

Rechtsprechung

LEISTUNGEN EINES ORDENS AN EINE GMBH, DIE ALS HILFSGESELLSCHAFT
DES ORDENS (RECHTSTRÄGER) ZUR ERLEICHTERUNG DES RECHTSVERKEHRS
MIT GRUNDBESITZ GEGRÜNDET WURDE, UNTERLIEGEN NICHT
DER KAPITALVERKEHRSTEUER

Urteil der III. Kammer des Finanzgerichts Düsseldorf vom 30. 1. 1963

Aktenzeichen: FG III 68/59 Verk

IM NAMEN DES DEUTSCHEN VOLKES

In der Gesellschaftssteuersache der Firma H. B. & Co. GmbH, Düsseldorf, hat auf die Sprung-Berufung der Genannten — Bevollmächtigter Rechtsanwalt Dr. Heinrich Helfrich, Bonn/Rh., Coburger Str. 8, — gegen den Gesellschaftssteuerbescheid des Finanzamts Düsseldorf vom 4. November 1959 — St.-Nr. I 2 H 54 Df — die III. Kammer des Finanzgerichts Düsseldorf in der Sitzung vom 30. Januar 1963, an der teilgenommen haben:

1. Finanzgerichtsdirektor Dr. Bender als Vorsitzender
2. Finanzgerichtsrat Dr. Leister als hauptamtlicher Richter
3. Dipl.-Volkswirt Dr. Sztuka als ehrenamtlicher Richter
4. Justitiar Dr. Tilemann als ehrenamtlicher Richter
5. Kfm. Angestellter Tomuseit als ehrenamtlicher Richter

für Recht erkannt:

Der Gesellschaftssteuerbescheid des Finanzamts vom 4. November 1959 wird aufgehoben.

Die Kosten des Berufungsverfahrens trägt das Land Nordrhein-Westfalen.

Der Wert des Streitgegenstandes wird auf 14 355,— DM festgestellt.

GRÜNDE:

Die Berufungsführerin wurde als GmbH im März 1930 von vier Mitgliedern eines Ordens gegründet. Nach § 2 des Gesellschaftsvertrags ist Gegenstand des Unternehmens ausschließlich die Förderung der kirchlichen und mildtätigen Zwecke des Ordens in der Kölnischen Ordensprovinz (Rheinprovinz, Saargebiet und linksrheinisches Hessen), insbesondere durch Besitz und Verwaltung des hierfür bestimmten Grundbesitzes.

Bei einer Kapitalverkehrssteuer-Prüfung wurde festgestellt, daß beim Grundvermögen im Jahre 1950 Zugänge von 478 518,94 DM * verbucht worden waren. Die Mittel waren der Berufungsführerin von der Kölnischen Ordensprovinz zur Verfügung gestellt worden und dienten zum Wiederaufbau und zur Instandsetzung von fünf Klöstern bzw. Kirchen der Kölnischen Ordensprovinz.

* Diese Zugänge sind z. T. durch Hypothekendarlehn gedeckt, deren Passivierung aber durch das Finanzamt nicht anerkannt wurde (Anm. der Schriftleitung).

Das Finanzamt hat die zur Verfügung gestellten Mittel als gesellschaftssteuerpflichtige Leistung im Sinn des § 2 Ziff. 2 Kapitalverkehrssteuergesetz (KVStG) angesehen und durch Bescheid vom 4. November 1959 14 355,55 DM Gesellschaftssteuer gefordert.

Die Berufungsführerin bestreitet die Steuerpflicht und begehrt mit der Sprungberufung, zu der die Einwilligung des Finanzamtsvorstehers vorliegt, Freistellung von der Gesellschaftssteuer. Zur Begründung trägt die Berufungsführerin vor, sie sei weder Treuhänderin noch Organ der Kölnischen Ordensprovinz, sondern nur eine Hilfsgesellschaft, die keinen eigenen Zweck und keinen eigenen Willen habe, vielmehr nach der Satzung nur die Zwecke der Kölnischen Ordensprovinz verfolge. Die Zweckwillentheorie könne daher keine Anwendung finden. Da sie somit ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen (kirchlichen) Zwecken diene, müßten die Leistungen der Kölnischen Ordensprovinz von der Besteuerung nach § 7 KVStG ausgenommen werden. Im übrigen würden auch keine Leistungen auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung bewirkt, vielmehr handele es sich um einen Leistungsaustausch auf Grund eines Auftragsverhältnisses, weil sie der Kölnischen Ordensprovinz, die ohnehin wirtschaftliche Eigentümerin des Grundbesitzes sei, ein nach Zeit und Umfang unbeschränktes Nießbrauchrecht an dem Grundbesitz einräumen müsse. Beide Leistungen seien gleichwertig.

Demgegenüber vertritt das Finanzamt die Auffassung, die Berufungsführerin diene gemeinnützigen (kirchlichen) Zwecken nur mittelbar. Eine Steuerbefreiung nach § 7 KVStG scheidet daher aus. Die Zweckwillentheorie gehe gerade davon aus, daß mit der Errichtung einer GmbH eine Rechtspersönlichkeit mit eigenem Zweck und Willen entstehe. Außerdem handele es sich bei der Einräumung eines Nießbrauchsrechts nicht um einen Leistungsaustausch auf Grund eines neben dem Gesellschaftsverhältnis bestehenden Vertragsverhältnisses, da die GmbH juristische Eigentümerin des Grundbesitzes sei und die Mittel hierzu von der Ordensprovinz erhalte. Das Finanzamt verweist auf ein Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 26. Juni 1957 (FG III 5/55 Verk), dessen Tatbestand nach seiner Meinung dem des Streitfalles entspricht.

Die Berufungsführerin hat hierauf erwidert, das Finanzamt könne für die Annahme der nur mittelbaren Förderung gemeinnütziger Zwecke nicht auf die Bilanzen der Berufungsführerin als Beweis hinweisen, denn die Berufungsführerin führe keine Bücher und erstelle keine Jahresabschlüsse. Was dem Finanzamt vorliege, seien nur Auszüge aus den Bilanzen der Ordensprovinz. Die Berufungsführerin übe überhaupt keine Tätigkeit aus, die Grundstücksverwaltung liege ausschließlich in Händen der Kölnischen Ordensprovinz. Der Tatbestand im Streitfall könne nicht mit dem in dem vom Finanzamt angezogenen Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf verglichen werden, da in dem letzteren Fall die gegründete GmbH im Gegensatz zur Berufungsführerin die Erfassung, Verwaltung und Verwertung des Vermögens habe durchführen müssen. Abschließend weist die Berufungsführerin auf ein Schreiben des Finanzamts Düsseldorf-Süd hin, wonach die Berufungsführerin mit dem Orden eine Einheit bildet und als gemeinnützige Einrichtung im Sinn der Gemeinnützigkeitsverordnung (GemVO) anerkannt und von der Körperschaftssteuer befreit ist.

Die Berufung ist begründet.

Nach § 3 Abs. 1 KVStG unterliegt der Gesellschaftssteuer die Gewährung von Darlehen an eine inländische Kapitalgesellschaft durch einen Gesellschafter, wenn die Darlehensgewährung eine durch die Sachlage gebotene Kapitalzuführung ersetzt. Darlehen ist die Hingabe von Geld oder anderen vertretbaren Sachen seitens des Darlehnsgebers an den Darlehnsnehmer unter Verpflichtung zur Rückgabe des Empfangenen in Sachen von gleicher Art, Güte und Menge (§ 607 Bürgerliches Gesetzbuch). Es besteht weder eine Rückgabeverpflichtung der Berufsführerin, noch sind Abmachungen über Zinszahlungen bzw. Sicherheitsleistungen getroffen, so daß alle für ein Darlehen wesentlichen Merkmale fehlen. Es braucht daher auf die weiteren Voraussetzungen des § 3 KVStG nicht eingegangen zu werden.

Es wurden auch keine Leistungen auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung im Sinn des § 2 Ziff. 2 KVStG bewirkt. Zwar sind die in dieser Bestimmung genannten „weiteren Einzahlungen, Nachschüsse, Zubeußen“ nur Beispiele solcher Leistungen, es können Leistungen aller Art in Frage kommen. Die nur beispielsweise Aufzählung läßt jedoch erkennen, daß es sich bei den Leistungen um die Erfüllung gesellschaftsmäßiger Verpflichtungen handeln muß, d. h. um eine kapitalmäßige Stärkung der Gesellschaft und nicht um den Austausch von Leistungen zwischen den Gesellschaftern einerseits und der Gesellschaft andererseits (Kinnebrock, Kapitalverkehrssteuergesetz, 3. Aufl., Bem. II 1) zu § 2). Es ist davon auszugehen, daß unstreitig die Berufungsführerin lediglich zur Erleichterung des Rechtsverkehrs mit Grundbesitz von der Ordensprovinz ins Leben gerufen worden ist und daß sie nur den Zweck hat, Rechtsträger für den Grundbesitz der Ordensprovinz zu sein, die ihrerseits wirtschaftliche Eigentümerin des Grundbesitzes ist. Ebenso ist unstreitig, daß die Ordensprovinz Nutzerin des gesamten Grundbesitzes der Berufungsführerin ist und als „Gegenleistung“ hierfür — wie das Finanzamt sich in seiner Stellungnahme selbst ausdrückt — die sämtlichen Abgaben und Lasten, die auf dem Grundbesitz ruhen, trägt. Ein Entgelt erhält die Berufungsführerin nicht. Als Nutzerin des Grundbesitzes hat die Ordensprovinz eine ähnliche Stellung, wie sie der Nießbraucher hat. Die Berufungsführerin führt daher kein wirtschaftliches Eigendasein, sie handelt vielmehr bei den Um- und Wiederaufbauten sowie bei den Vertragsabschlüssen über Hypothekenaufnahmen usw. nur auf Weisung der Kölnischen Ordensprovinz als Nutzerin. Demzufolge liegt auch nur — wie die Prüfung festgestellt hat — eine einheitliche Buchführung für die Ordensprovinz und die Berufungsführerin vor, und es wird nur eine einheitliche Bilanz aufgestellt. Die Berufungsführerin übt, wie weiter festgestellt wurde, keine selbständige Tätigkeit aus, da die Verwaltungsgeschäfte durch die Verwaltung der Ordensprovinz erledigt werden. Es ist weiter zu berücksichtigen, daß nach § 2 des Gesellschaftsvertrages Gegenstand des Unternehmens ausschließlich die Förderung der kirchlichen und mildtätigen Zwecke des Ordens in der Kölnischen Ordensprovinz ist. Die Hingabe des Geldes geschieht daher nicht, um die Berufungsführerin in stand zu setzen, ihren Gesellschaftszweck zu erfüllen, da sie keinen eigenen Zweck hat, sondern die gleichen Zwecke verfolgt wie die Kölnische Ordensprovinz. Insofern unterscheidet sich der vorliegende Tatbestand wesentlich von dem dem Urteil der erkennenden Kammer vom 26. Juni 1957 zugrunde liegenden Tatbestand. Während die Berufungsführerin, wie festgestellt worden ist, keine verwaltende Tätigkeit ausübt, dies vielmehr innerhalb der Verwaltung der Ordensprovinz geschieht, so war Gegenstand des

Unternehmens der Berufungsführerin in dem genannten Urteil „die im Auftrage des Y erfolgende Erfassung des den Mitgliedern gehörenden Vermögens, die Verwaltung und Verwertung dieses und in Zukunft entstehenden Vermögens und die Vornahme von Treuhändergeschäften aller Art für den Y“. In diesem Zusammenhang heißt es daher in dem Urteil:

„Die Übertragung erfolgt im Sinn des § 2 Ziff. 2 KVG auf Grund einer „im Gesellschaftsverhältnis begründeten Verpflichtung. Denn wenn die Gründer der Berufungsführerin im § 2 des Gesellschaftsvertrags die Verwaltung usw. des Y-Vermögens als die (einzige) Aufgabe der Berufungsführerin wollten, wollten sie notwendigerweise auch die Berufungsführerin in den Stand setzen, diese Aufgabe des Erwerbens, Verwaltens und Verwertens erfüllen zu können: Sie mußten ihr deshalb die Vermögenswerte als zu Eigentum gehörig zukommen lassen“.

Bei dieser Sachlage vertritt die Kammer die Auffassung, daß die Leistungen der Ordensprovinz an die Berufungsführerin jedenfalls nicht auf Grund einer im Gesellschaftsverhältnis liegenden Verpflichtung beruhen, wobei es dahingestellt sein kann, ob der Leistungsaustausch im Rahmen eines Auftrags, einer Geschäftsführung ohne Auftrag oder eines dem Nießbrauch ähnlichen Vertrags besonderer Art stattfindet.

Selbst dann, wenn man Leistungen im Sinn des § 2 Ziff. 2 KVStG annehmen wollte, käme eine Gesellschaftssteuerpflicht nicht zur Erhebung. Nach § 7 Abs. 1 Ziff. 1 KVStG sind von der Besteuerung ausgenommen die in den §§ 2 und 3 bezeichneten Rechtsvorgänge bei inländischen Kapitalgesellschaften, die nach der Satzung und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen. Gemeinnützig im Sinn dieser Bestimmung sind nach § 17 Abs. 1 Steueranpassungsgesetz (StAnpG) solche Zwecke, durch deren Erfüllung ausschließlich und unmittelbar die Allgemeinheit gefördert wird. Als Förderung der Allgemeinheit ist insbesondere anzuerkennen die Förderung der Wissenschaft, Kunst und Religion (§ 17 Abs. 3 Ziff. 2 StAnpG). Die Voraussetzungen für die Ausnahme von der Besteuerung liegen nach Auffassung der Kammer vor. Seine gegenteilige Auffassung stützt das Finanzamt darauf, daß die D-Markeröffnungsbilanz und die Folgebilanzen nur Grundbesitz ausweisen und sich daher die tatsächliche Geschäftsführung auf den Erwerb und die Verwaltung von Grundbesitz beschränke. Das Finanzamt schließt daraus, daß keine unmittelbare gemeinnützige (kirchliche) Tätigkeit vorliege. Dem ist entgegenzuhalten, daß aus den Bilanzen der Ordensprovinz — eigene Bilanzen der Berufungsführerin liegen unstreitig nicht vor — nicht auf die tatsächliche Geschäftsführung der Berufungsführerin geschlossen werden kann. Es ist auch unstreitig, daß die Berufungsführerin den Grundbesitz nicht selbst verwaltet, sondern daß die Verwaltung durch die Ordensprovinz erfolgt. Es ist mithin nicht so, wie das Finanzamt meint, daß die tatsächliche Geschäftsführung dem im Gesellschaftsvertrag verankerten Zweck, nämlich die Förderung der kirchlichen und mildtätigen Zwecke des Ordens, widerspricht. Auf eine Anfrage des Finanzamts hat die für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit federführende Körperschaftsteuerstelle des Finanzamts Düsseldorf-Süd am 23. September 1959 mitgeteilt:

„Die Firma H. B. & Co. GmbH ist eine sogenannte Hilfsgesellschaft des Provinzialrats des Ordens, das als gemeinnützige Einrichtung im Sinne der Gemeinnützigkeitsverordnung von 24. Dezember 1953 anerkannt und nach § 4 Abs. 1 Ziff. 6 Körperschaftssteuergesetz seit Jahren von der Körperschaftsteuer befreit ist. Eine besondere Anerkennung bzw. Steuerbefreiung der GmbH ist nicht erforderlich. Nach den vom damaligen Hauptort Köln auf Grund der am 15. und 16. Februar 1938 im Reichsfinanzministerium stattgefundenen Fachprüferbesprechung aufgestellten Prüfungsanweisungen gilt für die Besteuerung der Orden die Einheitstheorie“.

In den vom Finanzamt Düsseldorf-Süd angezogenen Anweisungen wird folgendes ausgeführt:

„Fast alle Orden haben sich juristische Personen (AG, GmbH, e. V. usw.) angegliedert. Diese juristischen Personen sind immer unselbständig. Es ist weder ein Treuhandverhältnis noch Organgesellschaft anzunehmen; auch das Schachtelprivileg ist abzulehnen. Die angegliederten juristischen Personen sind vielmehr nur als Hilfsgesellschaften, als unselbständige Abteilungen der Einheit (Einheitstheorie) zu behandeln“.

Die Kammer schließt sich dieser Auffassung an. Nach alledem mußte der Steuerbescheid aufgehoben werden.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 309 Reichsabgabenordnung.

Dr. Bender

Dr. Leister