei daher für die Streitjahre zu verneinen. Aus den Stellungnahmen der Stadt S vom ... 2017 und der Stadt T vom ... 2017 ergebe sich, dass die Städte bei Freien Trägern – wie der Klägerin – kein Mitsprache- oder Weisungsrecht bezüglich der Aufnahme des einzelnen Kindes habe, da die Aufnahme in die Trägerhoheit falle. Die Belegung von Betriebsgruppen unterliege nicht der Regelung der „vorrangigen Aufnahme“, da keine kommunale Förderung stattfinde. Die eingruppige Einrichtung „E“ sei zunächst als reine Betriebsgruppe eröffnet und erst im Kindergartenjahr 2011/2012 in die öffentliche Förderung über das KiBiz aufgenommen worden. Die viergruppige Einrichtung „F“ sei zunächst mit drei öffentlichen Gruppen und einer Betriebsgruppe betrieben worden. Seit dem Kindergartenjahr 2012/13 seien alle vier Gruppen öffentlich gefördert. Für das Jahr 2009 und 2010 habe kein Mitsprache- und Weisungsrecht für die Vergabe der Plätze der Einrichtung „D“ bestanden. Seit ... 2011 erhalte die Klägerin Betriebskostenzuschüsse nach dem KiBiz in Form von Kindpauschalen oder einer berücksichtigungsfähigen Miete. Ein direktes Mitsprache- und Weisungsrecht für die Platzvergabe sei auch für das Jahr 2011 bis aktuell nicht gegeben. Wegen der Einzelheiten der Schreiben der Städte wird auf Blatt ... der FG-Akte Bezug genommen.

Ferner ist der Beklagte der Auffassung, dass nur die Belegungsstatistik für die Streitjahre für die Beurteilung, ob die Allgemeinheit gefördert werde, maßgebend sei. Dies ergebe sich aus dem Prinzip der Abschnittsbesteuerung. Eine spätere Erfüllung einer der Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung könne nicht auf frühere, abgelaufene Veranlagungszeiträume zurückwirken. 102

Außerdem ist der Beklagte der Ansicht, dass die Klägerin ihre Anerkennung der Gemeinnützigkeit nicht auf § 53 AO stützen könne. In der Satzung der Klägerin seien keine mildtätigen Zwecke durch die selbstlose Unterstützung von Personen aufgeführt, sondern ausdrücklich die Förderung der Jugend- und Altenhilfe, Erziehung und Berufsbildung einschließlich der Studentenhilfe (§ 52 Abs. 2 Nr. 4 und 7 AO). Satzungszweck und die Art der Verwirklichung i. S. des § 53 AO seien damit nicht genau bestimmt, so dass schon allein aus diesem Grund die Steuerfreiheit nach dieser Vorschrift nicht gewährt werden könne. 103

Aus der finanziellen Förderung der Kindertageseinrichtung durch Landes- oder kommunale Mittel könne nicht gefolgert werden, dass die Förderung des Allgemeinwohls i.S. des § 52 Abs. 1 AO automatisch gegeben sei. Nach § 68 Nr. 1 b AO handele es sich bei Kindergärten grundsätzlich um steuerbegünstigte Zweckbetriebe. In einem solchen steuerbegünstigten Zweckbetrieb müsse allerdings auch die gemeinnützigkeitsrechtliche Grundvoraussetzung erfüllt sein. Der steuerbegünstigte Zweckbetrieb müsse daher auch das Merkmal der Förderung der Allgemeinheit (§ 52 Abs. 1 AO) erfüllen. Werde der „Zugang zu einer Körperschaft“, deren Leistung sich in erster Linie an die Teilnehmer richte, durch Zugehörigkeit zu einer bestimmten Gruppe beschränkt, könne insoweit nicht mehr eine Förderung der Allgemeinheit angenommen werden. Dabei spiele es keine Rolle, wenn – wie vorliegend – durch die Bildung und Erziehung mittelbar auch die Allgemeinheit gefördert werde. Um in diesem Fall noch den Gemeinwohlbezug der Körperschaft rechtfertigen zu können, müsse eine Zugangsoffenheit gewahrt sein. Diese sei im Streitfall nicht gewahrt. 104

Nach dem Geschäftsmodell der Klägerin sei sie als Trägerin der betrieblichen Betreuungseinrichtung Antragstellerin und Zuwendungsempfängerin der Fördermittel. Zusätzlich erhalte sie Zuzahlungen der jeweiligen Firmen pro Kind, Monat und Platz sowie die Elternbeiträge. Es sei daher nicht unerheblich für die Beurteilung der Gemeinnützigkeit, 105

die Einnahmeseite der Klägerin in ihrer Größenordnung einschätzen zu können sowie die Auflagen, die an die Fördermittel geknüpft seien, zu kennen. Die Bewilligungsbescheide seien daher entscheidungserheblich.

Die primäre Zweckverfolgung der Klägerin (und ihrer Anteilseignerin) liege in der Förderung und Erziehung der Kinder betriebsangehöriger Eltern und fördere daher nicht die Allgemeinheit. 106

In der mündlichen Verhandlung wurde eine Mitarbeiterin des Jugendamtes der Stadt S als sachverständige Zeugin zur Finanzierung und Belegung von Kindergartengruppen befragt. Wegen des Ergebnisses der Beweisaufnahme wird auf das Protokoll der mündlichen Verhandlung Bezug genommen. 107

**Entscheidungsgründe:** 108

Die Klage ist unbegründet. 109

Der Beklagte hat zu Recht entschieden, dass die Klägerin in den Streitjahren nicht gemeinnützig und damit nicht von der Körperschaftsteuer befreit war. Die Klägerin hat weder die Allgemeinheit im Sinne des § 52 Abs. 1 Satz 2 AO gefördert noch verfolgte sie nach ihrer Satzung und der tatsächlichen Geschäftsführung mildtätige Zwecke im Sinne des § 53 Satz 1 Nr. 1 AO. 110

1. Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG sind u.a. Körperschaften von der Körperschaftsteuer befreit, 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). 111

1. 1. 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 von der Klägerin verfolgten Zwecke Förderung der Jugendhilfe sowie der Bildung und Erziehung sind zwar grundsätzlich Zwecke, die eine Anerkennung als gemeinnützig rechtfertigen können. Die Tätigkeit der Klägerin ist aber nicht darauf gerichtet, die Allgemeinheit i.S. des § 52 Abs. 1 Satz 2 AO zu fördern, da sich ihre Tätigkeit nur an einen kleinen, fest abgegrenzten Personenkreis richtet. 112

1.1.1 Eine Förderung der Allgemeinheit ist gemäß § 52 Abs. 1 Satz 2 AO nicht gegeben, wenn der Kreis der Personen, dem die Förderung zugutekommt, fest abgeschlossen ist, zum Beispiel durch Zugehörigkeit zu einer Familie oder zur Belegschaft eines Unternehmens, oder infolge seiner Abgrenzung, insbesondere nach räumlichen oder beruflichen Merkmalen, dauernd nur klein sein kann. Zur Allgemeinheit rechnen folglich nicht fest abgeschlossene Personengruppen (z. B. Mitarbeiter eines bestimmten Unternehmens); diese bilden vielmehr einen von der "Allgemeinheit" losgelösten, eigenständigen Kreis, dessen Förderung in erster Linie auf dem Gedanken der Selbsthilfe, nicht aber auf dem Gedanken der Gemeinnützigkeit beruht (BFH-Urteil vom 13.12.1978 I R 39/78, BStBl II 1979, 482). 113

1.1.2 Die von der Klägerin in den Streitjahren geschaffenen Kinderbetreuungsplätze sollten nach dem Geschäftsmodell der Klägerin, das sich aus den mit den Unternehmen abgeschlossenen Betreiberverträgen ergibt, nicht der Allgemeinheit, sondern ganz überwiegend in erster Linie Mitarbeitern bestimmter Unternehmen zur Verfügung gestellt werden. 114

Bei drei der vier Betreuungseinrichtungen, die die Klägerin in den Streitjahren betrieben hat, konnten sämtliche Plätze von den Mitarbeitern bestimmter Unternehmen besetzt werden. Nur in der *Kinderbetreuungseinrichtung D* gab es 2 Plätze (von 20), die nicht *Unternehmen K* zur Verfügung zu stellen waren. Allein die Möglichkeit, dass in den Betreuungseinrichtungen nach Ablauf von ... Monaten nicht belegte Plätze von der Klägerin, wenn das Unternehmen zustimmt, anderweitig vergeben werden konnten, ändert nichts daran, dass die Kinderbetreuungsplätze in erster Linie den Mitarbeitern bestimmter Unternehmen und nicht der Allgemeinheit zur Verfügung gestellt werden mussten. Die sachverständige Zeugin hat in der mündlichen Verhandlung bestätigt, dass in der Planung des Jugendamtes eine „Betriebs-Kita“ im Grunde nicht existent ist. Wenn aber eine Kindertagesstätte vom Jugendamt nicht bei der Planung der notwendigen Betreuungsplätze und bei der Zuweisung der Kinder berücksichtigt werden kann, dienen die Kinderbetreuungsplätze nach Auffassung des Senates nicht der Allgemeinheit. Erst ab dem Zeitpunkt der Förderung auf Grundlage des Kinderbildungsgesetzes (KiBiz) werden die Plätze seitens des Jugendamtes in der Bedarfsberechnung berücksichtigt und im Zweifelsfall, wenn man nicht zu einer einvernehmlichen Lösung kommt, wird ein Kind auch gegen den Willen der Einrichtung zugewiesen. 116

Das ausweislich der Belegungsstatistik in drei Betreuungseinrichtungen im Streitzeitraum einzelne Plätze und in der *Kinderbetreuungseinrichtung F* von Anfang an deutlich mehr als 50 % der Plätze betriebsfremd belegt worden sind, ist unerheblich. Denn es ändert nichts daran, dass die Klägerin gemäß den Betreiberverträgen alle Betreuungsplätze in erster Linie den Vertragspartner für deren Mitarbeiter und Mitarbeiterinnen zur Verfügung zu stellen hatte, bis auf 2 Plätze (von 20) in der *Kinderbetreuungseinrichtung D*. Für die Erfüllung der Tatbestandsvoraussetzung „Förderung der Allgemeinheit“ ist es nach Auffassung des Senates – wie oben bereits dargelegt - entscheidend, dass die Betreuungsplätze in der Planung des Jugendamtes berücksichtigt werden konnten. Wenn die Klägerin zur Optimierung ihres Geschäftsmodells frei gebliebene Kinderbetreuungsplätze an sog. betriebsfremde Kinder vergibt, führt dies nicht dazu, dass sie insgesamt die Allgemeinheit fördert. 117

1.1.3 Zwar ist es richtig, dass im Laufe des Streitzeitraumes immer mehr Kinderbetreuungsplätze in die Förderung nach dem KiBiz aufgenommen wurden, wie sich aus der Aufstellung der Klägerin (...) ergibt, allerdings ohne dass die Verträge mit den Unternehmen und damit das Geschäftsmodell der Klägerin erkennbar geändert wurde. Der Klägerin ist die Gemeinnützigkeit aber zu Recht aberkannt worden, da sie in den Streitjahren noch und sei es auch nicht im ganzen Streitjahr (vgl. § 63 Abs. 2 AO i. V. mit § 60 Abs. 2 AO) Kinderbetreuungseinrichtungen nicht ausschließlich für die Allgemeinheit, sondern in wesentlichem Umfang für fest abgeschlossene Personengruppen betrieb und deshalb nicht das Ausschließlichkeitsgebot des § 56 AO erfüllte. 118

Das Ausschließlichkeitsgebot des § 56 AO besagt nach der Rechtsprechung des BFH, dass eine Körperschaft nicht gemeinnützig ist, wenn sie neben ihrer gemeinnützigen Zielsetzung weitere Zwecke verfolgt und diese Zwecke nicht gemeinnützig sind. Im Zusammenhang mit einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb folgt daraus, dass dessen Unterhaltung der Gemeinnützigkeit einer Körperschaft entgegensteht, wenn er in der Gesamtschau zum Selbstzweck wird und in diesem Sinne neben die Verfolgung des gemeinnützigen Zwecks der Körperschaft tritt. Die Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ist mithin aus der Sicht des Gemeinnützigkeitsrechts nur dann unschädlich, wenn er um des 119

gemeinnützigen Zwecks willen erfolgt, indem er z.B. der Beschaffung von Mitteln zur Erfüllung der gemeinnützigen Aufgabe dient. Ist der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb dagegen nicht dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet, sondern ein davon losgelöster Zweck oder gar der Hauptzweck der Betätigung der Körperschaft, so scheidet deren Gemeinnützigkeit an § 56 AO. In einem solchen Fall kann die Betätigung der Körperschaft nicht in einen steuerfreien und einen steuerpflichtigen Teil aufgeteilt werden; vielmehr ist dann die Körperschaft insgesamt steuerpflichtig (BFH-Urteil vom 4.4.2007 I R 76/05, BStBl II 2007, 631; Märten, Festschrift für BFH, Seite 1477, 1479). Aktivitäten außerhalb des Satzungszwecks sind nur dann von untergeordneter Bedeutung, wenn sie unterhalb der Grenze liegen, bis zu der allgemein eine wirtschaftlich unbedeutende Betätigung oder anderweitige Nutzung angenommen wird. Diese Grenze ist in der Regel nur eingehalten, wenn die Aktivitäten weniger als 10 % der Gesamttätigkeit ausmachen (BFH, Urteil vom 18.1.1995 V R 139-142/92, BStBl II 1995, 446). Im Streitfall ist die 10%-Grenze in den Streitjahren eindeutig überschritten.

In den Streitjahren war Geschäftsmodell der Klägerin weiterhin der Betrieb von Betriebskindergärten und nicht die Förderung der Allgemeinheit. Die Beantragung öffentlicher Förderung nach dem KiBiz für immer mehr Kinderbetreuungsplätze zur Optimierung des Geschäftsmodells ohne Änderung der Verträge mit den Unternehmen ändert daran nichts. 120

1.1.4 Entgegen ihrer Ansicht förderte die Klägerin die Allgemeinheit i.S. des § 52 Abs. 1 Satz 1 AO nicht deshalb, weil die örtlichen Jugendämter etwa das Recht hätten, auf Grund des vorrangigen Belegungsrechts des öffentlichen Jugendhilfeträgers ihr Kinder zuzuweisen. Denn eine Rechtsgrundlage für derartige Zuweisungen ist nicht ersichtlich und die Klägerin trägt auch nicht vor, dass vor 2015 Zuweisungen stattgefunden haben. Wenn vor 2015 keine Zuweisungen stattgefunden haben, ist auch die Behauptung der Klägerin nicht nachvollziehbar, dass die Kommunen ein für die KiTa-Betreiber und damit auch für die Klägerin existenzielles Druckmittel hätten, in dem sie die Förderfähigkeit nach dem KiBiz aberkennen könnten, auf die die Klägerin zum wirtschaftlichen Überleben angewiesen sei. 121

§ 3b Abs. 3 Satz 2 KiBiz, der regelt, dass, wenn nicht bereits ein Betreuungsvertrag abgeschlossen wurde, die Eltern, wenn sie den Betreuungsbedarf gegenüber dem Jugendamt im Sinne des § 3b Abs. 1 KiBiz angezeigt haben, vom Jugendamt in der Regel bis acht Wochen, spätestens aber sechs Wochen vor dem Zeitpunkt, für den der Bedarf angemeldet wurde, eine Benachrichtigung über die Zuweisung des Betreuungsplatzes erhalten, ist – entgegen der Ansicht des Klägers - eine Regelung über die Rechtsfolgen der Bedarfsanzeige und keine Ermächtigungsgrundlage für eine Zwangszuweisung gegenüber Kindertagesstätten freier Träger. § 3b Abs. 3 Satz 2 KiBiz ist außerdem erst am 1.8.2014 in Kraft getreten und gilt somit nicht für die Streitjahre. Bei der Email der Stadt S vom ... 2015, auf die sich die Klägerin beruft, handelt es sich nicht um einen Verwaltungsakt und somit nicht um eine Zuweisung gegen den Willen der Klägerin und diese Email betrifft auch nicht die Streitjahre. Der Anspruch auf frühkindliche Förderung nach § 24 Abs. 2 Satz 1 SGB VIII erstreckt sich zwar auch auf Betreuungseinrichtungen in privater Trägerschaft, aber nur sofern diese öffentlich gefördert werden (VG Köln, Beschluss vom 19. März 2018 19 L 4/18, juris). Auch aus den Stellungnahmen der Stadt S vom ... 2017 und der Stadt T vom ... 2017 und der Aussage der sachverständigen Zeugin in der mündlichen Verhandlung ergibt sich, dass die Städte bei freien Trägern – wie der Klägerin – kein Mitsprache- oder Weisungsrecht bezüglich der Aufnahme des einzelnen Kindes haben, da die Aufnahme in die Trägerhoheit fällt. Die Belegung von Betriebsgruppen unterliegt nicht der Regelung der „vorrangigen Aufnahme“, da keine kommunale Förderung stattfindet.

1.2. Die Klägerin hat auch keine mildtätigen Zwecke im Sinne des § 53 Satz 1 Nr. 1 AO 123 verfolgt.

1.2.1 Eine Körperschaft verfolgt gemäß § 53 Satz 1 Nr. 1 AO u. a. mildtätige Zwecke, wenn 124 ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, Personen selbstlos zu unterstützen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands auf die Hilfe anderer angewiesen sind. Als Grund für die Hilfsbedürftigkeit ist in § 53 Satz 1 Nr. 1 AO der körperliche, geistige oder seelische Zustand genannt. Kleinkinder wird man generell als hilfebedürftig ansehen müssen (Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl., S. 237, Rz. 3.17; Musil in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 53 AO Tz. 25; Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 11. Aufl., S. 107; Unger in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 53 Rz. 18 für Säuglinge).

1.2.2 Die Annahme der Mildtätigkeit setzt nach h. M. nicht voraus, dass durch die Tätigkeit 125 die Allgemeinheit gefördert wird, wie dies bei gemeinnützigem Handeln der Fall ist. Mildtätiges Handeln kann sich demnach auch auf einen kleinen oder fest abgeschlossenen Personenkreis beziehen (RFH-Urteil vom 20.1.1940 VI a 96/39, RStBl. 1940, 190; Musil in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 53 AO Tz. 15; Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 53 AO Tz. 1; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl., S. 232, Rz. 3.159; Unger in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 53 Rz. 10).

1.2.3. Obwohl mildtätig nach allgemeinem Sprachgebrauch bedeutet, in wohlthätiger Weise 126 Bedürftigen zu helfen und damit Unterstützungshandlungen ohne Gegenleistung gemeint sind, wird im Schrifttum überwiegend vertreten, dass Mildtätigkeit keine (wirtschaftliche) Opferbereitschaft voraussetze. Begründet wird dies damit, dass zwar Mildtätigkeit entstellungsgeschichtlich mit einem karitativen Opfer in Verbindung stehen möge, ein entsprechendes Erfordernis im Gesetz aber keine Stütze finde. Vielmehr sollen auch hier die allgemeinen Grundsätze über die wirtschaftliche Betätigung steuerbegünstigter Körperschaften, die im Rahmen von Zweckbetrieben (§§ 65 bis 68 AO) und bei bloßer Vermögensverwaltung durchaus unschädlich seien, gelten (Unger in: Gosch,

Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, § 53 Rz. 12; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl., S. 234 Rz. 3.162; Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO § 53 AO Rz. 10). Der BFH scheint ebenfalls dieser Ansicht zu sei, da er im Rettungsdienstfall II bei einer Steuerbefreiung wegen Mildtätigkeit keine besonderen Maßstäbe anwendet (BFH-Urteil vom 27.11.2013 I R 17/12, BStBl II 2016, 68). Die Finanzverwaltung ist der Auffassung, dass völlige Unentgeltlichkeit der mildtätigen Zuwendung nicht verlangt werde. Die mildtätige Zuwendung dürfe nur nicht des Entgelts wegen erfolgen (AEAO zu § 53 Abs. 2). Der Senat ist der Auffassung, dass nicht jede Kinderbetreuungsleistung allein deshalb mildtätig ist, weil hilfsbedürftige Personen unterstützt werden. Mildtätigkeit liegt nach Auffassung des Senates nicht vor, wenn eine Leistung als Gegenleistung für eine marktübliche Honorierung erbracht wird. Da im Streitfall für die Kinderbetreuungsleistungen ein marktübliches Entgelt verlangt wurde, war die Leistung der Klägerin nicht mildtätig, sondern erfolgte nur, wenn und weil die Klägerin als Gegenleistung das marktübliche Entgelt erhielt.

1.2.4 Im Streitfall spricht gegen eine Anerkennung der Klägerin als gemeinnützig auch, dass gemäß § 63 Abs. 1 AO die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft 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. 127

Zweck der Klägerin ist jedoch gemäß dem Gesellschaftsvertrag ... . Der Ausdruck „mildtätig“ wird im Gesellschaftsvertrag nicht verwendet. Dies ist für die Steuerbefreiung gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG jedoch erforderlich. 128

Gemäß § 59 AO wird die Steuervergünstigung nur gewährt, wenn sich aus der Satzung ergibt, welchen Zweck die Körperschaft verfolgt, dass dieser Zweck den Anforderungen der §§ 52 bis 55 AO entspricht und dass er ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird. Dazu müssen die Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung so genau bestimmt sein, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen 129

Voraussetzungen für die Steuervergünstigung gegeben sind (§ 60 Abs. 1 Satz 1 AO; sog. formelle Satzungsmäßigkeit). Der Satzungszweck und die Art seiner Verwirklichung sind - jedenfalls, soweit ihnen kein jedermann bekanntes, begrifflich fest umrissenes gedankliches Konzept zugrunde liegt - so weit wie möglich zu konkretisieren. Zwar genügt es, dass diese Voraussetzungen auf Grund einer Auslegung der (gesamten) Satzungsbestimmungen als gegeben angesehen werden können. Jedoch muss die Satzung zweifelsfrei erkennen lassen, dass der Steuerpflichtige ausschließlich gemeinnützige Zwecke verfolgt. Insoweit bestehende Unklarheiten gehen zu Lasten dessen, der sich auf die Steuervergünstigung beruft (BFH, Urteil vom 15.11.2017 I R 39/15, BFH/NV 2018, 611, HFR 2018, 517). 130

Nach diesen Maßstäben muss sich aus einer Satzung bzw. einem Gesellschaftsvertrag eindeutig ergeben, welche steuerbegünstigten Zwecke die Gesellschaft verfolgt. Da das Gesetz zwischen gemeinnützigen und mildtätigen Zwecken unterscheidet und – wie oben dargelegt – unterschiedliche Voraussetzungen für die Anerkennung als gemeinnützig oder mildtätig erfüllt werden müssen, ist es erforderlich, dass die Verfolgung mildtätiger Zwecke in der Satzung bzw. im Gesellschaftsvertrag ausdrücklich angegeben wird (a. A. Musil in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 53 AO Tz. 12; Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 53 AO Tz. 1 und wohl auch BFH, Urteil vom 27.11.2013 I R 17/12, BStBl II 2016, 68; vorangehend FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 7.2.2012 6 K 6086/08, EFG 2012, 1088). 131

... 132

2. Da der Beklagte aus den zuvor genannten Gründen zu Recht entschieden hat, dass die Klägerin in den Streitjahren nicht gemeinnützig war, brauchte der Senat nicht zu entscheiden, ob der Beklagte zu Recht der Auffassung ist, dass die Klägerin nicht selbstlos gehandelt habe, weil ihre Tätigkeit in erster Linie auf Mehrung ihres eigenen Vermögens zur Tilgung ihrer Darlehensverpflichtungen gegenüber ihrer Anteilseignerin gerichtet gewesen sei, und insbesondere ob im Streitfall verdeckte Gewinnausschüttungen vorliegen, weil die zwischen der Klägerin und ihrer beherrschenden Gesellschafterin geschlossene Rahmenvereinbarung vom ... und die auf der Rahmenvereinbarung beruhenden Geldzahlungen nicht fremdüblich waren. Sowohl bezüglich der Regelung über die Abrechnung auf Grundlage der Selbstkosten, ohne dass eindeutig ist, wer über die Bestellung entscheidet, als auch bezüglich der Regelung über die Handlungspauschale, die bis zu 10 % der Selbstkosten betragen darf, bestehen erhebliche Zweifel an der Fremdüblichkeit.

3. Der Senat brauchte die von der Klägerin angebotenen Beweise nicht zu erheben, weil die unter Beweis gestellten Tatsachen entweder nicht entscheidungsrelevant sind oder als bewiesen unterstellt werden können. Die Behauptung, dass die Klägerin ab Beginn mit sämtlichen Plätzen nach dem KiBiz förderungsfähig gewesen sei, ist nach Auffassung des Senates nicht entscheidungsrelevant, da es auf die tatsächliche Förderung und nicht auf die Förderungsfähigkeit ankommt. 134

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

Die Revisionszulassung beruht auf § 115 Abs. 2 Nr. 1 und 2 FGO. 136