


Gericht:	Finanzgericht Rheinland-Pfalz 1. Senat	Quelle:	
Entscheidungsdatum:	07.10.2020	Normen:	§ 55 Abs 1 Nr 5 AO, § 58 Nr 2 AO vom 21.03.2013, § 9 Nr 5 GewStG 2002, § 8 Abs 3 S 2 KStG 2002, § 9 Abs 1 S 1 Nr 2 KStG 2002, § 64 AO, KStG VZ 2016, GewStG VZ 2014, GewStG VZ 2016, KStG VZ 2014
Streitjahre:	2014, 2016		
Aktenzeichen:	1 K 1264/19		
Dokumenttyp:	Urteil		

Zuwendungen einer teilweise steuerbefreiten Körperschaft an
ihre gemeinnützige Tochtergesellschaft als Spenden oder
verdeckte Einlagen

Leitsatz

1. Zuwendungen eines gemeinnützigen eingetragenen Vereins an seine gemeinnützige Tochtergesellschaft können als Spenden berücksichtigt werden, wenn nach Würdigung der Gesamtumstände die Förderung der Satzungszwecke das Hauptmotiv ist und die finanzielle Förderung der gGmbH nur ein günstiger Nebeneffekt. [\(Rn.10\)](#)[\(Rn.12\)](#)[\(Rn.13\)](#)[\(Rn.20\)](#)[\(Rn.24\)](#)
2. Wegen der Restriktionen des Gemeinnützigkeitsrechts bedarf die Prüfung, ob die Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist (verdeckte Einlage) unter Umständen einer Modifikation. [\(Rn.18\)](#)[\(Rn.19\)](#)

Fundstellen

EFG 2021, 481-484 (red. Leitsatz und Gründe)
DStRE 2021, 482-485 (red. Leitsatz und Gründe)

weitere Fundstellen

StE 2021, 88 (red. Leitsatz)
DStZ 2021, 212 (Kurzwiedergabe)

Diese Entscheidung zitiert

Rechtsprechung

Vergleiche Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, 1. Oktober 2010, Az: 1 K 29/08
Vergleiche BFH, 19. Dezember 2007, Az: I R 83/06
Vergleiche BFH, 19. Oktober 2005, Az: I R 40/04
Vergleiche BFH, 14. Juli 2004, Az: I R 111/03
Vergleiche BFH, 23. Juli 2003, Az: I R 80/02
Vergleiche BFH, 27. März 2001, Az: I R 78/99
Vergleiche BFH, 19. August 1998, Az: I R 21/98
Vergleiche BFH, 13. März 1991, Az: I R 117/88
Vergleiche BFH, 12. September 1990, Az: I R 65/86
Vergleiche BFH, 25. November 1987, Az: I R 126/85

Tenor

I. Unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 4. März 2019 werden die Bescheide über Körperschaftsteuer und Solidaritätszuschlag für 2014 und 2016, über den Gewerbesteuermessbetrag für 2014, alle vom 3. Januar 2019, sowie über den Gewerbesteuermessbetrag für 2016 vom 27. Februar 2019 dahingehend geändert, dass die Zuwendungen an die X in

2014 i.H.v. 100.000 EUR und in 2016 i.H.v. 573.185 EUR nicht als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung (verdeckte Einlage) behandelt werden, sondern als Spenden in Abzug gebracht werden.

Die Berechnung wird dem Beklagten übertragen.

II. Die Kosten des Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

III. Das Urteil ist hinsichtlich der vom Beklagten zu tragenden Kosten vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

IV. Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1 Der Tatbestand ist zur Veröffentlichung nicht geeignet.

Entscheidungsgründe

- 2 I. Die Klage, über die der Senat mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung entschieden hat (§ 90 Abs. 2 FGO), ist begründet. Die angefochtenen Bescheide sind rechtswidrig und verletzen den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte hat zu Unrecht den Spendenabzug verweigert. Die Zuwendungen des Klägers führten nicht infolge verdeckter Einlagen zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung an der X.
- 3 1.a) Nach § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG (bzw. § 9 Nr. 5 GewStG) sind in den dort bestimmten Grenzen Zuwendungen einer Körperschaft zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke einkommensmindernd abziehbar. Diese Regelung gilt jedoch nur „vorbehaltlich des § 8 Abs. 3“, woraus folgt, dass von § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG erfasste Aufwendungen zugleich verdeckte Gewinnausschüttungen i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG sein können und in diesem Fall das Einkommen der Kapitalgesellschaft nicht mindern dürfen (BFH-Beschluss vom 19. Dezember 2007 I R 83/06, BFH/NV 2008, 988).
- 4 b) Entgegen der Ansicht des Beklagten steht die Norm nur unter dem Vorbehalt des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG. Hierfür spricht vor allem die Gesetzesbegründung, die ausschließlich auf verdeckte Gewinnausschüttungen (nachfolgend: vGA) Bezug nimmt (BT-Drs. 7/5310, 11). Das heißt, liegt in der Zuwendung zugleich eine vGA, scheidet eine Anwendung des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG aus (Pohl in BeckOK KStG, Micker/Pohl, Stand 01.09.2020 § 9 Rn. 376; Schulte in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl., § 9 Rz. 60). Demgemäß können nur vGA einem Spendenabzug vorrangig sein (vgl. Schulte in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl., § 9 Rz. 60). Eine Erweiterung des Vorbehalts auf verdeckte Einlagen - so das Rechtsverständnis des Beklagten - wird nach Ansicht des Senats nicht vom Willen des Gesetzgebers getragen.
- 5 c) Unter Spenden werden Ausgaben verstanden, die von Steuerpflichtigen freiwillig und ohne Gegenleistung zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke geleistet werden. Voraussetzung für den Spendenabzug ist, dass die Ausgabe freiwillig, d.h. ohne rechtliche Verpflichtung bzw. bei freiwillig eingegangener Verpflichtung, und unentgeltlich, d.h. ohne Gegenleistung des Empfängers bzw. ohne unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang zwischen Leistung und Gegenleistung, erbracht wird (vgl. BFH-Urteile vom 25. November 1987 I R 126/85, BStBl II 1988, 220 und vom 12. September 1990 I R 65/86, BStBl II 1991, 258). Für die Abgrenzung der Spenden von (sonstigen) Betriebsausgaben hält der BFH die Motivation des Zuwendenden für entscheidend, wie sie durch die äußeren Umstände erkennbar wird (vgl. Schulte in Erle/Sauter, KStG, 3. Aufl., § 9 Rz. 54 - 57). Spenden für steuerbegünstigte Zwecke werden meist um der Sache willen aus Liberalität und ohne die Erwartung eines besonderen Vorteils für den Spender gegeben. Überwiegen diese Ziele deutlich, so handelt es sich um Spenden, auch wenn für die Aufwendungen ein - mehr oder weniger klar hervortretender - betrieblicher Neben Anlass besteht (vgl. BFH-Urteile vom 25. November 1987 I R 126/85, BStBl II 1988, 220 und vom 12. September 1990 I R 65/86, BStBl II 1991, 258; Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 11. Aufl. 2015, Tz. 3.3.2.4).

- 6 d) Auch Körperschaften, die - wie der Kläger - teilweise von der Körperschaftsteuer befreit sind, können Spenden, soweit diese aus ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb stammen, mit steuerlicher Wirkung leisten (BFH-Urteile vom 13. März 1991 I R 117/88, BStBl II 1991, 645 und vom 27. März 2001 I R 78/99, BStBl II 2001, 449; Mai in Frotscher/Drüen, KStG, Stand 152. Lfg. Januar 2020, § 9 Rz. 21). Eine gemeinnützige Körperschaft, die steuerpflichtiges Einkommen aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb hat, darf eine begünstigte Spende jedoch nur zur Erfüllung ihrer satzungsgemäßen Zwecke vornehmen, weil sonst ihre Steuerfreiheit beeinträchtigt werden könnte (Wallenhorst in Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften 7. Aufl. 2017, Kapitel E. Spenden Rz. 40).
- 7 e) Verdeckte Einlagen sind Zuwendungen eines bilanzierbaren Vermögensvorteils an Kapitalgesellschaften durch einen Gesellschafter ohne Entgelt in Gestalt von Gesellschaftsrechten, die ihre Ursachen im Gesellschaftsverhältnis finden. Ob und inwieweit eine derartige Zuwendung durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, ist - wie hinsichtlich der Zuwendung eines Vermögensvorteils als Grundlage einer vGA - aufgrund eines Fremdvergleichs zu beurteilen (BFH-Urteil vom 19. Oktober 2005 I R 40/04, BFH/NV 2006, 822). Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis ist daher zu bejahen, wenn und soweit ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns der Gesellschaft den Vermögensvorteil nicht eingeräumt hätte (BFH-Urteil vom 19. Oktober 2005 I R 40/04, BFH/NV 2006, 822 m.w.N.). Bei gemeinnützigen Körperschaften können auch verdeckte Einlagen ausgelöst werden und im Ergebnis eine steuerliche Korrektur erforderlich machen. Eine verdeckte Einlage in eine gemeinnützige GmbH ist ohne ertragsteuerliche Folgen, wenn die gemeinnützige Mutterkörperschaft die Einlage aus ihrem steuerbefreiten Bereich heraus vornimmt, da kein Vermögen aus dem steuerbegünstigten Bereich entnommen wird und somit die stillen Reserven aufzudecken wären (Klempa in Winheller/Geibel/Jachmann, Gesamtes Gemeinnützigkeitsrecht, 1. Aufl. 2017, § 8 KStG Rz. 112). Die Gesamtwürdigung der für den Fremdvergleich erheblichen Anhaltspunkte obliegt im gerichtlichen Verfahren in erster Linie dem FG (BFH-Urteile vom 23. Juli 2003 I R 80/02, BStBl II 2003, 926 und vom 14. Juli 2004 I R 111/03, BStBl II 2005, 307).
- 8 2. Nach Anwendung dieser Grundsätze erfolgten die hier streitigen Zuwendungen an die X nicht aus Gründen des Gesellschaftsverhältnisses, sondern aus altruistischen Motiven. Dies ergibt sich zur Überzeugung des Senats aus folgenden Erwägungen:
- 9 a) Die Zuwendungen stammten, was zwischen den Beteiligten auch unstrittig ist, aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb des Klägers und sind damit grundsätzlich als Spenden berücksichtigungsfähig (zur Nichtberücksichtigung von Spenden, die aus der außersteuerlichen Sphäre einer Körperschaft stammen vgl. BFH-Urteil vom 13. März 1991 I R 117/88, BStBl II 1991, 645; Mai in Frotscher/Drüen, KStG, Stand 152. Lfg. Januar 2020, § 9 Rz. 24a; Gosch in Gosch, KStG, 3. Aufl. 2015, § 8 Rz. 201).
- 10 Nach Überzeugung des Senats erfolgten die Zahlungen an die X freiwillig und ohne Gegenleistung zur Förderung der von der X verfolgten steuerbegünstigten Zwecke. In der Förderung dieser Zwecke lag das Hauptmotiv des Klägers für die Zuwendungen in den Jahren 2014 und 2016. Der Kläger handelte dabei ohne die Erwartung eines besonderen Vorteils. Bei der Würdigung misst der Senat auch dem Umstand Bedeutung zu, dass die Zahlungen von Anfang an als Spenden behandelt wurden und die X dem Kläger unmittelbar Spendenbescheinigung ausstellte (zu Spendenbescheinigungen, die erst Jahre später ausgestellt wurden vgl. FG Schleswig-Holstein, Urteil vom 1. Oktober 2010 1 K 29/08, EFG 2011, 269). Durch diese äußeren Umstände wird die Spendenmotivation des Klägers auch erkennbar.
- 11 Bei Würdigung der Gesamtumstände ist weiter zu berücksichtigen, dass der Kläger bei Hingabe der Geldmittel keine Bestimmung über die Verwendung getroffen hatte. Da die X als gemeinnützige Körperschaft sich in verschiedenen Tätigkeitsfeldern (Sphären) „bewegt“, kann sie grundsätzlich steuerlich abzugsfähige Spenden zur Verwendung im ideellen Bereich, der Vermögensverwaltung und für Zweckbetriebe i.S. der §§ 65 ff AO entgegennehmen. Zuwendungen zur Verwendung (= Verbrauch) in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S. des § 64 AO sind von der Spendenbegünstigung ausgenommen (vgl. hierzu Buchna/Leichinger/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 11. Aufl. 2015, Tz. 3.1 und Tz. 3.10). Unstrittig sind die Geldmittel dem ideellen Bereich der X zugeflossen.

- 12 Die durch seine Zuwendung neben der Förderung der Satzungszwecke erfolgte finanzielle Stärkung der Tochtergesellschaft war nach Ansicht des Senats lediglich ein günstiger Nebeneffekt. Die X erwartete weder im gemeinnützigen Bildungsbetrieb (geringe Entgelte) noch im gemeinnützigen Forschungsbereich (ausschließlich Zuschüsse) Gewinne. Die Zuwendungen des Klägers waren der steuerbegünstigten Sphäre der X zugeflossen und mussten gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zeitnah für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden. Hätte die Motivation des Klägers zur Hingabe der Mittel überwiegend - so der Beklagte - in der finanziellen Unterstützung der Tochtergesellschaft bestanden, dann hätte er nicht einen Weg gewählt, der zum einen der Form- und Inhaltsstrenge des Gemeinnützigkeitsrechts unterliegt und zum anderen für ihn zu einem tatsächlichen Vermögensopfer führt. Vielmehr hätte er - wie bereits in der Vergangenheit geschehen - Darlehensmittel zur Verfügung gestellt. Zwar trifft es zu, dass diese neben einer Verbesserung der Liquidationssituation auch zu einer Erhöhung der Verbindlichkeiten geführt hätten. Dennoch besteht der enorme Vorteil für den Darlehensgeber und den Darlehensnehmer darin, dass die Mittel (auch) im grundsätzlich gewinnversprechenden steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb verwendet werden dürfen und nicht der zeitnahen Verwendungspflicht des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO unterliegen. Anhaltspunkte dafür, dass der Kläger Zweifel an der Rückzahlung des bereits hingegebenen Darlehens hätte haben müssen und diese ihn von der Hingabe eines weiteren Darlehens an die X abgehalten hätten, bestehen unter Berücksichtigung der nachvollziehbaren Ausführungen der Klägerbevollmächtigten zu den Umständen, die zur Zinsanpassung geführt hatten, nicht.
- 13 Da auch die übrigen Voraussetzungen des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG (bzw. § 9 Nr. 5 GewStG) erfüllt sind, sind die Zuwendungen im Rahmen der festgelegten Höchstgrenzen steuerlich als Spenden in Abzug zu bringen.
- 14 b) Entgegen der Ansicht des Beklagten kann die Rechtsprechung zur Abgrenzung von Spendenabzug und Ansatz einer vGA (z.B. BFH-Beschluss vom 19. Dezember 2007 I R 83/06, BFH/NV 2008, 988) auf den Streitfall nicht entsprechend übertragen werden.
- 15 Der BFH hat in dem o.g. Beschluss ausgeführt, dass er der im Schrifttum vertretenen Ansicht, dass eine solche Zuwendung generell keine vGA i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG sein könne, wenn sie aus der Sicht des Leistenden eine Spende darstelle, nicht folgt (so Woitschell in Ernst & Young, Körperschaftsteuergesetz, § 9 KStG Rz 35; Janssen, Deutsche Steuer-Zeitung 2001, 161, 162). Zwar werden Spenden typischerweise aus einer ideellen Nähe des Spenders zum Empfänger heraus geleistet, weshalb der praktische Anwendungsbereich des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG allzu sehr eingeschränkt würde, wenn allein aus der Identifikation des Gesellschafters mit den Zielen des Begünstigten eine Veranlassung der Spende durch das Gesellschaftsverhältnis und in der Folge das Vorliegen einer vGA abgeleitet würde (ebenso Gosch, Die Steuerliche Betriebsprüfung 2000, 125). Andererseits würde jedoch eine Handhabung, die allein auf das Vorliegen einer Spendenmotivation abstellt, den in § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG vorgegebenen Vorrang des § 8 Abs. 3 Satz 2 KStG weitgehend aushöhlen. Das kann ebenfalls nicht richtig sein, weshalb eine Spende jedenfalls dann als vGA gewertet werden kann, wenn sie durch ein besonderes Näheverhältnis zwischen dem Empfänger und dem Gesellschafter der spendenden Kapitalgesellschaft veranlasst ist.
- 16 Zwar handelt es sich beim Kläger und der X um nahestehende Personen und das der X zugeführte Kapital stammte nicht aus der steuerbefreiten Sphäre, so dass die Zuwendungen - als verdeckte Einlagen - grundsätzlich ertragsteuerliche Folgen auslösen könnten. Dies ist aber aus folgenden Gründen nicht der Fall:
- 17 Der hier zu entscheidende Sachverhalt unterscheidet sich grundlegend von den der o.g. Rechtsprechung zugrundeliegenden Fällen. Zum einen handelt es sich beim Empfänger der Zuwendung (X) und beim Zuwendenden (Kläger) um steuerbegünstigte Körperschaften, die ausschließlich auf die Allgemeinheit ausgerichtete gemeinnützige Satzungszwecke verfolgen. Zum anderen erfolgt vorliegend ein umgekehrter Mittelfluss, nämlich von dem gemeinnützigen Gesellschafter (der Kläger als „Mutter“) an die gemeinnützige Tochtergesellschaft (im Gegensatz hierzu: durch Spenden „verschleierte“ Ausschüttungen).
- 18 Die Frage, ob die Zuwendung eines einlagefähigen Vermögensvorteils im Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, ist nach Ansicht des erkennenden Senats unter Umständen (die hier gegeben sind) bei einer steuerbefreiten Körperschaft anders zu

beantworten als bei einer steuerpflichtigen Körperschaft. Dies ist vor allem darin begründet, dass sich der Zuwendende bei einer Zuwendung an eine gemeinnützige Körperschaft seiner Vermögenswerte begibt; eine Rückgabe der Vermögenswerte ist aufgrund der Restriktionen des Gemeinnützigkeitsrechts in der Regel ebenso ausgeschlossen wie eine Ausschüttung der laufenden Erträge an den Gesellschafter (Verbot der Mitgliederbegünstigung, § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO). Auch eine Werterhöhung der Anteile ist in der Regel durch die Zuwendung nicht zu verzeichnen (vgl. hierzu Lang in Dötsch/Pung/Möhlenbrock, Die Körperschaftsteuer, § 8 Abs. 3 Teil B Rz. 6 mit Verweis auf Gosch in Gosch, KStG, 3. Aufl. 2015, § 8 Rn. 201; Gersch in Klein, AO, 11. Aufl. 2012, § 55 Rz. 3). Eine teilweise Weiterleitung liquider Mittel an andere steuerbegünstigte Körperschaften ist nur nach den Maßstäben des § 58 Nr. 2 AO gestattet. Hinzu kommt, dass bei gemeinnützigen Körperschaften - anders als bei nicht selbst steuerbegünstigten Körperschaften - nicht per se der Verdacht besteht, dass sie mit ihren Spenden entweder die Interessen ihres Gesellschafters verfolgen, oder dass sie mit der Spende ihre Erwerbszwecke (z.B. in Form der Imagewerbung) verfolgen (vgl. hierzu Mai in Frotscher/Drüen, KStG, Stand 152. Lfg. Januar 2020, § 9 Rz. 21). Bei der Beurteilung der Frage, ob eine Vermögensminderung (verhinderte Vermögensmehrung) durch das Mitgliedschafts-/Gesellschaftsverhältnis veranlasst ist, ist auf das Handeln eines ordentlichen und gewissenhaften Vereinsvorstands abzustellen, *der diesem Zweck des Vereins entsprechend* handelt (vgl. zur Prüfung einer vGA bei einem Verein: BFH-Urteil vom 19. August 1998 I R 21/98).

- 19 Der Senat ist nach Gesamtwürdigung der Umstände zu der Überzeugung gelangt, dass vorliegend vom Kläger keine Zuwendungen aus im Gesellschaftsverhältnis liegenden Gründen geleistet wurden. Anders als bei einer nicht steuerbegünstigten Kapitalgesellschaft dient der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb des Klägers gemäß seiner Satzung ausschließlich dem Zweck, Eigenmittel für die gemeinnützige Tätigkeit bereitzustellen. Dass der Kläger im Streitzeitraum keine nennenswerten Spenden an andere Empfänger getätigt hatte, ist nach Ansicht des Senats nicht entscheidungserheblich, da wegen der oben aufgezeigten Besonderheiten des Streitfalls allenfalls ein modifizierter Fremdspendenvergleich vorgenommen werden könnte. Die Zuwendungen entsprachen den vom Kläger verfolgten Satzungszwecken; diese insbesondere unter Nr. 2.2.3 und Nr. 2.2.7 genannten Zwecke werden auch von der X erfüllt. Bei der Prüfung ist zu beachten, dass nach der BFH-Rechtsprechung eine einseitige Ausrichtung des Spendenverhaltens lediglich eine von mehreren zu einer Gesamtwürdigung führenden Erwägungen ist (vgl. BFH-Beschluss vom 19. Dezember 2007 I R 83/06, BFH/NV 2008, 988). Der Beklagte hingegen weist dem Spendenverhalten des Klägers zu Unrecht eine überragende Bedeutung zu. Aufgrund der ideellen und örtlichen Nähe des Klägers zur X und dem mit der Spende verbundenen Wunsch, die Forschung und Entwicklung in der Branche zu fördern, in der das eigene Unternehmen aktiv ist, ist der Senat der Ansicht, dass ein ordentlicher und gewissenhafter Vorstand eines gemeinnützigen Vereins - *diesem Vereinszweck entsprechend* - ebenso gehandelt hätte. Auch war das Spendenvolumen im Verhältnis zur Ertragslage des Klägers nicht unangemessen.
- 20 Der Umstand, dass bei der gemeinnützigen Tochtergesellschaft X ein erheblicher Finanzierungsbedarf bestand, vermag nicht zu einem anderen Ergebnis zu führen. Der Beklagte führt insoweit mit Verweis auf die Lageberichte der X aus, dass nur aufgrund der Spende die Zahlungsbereitschaft der X im Jahr 2014 bei der finanziell angespannten Lage gegeben gewesen sei und dass die erhebliche Spende der Klägerin im Jahr 2016 hervorgehoben worden sei. Zudem nimmt er eine Bewertung der finanziellen Gesamtsituation der X vor, d.h. ob bei einem Ergebnis über alle Sphären genügend Mittel zur Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke zur Verfügung standen. Die Sicht des Beklagten, nämlich Vorliegen einer gesellschaftsrechtlichen Veranlassung bei finanziellen Schwierigkeiten der bedachten Tochtergesellschaft, hätte aber zur Folge, dass kein Anwendungsbereich des § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG für Aufwendungen einer (gemeinnützigen) Muttergesellschaft an ihre „notleidende“ gemeinnützige Tochtergesellschaft verbliebe. Nach Ansicht des erkennenden Senats würde solch eine enge Betrachtungsweise dem Willen des Gesetzgebers, das selbstlose Handeln von gemeinnützigen Körperschaften, die - anders als nicht begünstigte Kapitalgesellschaften - in erster Linie keine eigenwirtschaftlichen Ziele verfolgen, durch Spendenabzug zu fördern, zuwiderlaufen und zu einer Aushebelung der altruistischen Motivation des Zuwendenden führen. Dass durch die Spenden zugleich bestehende Verluste der X ausgeglichen und ihre Finanzkraft im operativen Bereich gestärkt wurde, ist nach Überzeugung des Senats lediglich ein

positiver betrieblicher Nebeneffekt gewesen.

- 21 Da nach ständiger Rechtsprechung des BFH bei der Abgrenzung des Spendenabzugs von gesellschaftsrechtlich veranlassten Zuwendungen die *Motivation des Spenders* entscheidend ist, misst der Senat dem vom Beklagten benannten Umstand, dass die X in den Streitjahren keine bzw. kaum Fremdspenden erhalten hatte und somit offensichtlich keine Spendenakquise betrieben worden sei, keine entscheidende Bedeutung zu.
- 22 Auch sind keine Anhaltspunkte dafür ersichtlich, dass der Kläger mit der Zuwendung seine Gesellschafterstellung stärken wollte. Es bestand für ihn auch keine Verpflichtung, über die Stammeinlage hinaus Einlagen zu leisten. Vor dem Hintergrund, dass sich die X in finanziellen Schwierigkeiten befand, erscheint es im Übrigen nicht fernliegend, dass eine Werterhöhung durch eine – unterstellte – verdeckte Einlage (wovon der Senat aber nicht ausgeht) durch wertmindernde Umstände mit der Folge ausgeglichen worden wäre, dass dem ursprünglichen Buchwert der Beteiligung keine nachträglichen Anschaffungskosten zuzuschreiben gewesen wären (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 19. Oktober 2005 I R 40/04, BFH/NV 2006, 822).
- 23 c) Nach Ansicht des Senats ist es im Hinblick auf die klare Gesetzeslage (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, § 64 AO) und die BFH-Rechtsprechung zum Spendenabzug bei teilweise steuerbefreiten Körperschaften (vgl. Urteile vom 13. März 1991 I R 117/88, BStBl II 1991, 645 und vom 27. März 2001 I R 78/99, BStBl II 2001, 449) hinzunehmen, dass der Kläger als gemeinnütziger Verein durch seine Entscheidung, ob bzw. aus welcher Sphäre er eine Spende tätigt, gestaltend auf die steuerliche Beurteilung seines finanziellen Engagements als Gesellschafter einer gemeinnützigen Kapitalgesellschaft einwirken kann.
- 24 d) Da zur Überzeugung des Senats die Zuwendungen in 2014 i.H.v. 100.000 EUR und in 2016 i.H.v. 573.185 EUR deutlich überwiegend zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke der X erfolgt sind, sind diese nicht als nachträgliche Anschaffungskosten auf die Beteiligung (verdeckte Einlage) zu behandeln, sondern im Rahmen der festgelegten Höchstgrenzen (bzgl. des Streitjahres 2016 verbleibender Zuwendungsvortrag zum 31.12.2016) steuerlich als Spenden in Abzug zu bringen (§ 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG bzw. § 9 Nr. 5 GewStG).
- 25 Die Ermittlung des festzusetzenden und des festzustellenden Betrags wird dem Beklagten übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).
- 26 II. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit folgt aus §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i.V.m. § 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung - ZPO -.
- 27 III. Die Revision war zur Fortbildung des Rechts gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO zuzulassen.