

# VOLLTEXTSERVICE

## *Spendenrecht: Verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) versus Spende*

*FG Hessen, Urteil v. 03.09.2013 – Az. 4 K 965/11*

### **Tatbestand**

Die Beteiligten streiten darüber, ob die Klägerin im Streitjahr (2007) eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 18 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) steuerbefreite Wirtschaftsförderungsgesellschaft war.

Die Klägerin ist eine in 2001 gegründete GmbH, die beim Amtsgericht unter der Nummer HRB im Handelsregister eingetragen ist. Am Stammkapital der Klägerin waren im Streitjahr die Stadt 1 mit 60 % sowie die A-GmbH mit 40 % beteiligt. Gesellschaftsvertraglicher Unternehmensgegenstand war im Streitjahr „die Förderung der Gewerbeansiedlung im Gebiet der Stadt 1, die Entwicklung von Gewerbegebieten bis zur Baureife und der Verkauf an den Nutzer, der An- und Verkauf von bebauten Grundstücken, die Durchführung von Umliegungs- und Erschließungsmaßnahmen und die Durchführung von Bauvorhaben für eigene Rechnung“. Im Einzelnen wird zu dem im Streitjahr geltenden Gesellschaftsvertrag auf Bl. ff. des Sonderbandes verwiesen. Zu der im Dezember 2008 geänderten Fassung des Gesellschaftsvertrages wird auf Bl. ff. des Sonderbandes verwiesen. Entsprechend des Unternehmensgegenstandes bestand auch die tatsächliche Tätigkeit der Klägerin jedenfalls in den Jahren bis 2007 in der Durchführung von Erschließungsmaßnahmen. Insbesondere hatte sich die Klägerin in einem öffentlich-rechtlichen Vertrag vom 11.10.2005 gegenüber der Stadt 1 verpflichtet, die Planung und Herstellung der Erschließung des Gewerbegebiets „G“ im Sinne des § 127 des Baugesetzbuches (BauGB) sowie des landschaftspflegerischen Eingriffsausgleichs durchzuführen. Im Einzelnen wird zum Inhalt des Vertrags auf die Akten verwiesen (Bl. ). Im Rahmen dieser Tätigkeit erwarb die Klägerin Grundstücke. Die Erschließungsmaßnahmen umfassten im Wesentlichen öffentliche Straßen, Wege und Plätze einschließlich Sammelstraßen, Parkplätze und Grünanlagen, öffentliche Wasserversorgungs- und Abwasseranlagen und die Errichtung des Kreisverkehrs zur Anbindung an eine Landesstraße. Die Kosten für die Durchführung dieser Maßnahmen gingen zu Lasten der Klägerin. Die Klägerin war ihrerseits aber berechtigt und verpflichtet, sich über den Verkauf der in dem Gewerbegebiet befindlichen Grundstücke angemessen zu refinanzieren.

In den Jahren 2001 bis 2005 erzielte die Klägerin zunächst Jahresfehlbeträge. In den Jahren 2002 und 2005 leistete die Klägerin an die Freiwillige Feuerwehr Stadt 1 Spenden i.H.v. 100,00 Euro (2002) bzw. 2.000,00 Euro (2005).

### **WINHELLER**

#### **Rechtsanwaltsgesellschaft mbH**

Europa-Allee 22, 60327 Frankfurt am Main

Tel.: +49 (0)69 76 75 77 80

Fax: +49 (0)69 76 75 77 810

E-Mail: [info@winheller.com](mailto:info@winheller.com)

Internet: [www.winheller.com](http://www.winheller.com)

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin

Hamburg | München

Aufgrund der Gewinne aus dem Verkauf von Grundstücken im Gewerbegebiet „G“ erzielte die Klägerin sodann im Jahr 2006 und im Streitjahr erstmals Jahresüberschüsse i.H.v. 349.150,36 € (2006) bzw. 2.055.855,95 € (2007).

Im Jahresabschluss 2007 berücksichtigte die Klägerin als Aufwendungen unter anderem „Zuwendungen, Spenden“ in Höhe von 105.950 €, die auf folgenden Zahlungen beruhen:

a) 100.000 Euro zugunsten der Stadt 1

Die Klägerin zahlte am 18.12.2007 100.000 € an die Stadt 1. Hierbei handelte es sich um den Zuschuss zur Anschaffung eines Hubrettungsgeräts durch die Stadt 1. Das Hubrettungsgerät wurde der Freiwilligen Feuerwehr Stadt 1 überlassen und von dieser genutzt. Die Anschaffungskosten betragen insgesamt ca. 450.000 €. Das Land Hessen gewährte keinen Zuschuss, weil hinsichtlich des vorherigen im Jahr 1992 angeschafften Feuerwehrfahrzeugs die übliche technische Nutzungsdauer noch nicht erreicht war. Das alte Fahrzeug war jedoch wegen der Einsätze für den Bauhof technisch bereits abgenutzt und musste aus dem Feuerwehrdienst gestellt werden. Es wurde nach der Anschaffung des neuen Fahrzeugs weiterhin für den Bauhof genutzt.

Nach der Anschaffung des neuen Hubrettungswagens veröffentlichte die Klägerin auf Ihre Homepage eine Mitteilung mit der Überschrift „Florian Stadt 1 38 in Dienst gestellt“. Darin heißt es unter anderem, der neue Teleskopgelenkmast unterstütze die Feuerwehrleute durch eine Vielzahl technischer Raffinessen und nicht zuletzt durch einen Rettungskorb, der in einer Höhe von 30 m sogar Rollstühle aufnehmen könne. Für Investoren sei interessant, dass die Freiwillige Feuerwehr Stadt 1 durch diese Neuanschaffung für nahezu alle Einsatzszenarien gerüstet sei. Mit dem neuen Fahrzeug könne das Personal der Stadt1-er Feuerwehr auch zukünftig allen Stadt1-er Bürgerinnen und Bürgern, aber auch den ansässigen Unternehmen schnelle und professionelle Hilfe gewähren. Im Einzelnen wird zum Inhalt dieser Mitteilung auf Bl. des Sonderbandes verwiesen. Das neue Fahrzeug kam nach Angaben der Klägerin ausschließlich für die Feuerwehr zum Einsatz.

Über den Zuschuss i.H.v. 100.000 Euro stellte der Magistrat der Stadt 1 unter dem Datum 21.12.2007 der Klägerin eine Bestätigung über Zuwendungen im Sinne des § 10b des Einkommensteuergesetzes (EStG) an inländische juristische Personen des öffentlichen Rechts aus. In der Bestätigung heißt es, dass die Zuwendung nur für Rettung aus Lebensgefahr verwendet werde.

b) 250 Euro an den Angelsportverein Stadt 1 e.V.

Die Klägerin zahlte ferner 250 € an den Angelsportverein Stadt 1 e.V. Der Verein stellte hierüber eine Zuwendungsbestätigung gemäß § 10b EStG aus. In der Bestätigung heißt es, dass der Verein wegen der Förderung des Naturschutzes und der Landschaftspflege als gemeinnützig anerkannt sei.

c) 1.500 Euro an den Kanarienzüchter-, Vogelfreunde- und Vogelschutzverein Stadt1 e.V.

Die Klägerin zahlte 1.500 € an den Kanarienzüchter-, Vogelfreunde- und Vogelschutzverein Stadt 1 e.V. In der hierüber vom Verein gemäß § 10b EStG ausgestellten Zuwendungsbestätigung heißt es, dass der Verein wegen der Förderung des Tierschutzes von der Körperschaftsteuer befreit sei.

d) 4.000 Euro an den Verein zur Förderung der Kunst und Kultur Stadt 1

Die Klägerin zahlte ferner 4.000 € an den Verein zur Förderung der Kunst und Kultur Stadt 1. Hierüber stellte der Verein eine Zuwendungsbestätigung gemäß § 10b EStG aus. Darin heißt es, dass der Verein wegen Förderung von Kunst und Kultur als gemeinnützig anerkannt und steuerbefreit sei.

e) 200 Euro an den Heimat- und Kulturverein e.V. Stadt 1

Die Klägerin zahlte 200 € an den Heimat- und Kulturverein Stadt 1. Hierüber stellte der Verein eine Zuwendungsbestätigung gemäß § 10b EStG aus, nach der der Verein wegen der Förderung der Heimatpflege von der Körperschaftsteuer befreit sei.

Im Einzelnen wird zum Inhalt der unter a) bis e) genannten Zuwendungsbestätigungen auf die Akten (Bl. ff. des Sonderbandes ) verwiesen.

Die Klägerin zahlte in den Jahren 2008 und 2009 an die Stadt 1 Provisionen für eine von der Stadt 1 zugunsten der Klägerin gewährte Bürgschaft. Der Bürgschaft diene als Sicherheit für eine der Klägerin seitens der BANK eingeräumte Kreditlinie i.H.v. 15 Mio DM. Die Klägerin zahlte die insoweit ausstehenden Darlehen bis zum 18.08.2008 vollständig an die BANK zurück. Dennoch zahlte die Klägerin auch für den Zeitraum nach dem 18.08.2008 und auch für 2009 an die Stadt 1 weitere Bürgschaftsprovisionen. Insoweit ist zwischen den Beteiligten unstreitig, dass – unter Berücksichtigung eines weiteren von der BANK gewährten und mit der Bürgschaft besicherten Darlehens – die Klägerin i.H.v. 25.564,59 Euro (2008) bzw. 76.693,78 Euro (2009) nicht geschuldete Provisionen an die Stadt 1 gezahlt hat. Darüber hinaus stellte die Klägerin 2008 weitere Mitarbeiter ein und erweiterte ihre Tätigkeit. Sie bot nunmehr unter anderem einen Konferenzservice an. Die Klägerin unterstützte ferner finanziell zwei Veranstaltungen der Stadt 1, zum einen 2008 einen europaweiten Wettbewerb zur Verbesserung des Wohn- und Arbeitsumfelds und zur Steigerung der Lebensqualität mit dem Titel „Wettbewerb A“ und zum anderen 2009 die Benefizveranstaltung „B“. Im Jahr 2010 verlegte die Klägerin ihre Geschäftsleitung in das Obergeschoss eines von ihr neu erworbenen Gebäudes (Straße 2, Stadt 1). Das Untergeschoss des Gebäudes wurde als Gaststätte genutzt und von der Klägerin langfristig an den Betreiber der Gaststätte verpachtet. Nicht an die Gaststätte vermietete Teile des erworbenen Gebäudes bot die Klägerin zudem für Tagungen, Konferenzen, Trauungen und Familienfeiern an. Zwischen den Beteiligten ist zwischenzeitlich unstreitig, dass auf Grund der nicht geschuldeten Bürgschaftszahlungen und der anderen hinsichtlich der Jahre 2008 bis 2010 geschilderten Umstände für 2008 bis 2010 die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG nicht vorlagen.

Hinsichtlich der Jahre 2001 bis 2006 war die Klägerin zunächst erklärungsgemäß als unbeschränkt steuerpflichtige, nicht steuerbefreite Körperschaft zur Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer veranlagt worden. Entsprechend stellte der Beklagte zum 31.12.2006 den verbleibenden Verlustabzug zur Körperschaftsteuer i.H.v. 165.810 fest (siehe im Einzelnen der zuletzt auf den 31.12.2006 ergangene Feststellungsbescheid vom 01.11.2007 = Bl. der Körperschaftsteuerakten 2001-2006). Nachdem die Klägerin im Jahr 2008 die Erteilung einer verbindlichen Auskunft (siehe im Einzelnen Bl. ff. des Sonderbandes ) beantragt und in dem Antrag erstmals gegenüber dem Beklagten die Ansicht vertreten hatte, dass sie nach § 5 Nr. 18 KStG und § 3 Nr. 25 Gewerbesteuergesetz (GewStG) von der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer befreit sei, erließ der Beklagte am 05.01.2009 Änderungsbescheide für 2003, worin der 2003 erzielte Verlust nicht mehr berücksichtigt wurde. Dies begründete der Beklagte in einer Anlage zum Änderungsbescheid damit, dass nach dem „derzeitigen“ Sachstand davon auszugehen sei, dass die Klägerin mit ihrer Tätigkeit unter die Steuerbefreiungsvorschrift des § 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG falle. Die Herabsetzung der zum 31.12.2003 festgestellten Verlustvorträge nahm der Beklagte indes nicht zum Anlass, die Bescheide zum 31.12.2004

bis 31.12.2006 über die Feststellungen des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer und des vortragsfähigen Gewerbeverlustes (zum 31.12.2006 zuletzt i.H.v. 165.810 Euro) zu ändern.

Denn der Beklagte war zwischenzeitlich im Rahmen der Prüfung des Antrags auf verbindliche Auskunft und im Zuge der Veranlagungsarbeiten für das Streitjahr zu der Ansicht gelangt, dass die Steuerbefreiung nicht zu gewähren sei. Der Beklagte hielt daher in einem handschriftlichen Aktenvermerk vom 03.11.2009 fest, dass trotz der Änderung des auf den 31.12.2003 ergangenen Feststellungsbescheids keine Änderung für 2004 vorzunehmen sei, weil die Bescheide zum 31.12.2004 ff. inhaltlich den gesetzlichen Vorgaben für nicht steuerbefreite Körperschaften entsprächen.

Inzwischen hatte die Klägerin in den am 29.12.2008 bei dem Beklagten eingegangenen Steuererklärungen für 2007 ebenfalls die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG geltend gemacht, indem sie auf dem Vordruck für unbeschränkt steuerpflichtige und nicht steuerbefreite Körperschaften nicht den für 2007 im Jahresabschluss ohne Abzug von Gewerbesteueraufwand ausgewiesenen Jahresüberschuss (2.055.855,95 Euro), sondern einen steuerpflichtigen Steuerbilanzgewinn i.H.v. 0 € angab. Den Steuererklärungen waren die der Klägerin gemäß § 10b EStG erteilten Zuwendungsbestätigungen (siehe oben a) bis e)) nicht beigelegt. Am 17.03.2009 gab die Klägerin zudem eine Erklärung zur Körperschaft- und Gewerbesteuerpflicht von Wirtschaftsförderungsgesellschaften für das Streitjahr ab. Zu dem Inhalt der Steuererklärungen und zum Inhalt des ebenfalls vorgelegten Jahresabschlusses 2007 wird im Einzelnen auf die Akten verwiesen (Bl. ff. und Bl. ff. der Körperschaftsteuerakte bzw. Bilanzheft). Der Beklagte erließ am 16.11.2009 Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbescheide für 2007 und – jeweils i.H.v. 0 Euro – Bescheide auf den 31.12.2006 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer bzw. über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes. In den Bescheiden lehnte der Beklagte die Anerkennung der Klägerin als nach § 5 Nr. 18 KStG steuerbefreite Körperschaft ab und ging deshalb entsprechend des von der Klägerin vorgelegten Jahresabschlusses von einem Steuerbilanzgewinn i.H.v. 2.055.855 Euro aus.

Ferner erkannte der Beklagte die Zahlungen an die Stadt 1 sowie an die Vereine i.H.v. 105.950 Euro als abziehbare Spenden an und forderte die Klägerin zur Nachreichung der Zuwendungsbestätigungen auf. Die Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung. Die Ablehnung der Steuerbefreiung begründete der Beklagte damals damit, dass Nachweise zur zweckgebundenen Verwendung des Vermögens und der Überschüsse nicht eingereicht worden seien. Ferner hielt der Beklagte für zweifelhaft, dass die Klägerin ausschließlich nach § 5 Nr. 18 KStG begünstigte Tätigkeiten ausgeübt habe. Im Einzelnen wird zum Inhalt der Steuerbescheide und der in einer gesonderten Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid 2007 beigelegten Erläuterungen auf die Akten verwiesen (Bl. ff. der Gerichtsakte und Bl. der Körperschaftsteuerakte).

Gegen die vorgenannten Bescheide legte die Klägerin mit Schreiben ihres damaligen Bevollmächtigten vom 20.11.2009 Einspruch ein und begründete diesen damit, dass sie im Streitjahr gemäß §§ 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG, 3 Nr. 25 GewStG steuerbefreit sei. Dem Einspruch war unter anderem ein „Tätigkeits- und Sachstandsbericht, Ausblick (Stand Februar 2009)“ der Klägerin beigelegt (im Einzelnen Bl. ff. hinter der Lasche „Einspruch...“ im Sonderband) beigelegt.

Entsprechend der von der Klägerin hilfsweise geltend gemachten Berücksichtigung einer gewinnmindernden Gewerbesteuerrückstellung erließ der Beklagte am 12.07.2010 geänderte, weiterhin unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehende Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbescheide, worin es eine Gewerbesteuerrückstellung in Höhe von 267.795 Euro gewinnmindernd berücksichtigte. Der Vorbehalt der Nachprüfung blieb bestehen. Nunmehr war für 2007 Körperschaftsteuer i.H.v. 405.760 Euro und ein Gewerbesteuermessbetrag i.H.v. 81.150 Euro festgesetzt. Neue Feststellungsbescheide ergingen nicht. Im Einzelnen wird zum Inhalt der Änderungsbescheide vom 12.07.2010

auf die Akten (Bl. ff. der Körperschaftsteuerakte und Bl. der Gewerbesteuerakten) verwiesen. In den Erläuterungen der Änderungsbescheide wies die Klägerin auf die Möglichkeit einer Verböserung im Rahmen des Einspruchsverfahrens hin. Tatsächlich erhöhte der Beklagte sodann in der Einspruchsentscheidung vom 14.03.2011 die Körperschaftsteuer 2007 auf 427.219 Euro und den Gewerbesteuermessbetrag 2007 auf 85.440 Euro und wies die Einsprüche als unbegründet zurück. Diese Erhöhungen ergaben sich daraus, dass der Beklagte dem Gewinn eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) nach § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG in Höhe von 100.000 € hinzurechnete und – entsprechend des Hebesatzes der Gemeinde 1 i.H.v. 330 % und unter Berücksichtigung des zum 31.12.2006 festgestellten vortragsfähigen Gewerbeverlustes – nunmehr eine Gewerbesteuerrückstellung i.H.v. insgesamt 281.959 Euro (statt vorher 267.795 Euro) berücksichtigte. Der Beklagte begründete dies damit, dass die von der Klägerin ausgeübten Tätigkeiten zwar die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 18 Satz 1 KStG erfüllten und insbesondere die Erschließungsmaßnahmen entsprechend des BMF-Schreibens vom 04.01.1996 (BStBl I 1996, 54) eine begünstigte Tätigkeit seien. Die Klägerin habe jedoch mit den Zuwendungen an die Stadt 1 und an die Vereine i.H.v. insgesamt 105.950 Euro gegen § 5 Abs. 1 Nr. 18 Satz 2 KStG verstoßen. Bei der Zahlung an die Stadt 1 handele es sich ferner um eine verdeckte Gewinnausschüttung. Deshalb komme insoweit auch kein Spendenabzug in Betracht. Die Zahlungen an die Vereine i.H.v. 5.950 Euro wurden hingegen weiterhin als abziehbare Spenden berücksichtigt. Im Einzelnen wird zum Inhalt der Einspruchsentscheidung vom 14.03.2011 und der beigefügten Ermittlung der festgesetzten Körperschaftsteuer und des festgesetzten Gewerbesteuermessbetrags auf die Akten (Bl. ff. des Sonderbandes) verwiesen.

Mit der Klage verfolgt die Klägerin ihr Ziel weiter, für 2007 die Steuerbefreiung als Wirtschaftsförderungsgesellschaft zu erlangen. Die Klägerin begründet dies zum einen damit, dass der Freistellungsbescheid für das Jahr 2003 unverändert gültig sei und einen Vertrauenstatbestand geschaffen habe. Zum anderen ist die Klägerin der Ansicht, dass die Zahlungen an die Stadt 1 und die Vereine in Höhe von 105.950 € keine steuerbefreiungsschädliche Verwendung von Mitteln dargestellt habe. Entgegen der Auffassung des Beklagten habe die Klägerin der Stadt 1 den Zuschussbetrag in Höhe von 100.000 € nicht endgültig überlassen. Vielmehr habe es sich um eine zweckgebundene Zuwendung gehandelt. Sie stelle daher einen Vermögenswert der Klägerin zur Mitnutzung für Zwecke bzw. im Interesse der Klägerin dar. Die Anschaffung des Hubwagens habe ferner einen deutlich höheren Wert der Gewerbegrundstücke im Gebiet „G“ ergeben. Denn dadurch seien höhere Bauten und deshalb eine größere Ausnutzung der Grundstücke realisierbar gewesen. Dieser Vorteil habe eine höhere Verwertbarkeit durch höhere Grundstücksverkaufspreise gewährleistet. Denn der Bebauungsplan für das Gewerbegebiet sei unter der Prämisse aufgestellt worden, dass die Stadt über ein Hubrettungsfahrzeug verfüge. Dadurch sei für Gebäude mit einer Höhe von mehr als 7 m eine Herabsetzung der Brandschutzaufgaben verbunden gewesen. Zielrichtung der Anschaffung des größeren Hubrettungswagens sei aber gerade gewesen, das Gewerbegebiet attraktiver zu machen. Es sei unschädlich, wenn dabei auch eine Förderung artfremder Zwecke unvermeidlich mitbegünstigt werde.

Die Zuwendung an die Stadt 1 sei wegen der Zweckbindung für steuerbegünstigte Zwecke auch keine schädliche Gewinnausschüttung, weil die vorrangigen und spezielleren Regelungen des § 58 Nr. 2 AO einschlägig seien. Ersatzweise ergebe sich entsprechend § 58 Nr. 10 AO, dass eine nach § 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG steuerbefreite Körperschaft unter bestimmten Voraussetzungen Zuschüsse – hier in Form der Mehrkosten des größeren Hubrettungswagens – gewähren dürfe. Unter Hinweis auf die BFH-Rechtsprechung zur Gemeinnützigkeit meinte die Klägerin ferner, dass keine über mehrere Jahre verstetigte Bevorzugung der Stadt 1 vorliege. Darüber hinaus könnten auch unentgeltliche Zuwendungen betrieblich veranlasst sein. Soweit der Beklagte bemängelte, dass hinsichtlich der Werthaltigkeit des Nutzens für die Klägerin keine im Vorhinein getroffene wirksame und aussagekräftige Vereinbarungen, Unterlagen oder Berechnungen vorlägen, treffe dies nicht zu. Denn die Klägerin habe mit Schreiben vom 20.12.2006 der Stadt 1 den Vorschlag mit dem Zuschuss in Höhe von 100.000 € unterbreitet. Hierzu habe die Klägerin vorab

recherchiert, in welcher Höhe eine Landesförderung bei Anschaffung eines Hubrettungswagens für nur 350.000 € entsprechend der eigenen Belange der Stadt 1 anerkannt worden wäre und welche Investition ohne die Belange der Klägerin erforderlich gewesen wäre. Der Beschluss, der Stadt eine finanzielle Zuwendung in Höhe von 100.000 € für die Anschaffung des Hubrettungsgeräts zur Verfügung zu stellen, sei im Protokoll der Gesellschafterversammlung und des Aufsichtsrats der Klägerin am 08.12.2006 nachvollziehbar dokumentiert und dort seien auch die Voraussetzungen zur Verwendung und Auszahlung definiert worden.

Die Stadt 1 sei zudem nur verpflichtet gewesen sei, einen Brandschutz zu gewährleisten, der den Mindestanforderungen entspreche. Hierfür hätte die Anschaffung eines Hubrettungswagen für 350.000 € ausgereicht. Nach dem Hessischen Gesetz über den Brandschutz hätte die Stadt 1 spezielle, mit höheren Kosten verbundene Brandschutzauflagen auf die einzelnen Betriebe/Einrichtungen verlagern können und nicht unbedingt eine entsprechende Technik auf eigene Kosten vorhalten müssen. Die Anschaffung des größeren Hubrettungswagens sei daher eine freiwillige Mehranschaffung der Stadt 1 gewesen und keine die Steuerbefreiung gemäß § 5 Nr. 18 KStG ausschließende Spende. Wenn die Stadt bestimmte Aufgaben des Brandschutzes auf die Klägerin als damalige Inhaberin der Gewerbegrundstücke verlagert hätten, hätte sich die Klägerin dem nicht entziehen können. Insoweit sei die Bezuschussung für die Klägerin die deutlich wirtschaftlichere Alternative gewesen.

Bei den Spenden an den Angelsportverein und den Vogelschutzverein habe es sich um landschaftspflegerische Maßnahmen gehandelt, die aufgrund der Erschließung und Bebauung des Gewerbegebietes „G“ erforderlich gewesen seien. Der Kunst- und Kulturverein und der Heimatverein hätten verschiedene Innenstadtveranstaltungen durchgeführt, die der Förderung der örtlichen Wirtschaft, insbesondere von Gastronomie und Einzelhandel gegolten hätten. Im Gegenzug hätten die Vereine Werbebanner für die Klägerin aufgestellt. Letztlich habe es sich um Sponsoringausgaben gehandelt.

Die Zahlungen i.H.v. insgesamt 105.950 € lägen zudem unter der Unwesentlichkeitsgrenze. Diese betrage 1,25 %, eventuell sogar mindestens 5 % der Umsätze. Wenn man die Zuwendungen an die Stadt 1 auf sechs Jahre verteile, ergäbe sich eine schädliche Mittelverwendung i.H.v. maximal 0,545 % der Umsätze. Selbst wenn aber eine Unwesentlichkeitsgrenze nicht anzuerkennen sein sollte, wäre aufgrund der Geringfügigkeit des Verstoßes die Steuerbefreiung nicht rückwirkend abzuerkennen. Vielmehr wäre entsprechend der Regelung zum Gemeinnützigkeitsrecht mittels Auflagen vorzugehen, um sicherzustellen, dass die Gesellschaft für den relevanten Zeitraum die Voraussetzungen der Steuerbefreiungsregelung einhalte. Nur bei schwerwiegenden anderen Verstößen sei der Entzug der Steuerbefreiung vorzunehmen.

Die Steuerbefreiung im Jahr 2007 entfalle auch nicht deshalb, weil in den Jahren 2008 bis 2010 die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG nicht erfüllt worden seien. Denn ein Verstoß gegen § 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG in den Folgejahren lasse die Steuerbefreiung rückwirkend entfallen, wenn – was vorliegend nicht der Fall gewesen sei – die steuerfrei erzielten Gewinne in späteren Jahren steuerbefreiungsschädlich verwendet worden wären.

Die Klägerin beantragt,

die Körperschaftsteuer- und Gewerbesteuermessbescheide 2007 vom 14.03.2011 in der Fassung der Einspruchsentscheidung vom 14.03.2011 dahingehend abzuändern, dass die Körperschaftsteuer 2007 und der Gewerbesteuermessbetrag 2007 auf 0 € festgesetzt werden, die Bescheide vom 16.11.2009 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrag zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2007 und über die gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31.12.2007 dahingehend abzuändern, dass der verbleibende Verlustvortrag zur

Körperschaftsteuer und der vortragsfähiger Gewerbeverlust in Höhe von 165.810 € festgestellt werden, die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Die Klägerin habe durch die an die Gesellschafterin geleistete Zahlung in Höhe von 100.000 Euro und die Spendenzahlung an die Vereine in Höhe von insgesamt 5.950 € gegen die Vorgaben zur Überschussverwendung nach § 5 Abs. 1 Nr. 18 Satz 2 KStG verstoßen. Die Zahlung an die Stadt 1 stelle bezogen auf die Reduzierung der Brandschutzaufgaben – wenn überhaupt – nur mittelbar eine Wirtschaftsförderung dar. Unmittelbar komme die Investition dem Brandschutz in der Stadt 1 und der hierzu verpflichteten Stadt 1 zugute, da das Hubrettungsfahrzeug mit seinen Einsatzmöglichkeiten im gesamten Stadtgebiet der Allgemeinheit diene. Ferner stelle die Zuwendung eine verdeckte Gewinnausschüttung dar. Da in der Zuwendung zur Bezuschussung des Kaufs allenfalls mittelbar ein Beitrag zur Wirtschaftsförderung gesehen werden könne, hätte ein fremder Geschäftsführer diese Zahlung nicht vorgenommen. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter hätte nur Zahlungen verfügt, die ausschließlich dem Gewerbegebiet zugute kommen und direkt zur Wirtschaftsförderung beitragen. Der eigentliche Grund der Zahlung sei in dem Gesellschaftsverhältnis begründet. Die Zahlungen an die Vereine seien gemäß den Zuwendungsbescheinigungen zur Förderung der Allgemeinheit, nämlich zur Förderung des Naturschutzes, des Tierschutzes, der kulturellen Zwecke bzw. der Heimatpflege erfolgt. Die Vereine hätten keine entgeltlich erbrachten Leistungen abgerechnet. Die entsprechenden Zahlungen könnten daher nicht als ausschließlich und unmittelbar wirtschaftsfördernd im Sinne der fraglichen Steuerbefreiungsvorschrift angesehen werden. Die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG seien für diese Zuwendungen daher ebenfalls nicht erfüllt. Infolge der Zuwendungsbescheinigungen sei jedoch der Spendenabzug in Höhe von 5.950 € zulässig.

Der Umstand, dass der Beklagte in den geänderten Bescheiden für 2003 die Steuerbefreiung nach § 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG berücksichtigt habe, begründe nach dem Prinzip der Abschnittbesteuerung entgegen der Ansicht der Klägerin keinen Vertrauensschutz für das Streitjahr. Soweit die Klägerin den Vertrauensschutz mit einer Außenprüfung für die Jahre 2004 bis 2006 begründe, decke sich dies nicht mit den Steuerakten. Nach Aktenlage sei lediglich für das 2. Quartal 2007 eine Umsatzsteuer-Sonderprüfung durchgeführt worden. Die reguläre Außenprüfung habe erstmals mit dem Veranlagungszeitraum 2008 begonnen.

Ergänzend wird zum Vortrag der Beteiligten auf die Akten und auf die Protokolle der Sitzungen am 24.05.2013 und am 03.09.2013 verwiesen. In der Sitzung am 03.09.2013 hat das Gericht durch die Vernehmung der Zeugen Z1 und Z2 Beweis erhoben und die Vernehmung aufgezeichnet.

Dem Gericht lagen 12 Bände Verwaltungsakten vor. Diese waren Gegenstand des Verfahrens.

### **Entscheidungsgründe**

Die Klage hat keinen Erfolg.

Die Klage ist unbegründet, weil die Klägerin im Streitjahr nicht gemäß §§ 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG, 3 Nr. 25 GewStG steuerbefreit war und der Beklagte zu Recht die Zuwendung an die Stadt 1 i. H. v. 100.000 Euro als verdeckte Gewinnausschüttung i. S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG (vGA) und nicht als abzugsfähige Spende gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 2

KStG berücksichtigt hat. Die angefochtenen Bescheide sind daher rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

1. Der Steuerbefreiung der Klägerin gemäß §§ 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG, 3 Nr. 25 GewStG stehen die insoweit schädlichen Zuwendungen an die Stadt 1 und an die Vereine entgegen.

a) Gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 18 Satz 1 KStG und § 3 Nr. 25 GewStG in der für das Streitjahr geltenden Fassung sind von der Körperschaft- bzw. Gewerbesteuer Wirtschaftsförderungsgesellschaften befreit, deren Tätigkeit sich auf die Verbesserung der sozialen und wirtschaftlichen Struktur einer bestimmten Region durch Förderung der Wirtschaft, insbesondere durch Industrieansiedlung, Beschaffung neuer Arbeitsplätze und Sanierung von Altlasten beschränken, wenn an ihnen überwiegend Gebietskörperschaften (hier die Stadt 1) beteiligt sind. Voraussetzung für die Steuerbefreiung ist nach Satz 2 der genannten Vorschrift ferner, dass das Vermögen und etwa erzielte Überschüsse nur zur Erreichung des in Satz 1 genannten Zweckes verwendet werden.

§ 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG begünstigt seinem Wortlaut nach Tätigkeiten, die sich darauf „beschränken“, d.h. ausschließlich darauf abzielen, die soziale und wirtschaftliche Struktur einer Region durch Förderung der Wirtschaft zu verbessern (BFH, Urteil vom 3. August 2005 – I R 37/04 –, BFHE 211, 117, BStBl II 2006, 141). Eine Förderung der Wirtschaft ist insbesondere in den genannten Fällen der Industrieansiedlung, Beschaffung neuer Arbeitsplätze und der Sanierung von Altlasten gegeben. Der Katalog dieser Beispielfälle ist zwar nicht abschließend; damit sind vergleichbare gleichgerichtete Maßnahmen nicht von der Begünstigung ausgeschlossen (vgl. BT Drucks 12/4487, S. 61; Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 26.02.2003 I R 49/01, BFHE 202, 97, BStBl II 2003, 723). Voraussetzung ist aber eine „Förderung der Wirtschaft“. Dieses nach der BFH-Rechtsprechung den genannten Beispielfällen übergeordnete Erfordernis ist der Gesetzesformulierung eindeutig zu entnehmen und unverzichtbar. Bei den unbenannten Tätigkeiten muss es sich um eine Tätigkeit mit der gleichen Zielrichtung wie die Katalogtätigkeiten handeln. Da nur Unternehmen, die sich aus eigener Kraft am Markt behaupten können, dauerhafte Arbeitsplätze schaffen und die Wirtschaftsstruktur einer bestimmten Region nachhaltig verbessern, sind von der Steuerbegünstigung nur fördernde Maßnahmen zur Belebung der Wirtschaft und Verbesserung der Infrastruktur erfasst. Hiervon ist grundsätzlich nur dann auszugehen, wenn es sich um sachlich und zeitlich eng umrissene Hilfeleistungen zur Ansiedlung von neuen Unternehmen oder der Erweiterung von bestehenden Unternehmen handelt.

b) Nach diesen Grundsätzen erfüllen die im Streitjahr an die Stadt 1 und die Vereine geleisteten Zahlungen die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG nicht, weil sie nicht im Zusammenhang mit zeitlich und sachlich eng umrissenen Maßnahmen zur Ansiedlung oder Erweiterung von Unternehmen standen und die Wirtschaft nicht unmittelbar förderten. Insbesondere fehlt ein unmittelbarer und ausschließlicher Zusammenhang mit den (Erschließungs-) Maßnahmen im Gewerbegebiet „G“.

aa) Dass die Bezuschussung des Hubrettungswagen die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG nicht erfüllt, folgt im Wesentlichen daraus, dass damit in erster Linie die Stadt 1 bezuschusst wurde und insoweit allenfalls eine – nicht eng umgrenzte – mittelbare Förderung der Wirtschaft vorliegt. Wie sich aus der eigenen Mitteilung der Klägerin auf ihre Homepage und aus der Vernehmung der Zeugen Z1 und Z2 ergibt, ersetzte das Fahrzeug ein 1992 angeschafftes Rettungsfahrzeug und diente daher allgemein der Rettung im Gebiet der Stadt 1. Die Neuanschaffung war notwendig geworden, weil das alte Fahrzeug auch für den Bauhof genutzt worden war und das Fahrzeug daher – wie der Zeuge Stadtbrandinspektor Z1 es plastisch ausdrückte –, „fertig“, d.h. nicht mehr für den Feuerwehrdienst zu gebrauchen war. Die Förderung zielte daher zur Überzeugung des Gerichts in erster Linie darauf ab, der Stadt 1 die Ersatzbeschaffung eines neuen zeitgemäßen Feuerwehrfahrzeugs zu ermöglichen, um dadurch den allgemeinen

Brandschutz in 1 zu verbessern. Dafür spricht auch, dass die Klägerin eine Zuwendungsbestätigung erhielt, in der die Lebensrettung als Zweck des Zuschusses ausgewiesen war. Dies ist ein gewichtiges Indiz dafür, dass weder tatsächlich noch nach den Vorstellungen der beteiligten Personen die Förderung der Wirtschaft das eigentliche Ziel der Zuwendung war. Die Verbesserung der Erschließung des Gewerbegebiets „G“ war nicht das eigentliche Ziel der Zuwendung. Soweit die Klägerin demgegenüber zunächst behauptet hat, dass der Bebauungsplan für das Gewerbegebiet „G“ unter der Prämisse aufgestellt worden sei, dass die Stadt 1 über ein derartiges Fahrzeug verfüge, trifft dies nicht zu. Die Anschaffung des Fahrzeugs kann deshalb keine konkrete Hilfestellung für die Ansiedlung oder Erweiterung von Unternehmen und somit auch keine (unmittelbare) Förderung der Wirtschaft begründen. Denn der Bebauungsplan war – wie sich aus dem Vertrag zwischen der Klägerin und der Stadt 1 vom 11.10.2005 ergibt – bereits 2004 aufgestellt worden. Zudem hatte die Klägerin auch bereits am 06.04.2006 ein Grundstück zum Preis i.H.v. ca. 1,6 Mio Euro verkauft (Bl. ff. der KSt-Akte). Entsprechend hatte der Geschäftsführer der Klägerin auch in der Sitzung am 22.05.2013 nur noch behauptet, dass im Bebauungsplan zunächst eine maximale Bauhöhe von 15m vorgesehen war und erst nach Anschaffung des neuen Fahrzeugs davon zwei Ausnahmegenehmigungen für Bauvorhaben mit bis zu 17,5 m erteilt worden seien. Auch wenn dieser Vortrag zutreffen sollte, kann dies einen hinreichenden Zusammenhang mit der steuerbegünstigten Tätigkeit nicht begründen. Soweit die Klägerin nämlich insoweit letztlich auf brandschutzrechtliche Gesichtspunkte verweist, sind die (behaupteten) Mehrkosten für das größere

Fahrzeug nämlich auch nicht auf brandschutzrechtliche Bestimmungen zurückzuführen. Der Verweis der Klägerin auf § 2 und 14 des Hessischen Gesetz über den Brandschutz geht schon deswegen fehl, weil sich § 2 HBKG an die Gemeinde (und nicht an Grundstückseigentümer) und § 14 HBKG nur an Betriebe mit erhöhten Brand- oder Explosionsgefahr richtet, die deshalb auf Anforderung eine Werksfeuerwehr zu unterhalten hätten. Dass derartige Betriebe im Gewerbegebiet geplant waren, hat die Klägerin indes weder behauptet noch unter Beweis gestellt. Das Gericht ist daher davon überzeugt, dass für die konkret beabsichtigte Bebauung nur der allgemeine – auch in § 13 der Hessischen Bauordnung (HBauO) geregelte – Brandschutz einschlägig war. Die Vernehmung der insoweit sachverständigen Zeugen Z1 und Kreisbrandinspektor Z2 hat trotz des erkennbaren Bemühens der Zeugen, die Nützlichkeit des größeren Fahrzeugs für das neue Gewerbegebiet darzustellen, aufgezeigt, dass die nächst kleinere Kategorie des Hubrettungswagens (nämlich die Kategorie 18/12) den Anforderungen für das Gewerbegebiet und die dort später gebauten Gebäuden ebenfalls erfüllt hätte. In tatsächlicher Hinsicht haben die Zeugen nämlich glaubhaft dargelegt, dass das angeschaffte Fahrzeug der Kategorie 23/12 entsprach, was einer Rettungshöhe von 23m bei 12m (Sicherheits-) Abstand des Fahrzeugs vom Gebäude bedeutet hätte. Eine derartige feuerwehrseitige Rettungshöhe war als Ersatz zu einem bauseitigen zweiten Rettungsweg (vgl. § 13 Abs. 3 HBauO) jedoch im vorliegenden Fall gar nicht – im Sinne einer eng umgrenzten Förderungsmaßnahme für dortige Unternehmen – konkret erforderlich. Vielmehr weisen die im Zuge der Neuansiedlung entstandenen Gebäude nach den (als wahr unterstellten) Angaben der Klägerin keine Höhe von mehr als 17,5 auf. Insoweit hätte ein Fahrzeug der bisherigen kleineren Kategorie – nämlich 18/12 – zur Sicherstellung des zweiten Rettungswegs genügt, weil diese Kategorie gerade eine Rettungshöhe von 18 m bei ebenfalls 12m Sicherheitsabstand erlaubt hätte. Für die Feuerwehr bestand deshalb – wie die beiden Zeugen ebenfalls glaubhaft aussagten – der wesentliche Vorteil des größeren Fahrzeugs letztlich in einer besseren Brandbekämpfung, nämlich durch einen Löschangriff von oberhalb des Gebäudes. Für das Gericht steht deshalb unter Berücksichtigung der Regelungen in § 13 HBauO fest, dass die (behaupteten) Mehrkosten des größeren Fahrzeugs nicht unmittelbar notwendig waren, um zielgerichtet für die im Gewerbegebiet neu errichtete Gebäude den zweiten Rettungsweg zu gewährleisten. Insoweit hat das neue Fahrzeug auch keine substantielle Erhöhung des Werts der Grundstücke zugunsten der Investoren bewirkt. Ohnehin hat die Anschaffung des größeren Fahrzeugs zur Folge gehabt, dass nach § 13 Abs. 3 Satz 4 HBauO in 1 nunmehr sämtliche Bauvorhaben bis zur Höhe von ca. 22m keines bauseitigen zweiten Rettungswegs bedürfen. Dies gilt daher auch für öffentlichen oder Wohnzwecken dienende Bauvorhaben im Einzugsbereich der Feuerwehr Stadt 1. Auch dies zeigt, dass die Zahlung letztlich allgemein die Region

Stadt 1 und nicht sachlich und zeitlich eng umrissen bestimmte Unternehmensansiedlungen oder –erweiterungen unterstützte. Die Zuwendung an die Stadt 1 stellt damit entgegen der Ansicht der Klägerin auch kein Entgelt für die Anschaffung eines Nutzungsrechts dar, zumal sich der Verzicht auf den bauseitigen zweiten Rettungsweg bereits aus der HBauO ergibt und die Stadt 1 gerade im Rahmen ihres gesetzlichen Auftrags frei darin war bzw. ist, wie sie das Hubrettungsfahrzeug verwendet. Die mit der Zahlung deshalb allenfalls mittelbar und zudem nicht ausschließlich verbundene Begünstigung der Erschließung bzw. Bebauung des Gewerbegebiets „G“ genügt deshalb den Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG nicht.

Davon unabhängig, hat die Klägerin nicht nachgewiesen, dass der Zuschussbetrag überhaupt den Mehrkosten für die größere Fahrzeugkategorie entsprach. Denn der Zuwendungsbetrag i.H.v. 100.000 Euro entspricht zwar ausweislich der von der Klägerin vorgelegten Unterlagen dem Unterschiedsbetrag zwischen den förderfähigen Anschaffungskosten für die beiden Fahrzeugkategorien. Die tatsächlichen Mehrkosten des größeren Fahrzeugs waren jedoch geringer. Denn – wie der Zeuge Z1 in einer E-Mail gegenüber dem Geschäftsführer der Klägerin ausführte (=Bl. 100 der Gerichtsakten) – ausführte, war das kleinere Fahrzeug gar nicht für den Förderhöchstbetrag von damals 340.000 Euro erhältlich. Aus dem von der Klägerin selbst vorgelegten Besprechungsbericht des Zeugen Z1 vom 22.07.2006 (Anlage #01 zum Schriftsatz 05.08.2013) ergibt sich vielmehr, dass eine Drehleiter der Größe 18/12 mindestens 400.000 Euro gekostet hätte, so dass die Mehrkosten maximal 50.000 Euro betragen.

Soweit die Klägerin die Unschädlichkeit der Zahlung auch damit begründet, es genüge die subjektive Zielrichtung, mit der Zahlung die Wirtschaft zu fördern, trifft dies grundsätzlich zwar zu. Erforderlich ist aber dennoch, dass die Förderung der Wirtschaft durch eng umgrenzte Maßnahmen auch tatsächlich beabsichtigt ist und dass subjektive Zielsetzung auf sachgerechten Erwägungen und Informationen beruht. An beiden Voraussetzungen fehlt es hier schon deshalb, weil auf der Hand lag, dass von dem Hubrettungsfahrzeug nicht nur das neue Gewerbegebiet profitieren würde. Dies zeigt insbesondere auch die bei der Indienststellung des Fahrzeugs herausgegebene Pressemitteilung, wenn es dort – sogar unter Hinweis auf die mögliche Rettung eines Rollstuhls aus 30m Höhe – sinngemäß heißt, dass die Bürgerinnen und Bürger einerseits und Investoren andererseits vom neuen Fahrzeug profitieren würden. Auch dies lässt zusammen mit den übrigen Umständen des Streitfalls darauf schließen, dass die Unterstützung der Stadt bzw. der Feuerwehr zur Förderung des allgemeinen Brandschutzes (hier in Form der zeitnahen Ersatzbeschaffung) auch subjektiv die tatsächliche Zielsetzung war, zumal die Klägerin aus den Erschließungsgewinnen gerade über hinreichende finanzielle Mittel verfügte. Hierbei ist auch zu berücksichtigen, dass – ausweislich der von der Klägerin vorgelegten Unterlagen (vgl. Seite 2 des Schreibens des Zeugen Z1 vom 12.10.2006) es sich bei dem angeschafften Fahrzeug der Kategorie 23/12 im Streitjahr um die zwischenzeitliche Standardgröße neuer Feuerwehrfahrzeuge handelte. Auch dies spricht dafür, dass bei der Zuwendung in erster Linie die Ausstattungswünsche der Stadt 1 bzw. der Feuerwehr 1 berücksichtigt wurden und die Zuwendung der Klägerin letztlich an die Stelle von Landesmitteln trat, auf die für die Stadt wegen des vorzeitigen Verschleiß des alten Fahrzeugs keine zeitnahe Aussicht bestand. Auch aus einem Schreiben der Klägerin an die Stadt 1 vom 20.12.2006 (= Bl. der Gerichtsakte) ergibt sich letztlich, dass die Ersatzbeschaffung als solches (und nicht das größere Fahrzeug) für die Erschließung des Gewerbegebietes entscheidend waren. Da die Ersatzbeschaffung als solches aber auch nützlich für sämtliche anderen Bestandsgebäude und Bauvorhaben war, war auch für die Klägerin erkennbar, dass die Ersatzbeschaffung nicht ausschließlich und unmittelbar den von § 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG begünstigten Aktivitäten dienen. Abgesehen davon hatte die Klägerin der Stadt 1 ausweislich der von ihr vorgelegten Beschlussunterlagen (siehe im Einzelnen die Anlagen #6 und #7 zum Schriftsatz vom 05.08.2013) den festen Betrag i.H.v. 100.000 Euro zugesagt, der sich erkennbar – und wie sich auch aus den von der Klägerin vorgelegten E-Mail-Korrespondenz zwischen dem Stadtbrandinspektor Z1 und dem Geschäftsführer der Klägerin ergibt (Bl. der Akte) – an der maximalen Höhe des Landeszuschuss für eine förderungswürdige Ersatzbeschaffungen anlehnte. Es fehlen daher hinreichende Anhaltspunkte dafür, dass die Klägerin

bereits im Rahmen der Anschaffung sich zielgerichtet darauf beschränkte, die Mehrkosten des größeren Fahrzeugs zu übernehmen. Dies zeigt, dass auch subjektiv im Vordergrund stand, der Stadt 1 trotz fehlender Landeszuschüsse die zeitnahe Ersatzbeschaffung in der gewünschten Standardgröße 23/12 zu ermöglichen.

bb) Mangels Zusammenhang mit der steuerbegünstigten Tätigkeiten hat der Klägerin die Zuwendung an die Stadt 1 auch zu Recht als vGAi. S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG angesetzt.

(1) Nach § 9 Abs. 1 Nr.2 KStG sind „vorbehaltlich des § 8Abs.3 KStG“ Ausgaben zur Förderung mildtätiger, kirchlicher, religiöser, wissenschaftlicher, staatspolitischer und als besonders förderungswürdig anerkannter gemeinnütziger Zwecke (Spenden) in begrenzter Höhe abziehbare Aufwendungen. Aus der Einschränkung „vorbehaltlich des § 8 Abs. 3“ KStG folgt, dass Spenden, die als (offene) Einkommensverteilung (§ 8 Abs.3 Satz 1KStG) oder verdeckte Gewinnausschüttung (§ 8 Abs.3 Satz 2 KStG) zu beurteilen sind, bei Ermittlung des Einkommens nicht abgezogen werden dürfen (BFH, Urteil vom 08.04.1992 – I R 126/90 –, BFHE168, 118, BStBl II 1992, 849 ). Abweichend von der Ansicht des Beklagten kommt für die Unterscheidung zwischen einer vGA und einer Spende der für Leistungen an den zur Ausstellung einer Zuwendungsbestätigten berechtigten Mehrheitsgesellschafter erforderlichen klaren, im Voraus getroffenen wirksamen Vereinbarung keine Bedeutung zu. Denn für eine Spende bedarf es mangels Gegenleistung gerade keiner Vereinbarung. Maßgebend für die Abgrenzung zwischen einer vGA und einer Spende sind vielmehr die Motive des Ausgebenden, die durch äußere Umstände erkennbar werden. Als Kriterium für die Prüfung, inwieweit Spendenaufwand durch das Verhältnis zum Gesellschafter verursacht ist, sind nach der BFH-Rechtsprechung (vgl. BFH, Urteil vom 09.08.1989 – I R4/84 –, BFHE 158, 510, BStBl II 1990, 237 zur vGA an einer Gewährträger einer Sparkasse) die Fremdspenden. Insoweit ist auf die durchschnittlichen Fremdspenden abzustellen, die in dem Wirtschaftsjahr, bezüglich dessen der Spendenabzug bereits zu prüfen ist, sowie in den beiden diesem Wirtschaftsjahr vorangegangenen Wirtschaftsjahren geleistet wurden.

(2) Nach diesen Grundsätzen ist die Zuwendung an die Stadt 1 eine vGA, weil sie erheblich über die Fremdspenden in sämtlichen Vorjahren (2001: 0 Euro, 2002: 100 Euro, 2003: 0 Euro, 2004: 2.000Euro, 2005 und 2006: je 0 Euro, vgl. im Einzelnen die KSt-Akte 2001-2006) hinausgeht und deshalb keine fremdübliche Spende ist. Auch unter Berücksichtigung der erstmals 2006 und dann auch im Streitjahr erzielten Gewinne steht zur Überzeugung des Gerichts, dass ein fremder Dritter keine derart hohe Spende an die Stadt 1 geleistet hätte. Vielmehr besteht nach den Gesamtumständen ein Zusammenhang mit dem für 2007 erwarteten Gewinn aus der Erschließung und dem Verkauf der Grundstücke, auf welchen die Stadt 1 als (Mehrheits-) Gesellschafterin letztlich zugreifen konnte und wollte. Soweit die Klägerin meint, dass letztlich eine Zuwendung an die freiwillige Feuerwehr 1 und nicht an die Gesellschafter Stadt 1 vorlag, trifft dies nicht zu, weil die Sachaufwendungen der freiwilligen Feuerwehr von der Stadt 1 zu tragen sind und damit die Klägerin nicht die freiwillige Feuerwehr, sondern die Stadt 1 von den Mehrkosten für das größere Fahrzeug entlastet hat.

cc) Dass darüber hinaus auch die Klägerin auch mit den Zahlungen an die vier Vereine gegen die Vermögensbindung des § 5 Abs. 1 Nr.18 Satz 2 KStG verstoßen hat, folgt daraus, dass zur Überzeugung des Gerichts sich aus den von den Vereinen ausgestellten Zuwendungsbestätigungen ergibt, dass die Klägerin an die Vereine unentgeltlich zweckfreie Zuwendungen leistete. Daher fehlt es hinsichtlich der Zahlung an die Vereine ebenfalls an einer zeitlich und sachlich eng umgrenzten Hilfestellung zugunsten der Ansiedlung oder Erweiterung von Unternehmen. Für den Heimatverein und den Kulturverein folgt dies schon daraus, dass durch nichts belegt ist, dass die Vereine für die Klägerin warben, so dass die Spenden weder Werbeaufwand noch ein anderweitig der Förderung der Wirtschaft unmittelbar dienender Aufwand waren. Vielmehr wollte die Klägerin letztlich dem bürgerlichen Leben in der Stadt 1 nahestehende Vereine unterstützen. Hinsichtlich der Zahlungen an den Angelsportverein und den Vogelschutzverein

vermag das Gericht zwar nicht auszuschließen, dass diese Vereine Maßnahmen des Umweltschutzes durchführten, die auch der Ausweisung des Gewerbegebiets „G“ zugute kamen. Insoweit fehlt es jedoch an einer hinreichend konkreten und im Voraus getroffenen Vereinbarung dafür, dass die Zahlungen an die Vereine Entgelte für mit der Erschließung des Gewerbegebiets zusammenhängende Tätigkeiten der Vereine waren.

dd) Soweit die Klägerin hilfsweise meint, die Zuwendungen an die Stadt 1 und an die Vereine seien entsprechend § 58 Nr. 2 AO oder § 58 Nr. 10 AO zulässig gewesen, trifft dies nicht zu. Denn diese Vorschriften bestimmen Ausnahmen vom gemeinnützigkeitsrechtlichen Unmittelbarkeitsgebot des § 57 AO. Derartige Ausnahmen enthält § 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG nicht. § 58 Nr. 2 AO

lässt ohnehin nur Zahlungen an solche Körperschaften zu, deren gemeinnütziger Zweck mit dem Zweck der zahlenden Körperschaft identisch ist (vgl. Senatsurteil vom 26.04.2012 4 K 2239/09,juris), so dass bei einer durchaus denkbaren entsprechenden Anwendung allenfalls – was vorliegend aber nicht der Fall war – eine Zahlung an eine andere Wirtschaftsförderungsgesellschaft der Stadt 1 zulässig gewesen wäre.

c) Schließlich wäre der Klägerin im Streitjahr die Steuerbefreiung des § 5 Abs. 1 Nr. 1 KStG auch wegen Mittel Fehlverwendung in den Folgejahren 2008 bis 2010 zu versagen.

aa) Dass die Klägerin 2008 bis 2010 die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG nicht erfüllte, folgt – wie zwischen den Beteiligten letztlich unstrittig ist – daraus, die Klägerin überhöhte Bürgschaftsprovision an die Stadt 1 bezahlte. Insoweit wurde Vermögen der Klägerin für Zwecke außerhalb des § 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG verwendet. Darüber hinaus stellt auch die Überlassung von Räumen des neu erworbenen Gebäudes Straße 2, Stadt 1 eine unzulässige Verwendung des Vermögens (hier: Grundvermögens) für in § 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG genannte Zwecke dar. Dies gilt jedenfalls für die kurzfristige Überlassung für Konferenzen und Feiern, da es sich hierbei mangels Beschränkung auf Existenzgründer oder andere unmittelbare der Wirtschaftsförderung dienende Zwecke um eine schädliche gewerbliche Vermietung handelt. Weiterhin ist auch die langfristige Vermietung der Räume an eine Gaststätte schädlich, weil dies keine Hilfeleistung, sondern ein fremdübliches entgeltliches Geschäft ist. Da schließlich auch die finanzielle Unterstützung des Wettbewerbs „Wettbewerb A“ und der Benefizveranstaltung „B“ der unmittelbare Bezug zu der konkreten Förderung der Wirtschaft fehlte, gehen die Beteiligten im Ergebnis zu Recht davon aus, dass die Klägerin in 2008 bis 2010 die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 8 KStG nicht erfüllte.

bb) Diese steuerbefreiungsschädlichen Aktivitäten und Aufwendungen in den Jahren 2008 bis 2010 stehen auch der Steuerbefreiung im Streitjahr entgegen.

Die Rückwirkung der Mittel Fehlverwendungen in den Jahren 2008 bis 2010 auf das Streitjahr folgt aus dem Sinn und Zweck der Steuerbefreiungsvorschrift. Denn ohne eine derartige Rückwirkung bliebe ein in einem Jahr erzielter Gewinn auch dann steuerfrei, wenn in einem Folgejahr das Vermögen einschließlich des vormals steuerfrei erzielten Gewinns entgegen den Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG verwendet wird. Die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG sind deshalb auch in den Folgejahren zu erfüllen, um für frühere Jahre die Begünstigung zu erhalten. Es kann im vorliegenden Fall dahinstehen, ob diese materielle Rückwirkung entsprechend des für gemeinnützige Körperschaften geltenden § 61 Abs. 3 Satz 2 AO verfahrensrechtlich auf die vergangenen zehn Jahre zu beschränken ist. Denn vorliegend geht es um eine Rückwirkung von weniger als zehn Jahren. Soweit die Klägerin meint, eine Rückwirkung trete nur ein, wenn der ursprünglich steuerbefreite Gewinne in den Folgejahr schädlich verwendet worden sei, trifft dies nicht zu. Denn eine derartige Einschränkung ist § 5 Nr. 18 KStG nicht zu entnehmen. Letztlich stellt eine Wirtschaftsförderungsgesellschaft ein steuerbefreites Sondervermögen dar, dessen (dauerhafte) Steuerbefrei-

ung gerade davon abhängt, dass das Vermögen insgesamt nur für den Zweck Wirtschaftsförderung verwendet wird. Andernfalls wäre in einer – gesetzlich aber gerade nicht vorgesehenen – Nebenrechnung zu ermitteln, ob die schädlich verwendeten Mittel zum Beginn des Veranlagungszeitraums bereits vorhandenen war (dann steuerschädlich) oder nicht (dann steuerunschädlich).

Aber auch dann, wenn nur das zum Ende des Streitjahres vorhandene Vermögen der Mittelverwendungsbeschränkung des § 5 Abs.1 Nr. 18 Satz 2 KStG unterliegen würde und das später erworbenen Vermögen frei verwendet werden dürfte, wären die Voraussetzungen des § 5 Abs. 1 Nr. 18 Satz 2 AO vorliegend nicht erfüllt. Dies ergibt sich bereits daraus, dass die Klägerin das 2010 angeschaffte Gebäude unstreitig (auch) für steuerschädliche Zwecke verwendet hat und die Anschaffungskosten für den Grund und Boden (174.982,65Euro inkl. Anschaffungsnebenkosten) und das Gebäude (370.898,68Euro inkl. Anschaffungsnebenkosten) ausweislich der vorliegenden Jahresabschlüsse für 2008 bis 2010 über das in den Jahren 2008 bis 2010 erzielte Ergebnis (323,128,78 Euro = 101.124,58 + 599.782,90./ 377.778,70) hinausgingen. Auch ohne genaue Bezifferung der Summe der weiteren schädlichen Aufwendungen (überhöhte Bürgschaftsprovisionen, Unterstützung örtlicher Veranstaltungen)steht daher fest, dass die Klägerin in den Jahren 2008 bis 2010 in einer mit § 5 Abs. 1 Nr. 18 Satz 2 KStG nicht vereinbaren Weise auf zum 31.12.2007 vorhandene Mittel zurückgegriffen hat.

d) Auch die übrigen gegen die Versagung der Steuerbefreiung gerichteten Einwendungen der Klägerin greifen nicht durch.

aa) Eine Geringfügigkeitsgrenze enthält § 5 Nr. 18 KStG nicht,so dass – ggf. mit Ausnahme versehentlicher ganz geringer Fehlverwendungen – jede nicht unmittelbar der Förderung der Wirtschaft dienende Mittelverwendung schädlich ist. Dies entspricht der BFH-Rechtsprechung (vgl. auch insoweit BFH-Urteil vom 03.08.2005 I R 37/04, BFHE 211, 117, BStBl II 2006, 141). Abgesehen davon sind Mittelfehlverwendungen von mehr als 100.000 Euro bereits aufgrund des hohen tatsächlichen Betrages nicht als geringfügig anzusehen.

bb) Des Weiteren muss der Beklagte der Klägerin auch nicht die Möglichkeit einräumen, die Mittel innerhalb einer vom Beklagten zu setzenden Frist zweckentsprechend zu verwenden. Diese in § 63 Abs.4 AO vorgesehene Fristsetzung betrifft nur den Fall, dass vorhandenes, zeitnah zu verwendendes Vermögen einer gemeinnützigen Körperschaft nicht zeitnah verwendet wurde. Im vorliegenden Fall einer bereits erfolgten (schädlichen) Mittelverwendung kann auch eine Fristsetzung des Beklagten nichts an der Schädlichkeit der Mittelverwendung ändern. Abgesehen davon sieht § 5 Abs. 1 Nr. 18KStG keine dem § 63 Abs. 4 AO entsprechende Regelung vor.

cc) Die Klägerin kann sich für die Anwendung des § 5 Abs. 1 Nr.18 KStG auch nicht auf Vertrauensschutz berufen. Dies folgt zum einen daraus, dass grundsätzlich keine Bindung an für frühere Veranlagungszeiträume vertretene Rechtsauffassungen besteht (vgl.BFH-Urteil vom 30.03.2011 XI R 30/09, BFHE 233, 18, BStBl II2011, 613). Zum anderen ergibt sich die Versagung der Steuerbefreiung aus Mittelfehlverwendungen im Streitjahr bzw. in Folgejahren, so dass die Vorjahre (2003 bis 2006) betreffende Vorgänge (insbesondere die Erteilung des Freistellungsbescheids für das Jahr 2003) bei der Klägerin kein schützenswertes Vertrauen darauf begründen konnten, dass der Beklagte für das Streitjahr die Steuerbefreiung auch dann gewährt, wenn die Voraussetzungen dafür nicht vorliegen.

e) Da der Beklagte somit zu Recht das Einkommen und den Gewerbeertrag der Klägerin als steuerpflichtig und die Zuwendungen an die Stadt 1 als vGA angesetzt hat, sind die angefochtenen Bescheide rechtmäßig. Dass die vGA erst im Rahmen der Einspruchsentscheidung steuererhöhend berücksichtigt wurde, ist ebenfalls rechtmäßig, weil die Körperschaftsteuer- und Gewerbebesteuermessbescheide im Zeitpunkt der Einspruchsentscheidung unter dem Vorbe-

halt der Nachprüfung standen und der Beklagte die Bescheide daher gemäß § 164 Abs. 2 AO ändern durfte. Es kommt daher nicht darauf an, ob die Verböserung auch auf § 367 Abs. 2 AO hätte gestützt werden können.

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

4. Gründe für die Zulassung der Revision sind nicht ersichtlich.