
Datum: 02.09.2025
Gericht: Finanzgericht Münster
Spruchkörper: 1. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 1 K 102/23 E
ECLI: ECLI:DE:FGMS:2025:0902.1K102.23E.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2016 bis 2019, jeweils vom 02.02.2022, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.12.2022 werden dahingehend geändert, dass zusätzlich Beträge in Höhe von xxx € für das Jahr 2016 bzw. in Höhe von jeweils xxx € für die Jahre 2017 bis 2019 als Spendenabzug im Sinne des § 10b EStG berücksichtigt werden.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung in Höhe des vollstreckbaren Betrages abwenden, soweit nicht die Kläger zuvor Sicherheit in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages leisten.

Tatbestand

Streitig ist für die Jahre 2016 bis 2019 (Streitjahre) einerseits, ob Zuwendungen des Alleingeschäfters an eine gemeinnützige GmbH als Spenden abzugsfähig sind und, andererseits, ob Verluste aus Gewerbebetrieb zu berücksichtigen sind. 1

Die inzwischen getrenntlebenden Kläger wurden in den Streitjahren als Eheleute zusammen zur Einkommensteuer veranlagt (§§ 26, 26b des Einkommensteuergesetzes - EStG -). Sie erzielten Einkünfte aus Gewerbebetrieb, aus selbständiger und nichtselbständiger Arbeit sowie aus Vermietung- und Verpachtung. 2

3

Mit Vertrag vom 01.10.2014 gründete der Kläger die KB gGmbH (nachfolgend: gGmbH), eingetragen im Handelsregister B des Amtsgerichts S unter HRB xxxx, deren alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer er ist. Gegenstand der gGmbH ist die Förderung der Kunst und Kultur. Die Gemeinnützigkeit der gGmbH wurde durch den Beklagten festgestellt. Ausweislich des Handelsregisterauszugs ist der Kläger befugt, im Namen der Gesellschaft mit sich im eigenen Namen oder als Vertreter eines Dritten Rechtsgeschäfte abzuschließen.

Der Kläger ist Eigentümer des Grundstücks A-Str. 7, 00000 S (Grund und Boden sowie in 2016 fertiggestelltes Gebäude). Dieses sowie die Anteile an der gGmbH werden in einem Besitz-Einzelunternehmen des Klägers bilanziert. Der Gewinn des Einzelunternehmens des Klägers (Vermietung und Verpachtung (Betriebsaufspaltung)) wurde nach § 4 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes (EStG) ermittelt. 5

Seit dem 01.04.2016 (frühestens jedoch ab Fertigstellung) vermietete der Kläger an die gGmbH zum Betrieb eines Museums (insb. Ausstellung der eigenen Kunstsammlung des Klägers) Räumlichkeiten im Objekt A-Str. 7 in S. Vermietet wurde ausweislich § 1 des Mietvertrags eine Gesamtfläche von ca. 371 qm, bestehend aus Lagerräumen im Keller (ca. 57 qm), Museumsräumen im 1. OG (ca. 151 qm), Museumsräumen im 2. OG (ca. 143 qm), einer Dachterrasse (ca. 15 qm) sowie Kundentoiletten (ca. 5 qm). Vereinbart war nach § 5 des Mietvertrags eine monatliche Gesamtmiete in Höhe von xxx €, bestehend aus der monatlichen Grundmiete in Höhe von xxx € sowie Heiz- und Betriebskostenvorauszahlungen in Höhe von insgesamt xxx €. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Gewerberaummietvertrag Bezug genommen. 6

Im Zusammenhang mit dem Mietvertrag gab der Kläger am 01.09.2016 die folgende Patronatserklärung ab: 7

„Ich, Herr X K , sichere zu, für die Zeit des Bestehens von allen Verpflichtungen aus dem oben benannten Mietvertrag die Mieterin finanziell so auszustatten, dass diese alle Verpflichtungen aus dem genannten Mietvertrag stets erfüllen kann. Hierzu spende ich monatlich wenigstens den Betrag von xxx EUR an die KB gGmbH.“ 8

Darüber hinaus erklärte der Kläger in der Patronatserklärung im Hinblick auf die gGmbH weiter: 9

„Ich, Herr X K , sichere zu, für den Zeitraum des Bestehens der KB gGmbH, diese von allen Verpflichtungen aus sämtlichen sich ergebenden Forderungen finanziell so auszustatten, dass diese alle Verpflichtungen aus den sich ergebenden Forderungen stets erfüllen kann. Hierzu werde ich aufgrund einer zu erstellenden Mittelprognose den finanziellen Bedarf der gGmbH spenden.“ 10

Die gGmbH zahlte in den Streitjahren, beginnend Ende Mai 2016, monatlich den vereinbarten Mietzins inkl. Heiz- und Betriebskostenvorauszahlungen in Höhe von insgesamt xxx € an den Kläger. Hierfür wurde ein Dauerauftrag eingerichtet. Die Zahlungen wurden vom Kläger für den monatlichen Kapitaldienst an die Bank B verwendet, die den Kauf des Grundstücks und die Errichtung des Gebäudes finanziert hatte. 11

Aus Eintrittsgeldern erwirtschaftete die gGmbH in den Streitjahren die folgenden Umsatzerlöse: xxx € (2016), xxx € (2017), xxx € (2018) bzw. xxx € (2019). 12

Der Kläger zahlte in den Streitjahren insgesamt die folgenden Beträge an die gGmbH: xxx € (2016), xxx € (2017), xxx € (2018) bzw. xxx € (2019). Die Zahlungen erfolgten größtenteils 13

von einem gemeinsamen Bankkonto der Kläger. Ab 2018 wurde hierfür ein Dauerauftrag eingerichtet. Die gGmbH stellte für die Zahlungen jeweils Spendenbescheinigungen aus.

Ebenfalls ab dem 01.04.2016 vermietete der Kläger das im Erdgeschoss des Objektes A-Str.7 in S befindliche Ladenlokal zunächst an die CD GmbH, an der er zu 33 % beteiligt ist, zum Zweck des Betriebs einer Speisegaststätte mit Catering und Weinausschank. Vermietet wurde ausweislich § 1 des Mietvertrags eine Fläche von insgesamt 170 qm. Das Mietverhältnis wurde nach § 2 Abs. 2 und 3 des Mietvertrags bis zum 31.03.2018 fest abgeschlossen mit Verlängerungsoption für die Mieterin um fünf Jahre. Als Mietzins wurde ein Betrag in Höhe von monatlich xxx € zzgl. der jeweils geltenden gesetzlichen Mehrwertsteuer vereinbart. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Mietvertrag vom 14.04.2016 Bezug genommen. Aufgrund einer Insolvenz der Mieterin erzielte der Kläger in den Jahren 2018 und 2019 keine Mieteinnahmen aus der Vermietung des Ladenlokals im Erdgeschoss; die Räumlichkeiten standen in dieser Zeit leer.

14

Der Beklagte veranlagte die Kläger für die Streitjahre zunächst erklärungsgemäß zur Einkommensteuer. Er setzte hierbei die Einkommensteuer gegenüber den Klägern mit Bescheid für das Jahr 2016 vom 19.02.2018 auf xxx €, mit Bescheid vom 16.10.2019 für das Jahr 2017 auf xxx €, mit Bescheid vom 22.01.2020 für das Jahr 2018 auf xxx € und mit Bescheid vom 02.12.2020 für das Jahr 2019 auf xxx € fest. Dabei berücksichtigte der Beklagte die folgenden erklärten (negativen) Einkünfte des Klägers aus Gewerbebetrieb (Betriebsaufspaltung Vermietung und Verpachtung A-Str. 7 in S, nur betreffend die Vermietung an die gGmbH): xxx € (2016), -xxx € (2017), -xxx € (2018) bzw. -xxx € (2019). Zudem berücksichtigte der Beklagte erklärungsgemäß die folgenden an die gGmbH geleisteten Zahlungen als Sonderausgaben (Spenden): xxx € (2016), xxx € (2017), xxx € (2018) bzw. xxx € (2019). Die Bescheide für die Jahre 2017 bis 2019 ergingen jeweils nach § 164 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) unter dem Vorbehalt der Nachprüfung.

15

Ab dem 28.06.2021 führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung I in dem Einzelunternehmen des Klägers eine Betriebsprüfung für die Einkommensteuer und Umsatzsteuer 2016 bis 2019 durch. Hierbei traf der Prüfer die Feststellung, dass der Spendenabzug der an die GmbH geleisteten Zahlungen in den Streitjahren insoweit zu versagen sei, wie die Zahlungen auf die Übernahme der Miete entfielen. Hierbei stellte er darauf ab, dass es jedenfalls an dem Merkmal der Unentgeltlichkeit im Sinne des § 10b Abs. 1 EStG fehle. Denn nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) müsse die Spendenmotivation im Vordergrund stehen. D.h. die Ausgabe müsse um der Sache willen ohne die Erwartung eines besonderen Vorteils hingegeben werden (vgl. BFH-Urteil vom 19.12.1990 X R 40/86, BStBl II 1991, 234). Die steuerliche Entlastung der Spende sei hiernach nur gerechtfertigt, wenn sie weder privat- noch gruppennützig, sondern ausschließlich fremdnützig, d.h. zur Förderung des Gemeinwohls verwendet werde (vgl. BFH-Urteil vom 02.08.2006 XI R 6/03, BStBl II 2007,8). Im Streitfall seien die Zahlungen aber gerade nicht aus altruistischen Gründen geleistet worden, sondern insbesondere auch zur Vermögensausstattung der gGmbH, die diese in die Lage versetzte, die Mietverpflichtungen gegenüber dem Kläger als Alleingesellschafter erfüllen zu können. Dies ergebe sich aus dem Wortlaut der Patronatserklärung. Damit sei die Zahlung nicht lediglich auf die Förderung des Allgemeinwohls gerichtet, sondern zu einem erheblichen Teil auch auf die Erfüllung des mit dem Steuerpflichtigen selbst abgeschlossenen Mietvertrags. Durch ihre mittelbare Verwendung zur Darlehenstilgung führe sie letztlich auch zur Vermögensmehrung zugunsten des Klägers. Auch die im Rahmen der Betriebsprüfung vorgebrachte freie Verwendungsmöglichkeit der Spenden durch die gGmbH führe zu keinem anderen Ergebnis; denn es komme bezüglich der Unentgeltlichkeit nicht auf die Verwendung durch den

16

Zahlungsempfänger an, sondern darauf, welche Motivation den Spender zur Zahlung bewegt habe. Ein gewichtiges Argument gegen einen Spendenabzug stelle auch der Vergleich mit der alternativen Sachverhaltsgestaltung dar, bei der nicht vorab eine Spende zur Begleichung der Verbindlichkeit geleistet werde, sondern im Nachhinein auf die Mietverbindlichkeit verzichtet werde. Bei dieser – bezüglich der Höhe der Einkünfte (bzw. des Verlusts) identischen Gestaltung – käme ein Sonderausgabenabzug gemäß § 10b Abs. 1 EStG gerade nicht in Frage, da es aufgrund der fehlenden wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit der gGmbH an der Ernsthaftigkeit der Vereinbarungen fehlen würde. Die gGmbH müsste in diesem Fall zur Erfüllung des Anspruchs in der Lage sein, damit die Vereinbarungen dem – aufgrund der gleichgerichteten Interessen von Spender und Zuwendungsempfänger erforderlichen – Fremdvergleich standhielten (vgl. BFH-Urteil vom 09.05.2007 XI R 23/06, BFH/NV 2007, 2251). Letztlich handele der Spender bei fehlender wirtschaftlicher Leistungsfähigkeit des Zuwendungsempfängers i.d.R. nicht freiwillig, sondern unter faktischem Zwang. Da die gGmbH im Streitfall unstreitig nicht in der Lage wäre, die Mietverpflichtungen ohne die geleisteten Zahlungen seitens des Steuerpflichtigen zu erfüllen, könne diesen Grundsätzen entsprechend auch bei der gewählten Sachverhaltsgestaltung (vorgelagerte Spende zur Erfüllung einer Verbindlichkeit gegenüber dem Spender) kein Spendenabzug gewährt werden. Die abzugsfähigen Spenden müssten somit wie folgt gemindert werden: xxx € (2016), xxx € (2017), xxx € (2018), xxx € (2019). Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Betriebsprüfungsbericht vom 03.01.2022 Bezug genommen.

Der Beklagte folgte den Feststellungen der Betriebsprüfung und erließ am 02.02.2022 nach § 173 Abs. 1 Nr. 1 AO (2016) bzw. § 164 Abs. 2 AO (2017 bis 2019) geänderte Einkommensteuerbescheide. Er setzte dabei die Einkommensteuer gegenüber den Klägern auf nunmehr xxx € (2016), xxx € (2017), xxx € (2018) bzw. xxx € (2019) fest. Die zuvor als Sonderausgaben berücksichtigten Spenden minderte er insoweit, wie diese auf die Mietzahlungen der gGmbH entfielen, d.h. um xxx € (2016) bzw. xxx € (2017 bis 2019). Für die Jahre 2017 bis 2019 wurde der Vorbehalt der Nachprüfung aufgehoben.

Gegen die geänderten Einkommensteuerbescheide legten die Kläger Einsprüche ein. Sie waren der Auffassung, dass die an die gGmbH geleisteten Zahlungen, auch, soweit diese auf die Mietzahlungen entfielen, als Spenden im Sinne des § 10b Abs. 1 EStG zu qualifizieren seien. Zur Begründung trugen sie insbesondere vor, dass die Zahlungen freiwillig erfolgt seien, da der Kläger die Verpflichtung aus der Patronatserklärung freiwillig eingegangen sei. Es liege auch keine berücksichtigungsschädliche Eigennützigkeit vor. Denn die Zahlungen des Klägers seien nicht, auch nicht hinsichtlich eines Teilbetrags, mit einer Nebenbestimmung (Auflage) verbunden gewesen. So sei die gGmbH nicht verpflichtet gewesen, die erhaltenen Zahlungen vorrangig oder gar ausschließlich für die Begleichung der Mietforderungen oder anderer Forderungen den Kläger betreffend zu verwenden. Die gGmbH habe die erhaltenen Zahlungen auch für andere Verpflichtungen Dritten gegenüber verwendet. Man könne die Uneigennützigkeit nicht allein aufgrund der vertraglichen Beziehungen der gGmbH zum Kläger als Vermieter verneinen. Damit wäre dann nämlich die Spende eines Anteilseigners grundsätzlich ausgeschlossen. Eine derartige Intention des Gesetzgebers könne der Regelung des § 10b EStG jedoch nicht entnommen werden. Eine Aufwandsspende liege im Streitfall gerade nicht vor. Die gewählte Gestaltung sei auch nicht rechtsmissbräuchlich. Der Kläger habe lediglich zwischen verschiedenen vom Steuergesetz vorgegebenen Wegen ausgewählt. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf das Einspruchsschreiben vom 03.03.2022 Bezug genommen.

Der Beklagte wies die Einsprüche mit Einspruchsentscheidung vom 13.12.2022 als unbegründet zurück. Zur Begründung verwies er im Wesentlichen auf die Auffassung des

Daraufhin haben die Kläger am 16.01.2023 Klage erhoben. Sie sind weiterhin der Auffassung, dass die von den Klägern in den Streitjahren an die gGmbH geleisteten Zahlungen auch insoweit als Spenden im Sinne des § 10b Abs. 1 EStG zu berücksichtigen seien, wie diese auf die Mietzahlungen an den Kläger entfielen. Zur Begründung verweisen sie, ergänzend zu ihren Ausführungen im Einspruchsverfahren, im Wesentlichen darauf, dass die vorliegende Sachverhaltskonstellation im Hinblick auf das Merkmal der Unentgeltlichkeit bzw. Fremdnützigkeit gerade nicht vergleichbar sei mit den vom BFH zu Ungunsten des Steuerpflichtigen entschiedenen Fällen von Spenden, die im Zusammenhang mit der Aufnahme oder mit dem Beitritt z.B. in einen Verein (vgl. BFH-Urteil vom 02.08.2006, XI R 6/03, BStBl II 2007 S. 9) oder zu einer Privatschule stehen (vgl. BFH, Urteil vom 12.08.1999, XI R 65/98, BStBl II 2000 S. 65). Im Hinblick auf das Tatbestandsmerkmal der Unentgeltlichkeit sei auch die vom Kläger abgegebene Patronatserklärung unschädlich. Diese Verpflichtung des Klägers (nicht der Eheleute) gegenüber der gGmbH sei von diesem frei von rechtlichen Zwängen eingegangen worden; einen Anspruch hierauf habe weder die gGmbH noch der Kläger als Vermieter, noch die die Umbaumaßnahmen finanzierende Bank. Die vom Kläger gegenüber der gGmbH abgegebene, unter der Überschrift „Patronatserklärung“ formulierte Erklärung enthalte zunächst die eigentliche Patronatserklärung. Der Inhalt dieser Erklärung erschöpfe sich in der Zusicherung, die gGmbH für die Zeit des Bestehens des Mietvertrages aus eben dieser Verpflichtung aus dem Mietvertrag finanziell so auszustatten, dass diese alle Verpflichtungen aus dem genannten Mietvertrag stets erfüllen kann. Darüber hinaus habe der Kläger eine weitere freiwillige Erklärung abgegeben, die mit der v.g. Patronatserklärung nichts zu tun habe. Der Beklagte sehe in der Spende der Kläger gleichwohl einen Veranlassungszusammenhang zu der vom Kläger abgegebenen Patronatserklärung. Ein solcher bestehe jedoch nicht. Denn die Patronatserklärung begründe aus sich heraus noch keinen einklagbaren Anspruch auf Zahlung durch den Patron. Der Protégé müsse den Patron wenigstens zur Zahlung aufgefordert haben. Eine solche Aufforderung liege nicht vor und habe auch das beklagte Finanzamt nicht festgestellt. Tatsächlich habe für die gGmbH kein Bedarf bestanden, den Patron zur Zahlung aufzufordern, weil durch die freiwillige Erklärung, einen Betrag in Höhe von monatlich mindestens xxx € zu spenden, die gGmbH über ausreichende Mittel verfüge habe, um ihre satzungsmäßigen, als gemeinnützig anerkannten Zwecke zu erfüllen. Der Beklagte differenziere nicht in der gebotenen Art und Weise zwischen der Patronatserklärung einerseits und der Erklärung zur Spende andererseits. Diese stünden selbständig nebeneinander, auch wenn sie in einem Dokument verkörpert seien. Bei den streitgegenständlichen Zahlungen handele es sich nach dem freien Willen der Beteiligten um freiwillig geleistete Spenden. Diese seien auch steuerlich anzuerkennen, denn jeder Steuerpflichtige könne entscheiden, auf welcher Rechtsgrundlage er Zahlungen leisten möchte. Die Klägerin habe keine Patronatserklärung abgegeben, daher bestehe insoweit kein rechtlicher oder wirtschaftlicher Zusammenhang. Dem von den Beschränkungen des § 181 des Bürgerlichen Gesetzbuches (BGB) befreiten Kläger stehe es grundsätzlich frei, selbst zu entscheiden, als was er die Zahlung leisten möchte. Er könne in seiner Eigenschaft als Gesellschafter oder auch in seiner Eigenschaft als Geschäftsführer zahlen. Oder er könne - wie hier - der Gesellschaft freiwillig und uneigennützig Geldbeträge spenden. Eine rechtsmissbräuchliche Gestaltung liege im Streitfall aber gerade nicht vor. Weiter tragen die Kläger vor, dass auch eine endgültige wirtschaftliche Belastung bei dem Kläger eingetreten sei. Der Geldabfluss vom Konto der Klägerin (im Jahr 2016), später vom gemeinsamen Konto der Kläger (spätestens ab dem 09.06.2017), führe bereits zu einer solchen wirtschaftlichen Belastung. Es liegt nicht eine Zahlung seitens des Klägers vor. Nur eine Rückzahlung der Spenden an die Kläger bzw. an die Klägerin würde eine solche wirtschaftlich erfolgte

Belastung entfallen lassen können. Eine solche Rückzahlung der Spende könne nicht in der Zahlung der Miete an den Kläger gesehen werden. Die Zahlung der Miete basiere auf einem eigenen Rechtsgrund, nämlich dem Mietvertrag mit dem Kläger. Dieser Mietvertrag sei, entgegen der Behauptung des Beklagten, auch wie unter fremden Dritten üblich abgeschlossen und tatsächlich durchgeführt worden. Soweit der Beklagte suggeriere, dem Kläger müsse klar gewesen sein, dass die gGmbH die Miete nicht leisten könne, so entspreche dies nicht den Tatsachen bei Abschluss des Mietvertrages. Aufgrund der im Rahmen der Finanzierung vorgelegten Planrechnungen wäre die gGmbH durchaus in der Lage gewesen, die Miete zu begleichen. Lediglich die später eingetretenen Umstände, nämlich das mangelnde Interesse der Bevölkerung an dem Museum sowie die in der Corona-Zeit unmögliche Durchführung von Veranstaltungen etc., hätten zu der wirtschaftlich schwierigen Lage der gGmbH geführt. Dies sei bei Abschluss des Mietvertrages jedoch nicht absehbar gewesen. Dass die gGmbH im weiteren Verlauf die Mieten lediglich aus Spenden der Kläger habe leisten können, sei hingegen kein Kriterium der Fremdüblichkeit bei Abschluss des Mietvertrages. So habe der BFH (Urteil vom 19.10.1999 IX R 39/99, BStBl II 2000, 224) bereits entschieden, dass weder ein Gestaltungsmissbrauch vorliege, noch das Kriterium der Fremdüblichkeit verletzt werde, wenn ein unterhaltsberechtigtes Kind die Miete aus dem Barunterhalt der Eltern zahle. Auch insoweit trenne der BFH die Rechtsansprüche und betrachte das Mietverhältnis losgelöst von dem Unterhaltsanspruch.

Die Kläger beantragen, 21

die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2016 bis 2019, jeweils vom 02.02.2022, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.12.2022 dahingehend zu ändern, dass zusätzlich Beträge in Höhe von xxx € für das Jahr 2016 bzw. in Höhe von jeweils xxx € für die Jahre 2017 bis 2019 als zusätzlicher Spendenabzug nach § 10b EStG abgezogen werden. 22

Der Beklagte beantragt, 23

die Klage abzuweisen. 24

Zur Begründung verweist er, ergänzend zu seinen Ausführungen im Rahmen des Einspruchsverfahrens, nunmehr auch darauf, dass, wirtschaftlich betrachtet, eine unentgeltliche Überlassung der Museumsräume an die gGmbH vorliege. Der Kläger überweise monatlich xxx € an seine GmbH, welche ihm denselben Betrag anschließend in Form von Mietzahlungen zurückerstatte. Die Zahlungen erfolgten somit nicht selbstlos – vielmehr handele es sich, wirtschaftlich betrachtet, um einen Geldkreislauf, bei dem der Kläger letztlich an sich selbst zahle. Für die steuerliche Anerkennung einer Spende sei jedoch Voraussetzung, dass keine Gegenleistung erfolge, der Spender also altruistisch handele und der Spender endgültig wirtschaftlich belastet sei (vgl. BFH-Urteil vom 20.02.1991 X R 191/87, BStBl II 1991 S. 690). Im Streitfall fehle es an dieser Belastung: Der Kläger „spende“ monatlich – gestützt auf eine Patronatserklärung – xxx € an die gGmbH und erhalte im Gegenzug denselben Betrag als Mietzahlung zurück. Als Alleingesellschafter der gGmbH habe er die Kontrolle über diese Rückzahlung. Der Kläger habe eine monatliche Miete von xxx € mit der gGmbH vereinbart, in dem Wissen, dass die gGmbH diese Miete niemals werde zahlen können. Denn die gGmbH habe in den Streitjahren Guthaben bei ihren Kreditinstituten von nur wenigen tausend Euro gehabt und habe Eintrittsgelder zwischen xxx € und xxx € jährlich erzielt. Das Museum sei nur freitags und samstags für wenige Stunden geöffnet. Bei einem Eintrittspreis von xxx € könnten, so der Beklagte, bestenfalls 200 Personen pro Jahr das Museum besucht haben, was etwa zwei Personen pro Öffnungstag entspreche. Bei einem Eintrittspreis von xxx € wären es höchstens 100 Personen jährlich, also rund eine Person pro Öffnungstag. Diese wirtschaftlichen Kennzahlen seien dem Kläger 25

als Alleingesellschafter und Geschäftsführer der gGmbH bekannt gewesen. Gleichwohl habe der Kläger veranlasst, dass die gGmbH in den Jahren 2016 und 2017 die vereinbarte Miete an ihn überwies; da die gGmbH über nahezu keine eigenen Mittel verfügt habe, sei es dadurch zu erheblichen Kontoüberziehungen gekommen, die der Kläger – auf Hinweis durch seine Bank – im Nachhinein ausgeglichen habe. Ab dem 01.01.2018 habe der Kläger dann einen Dauerauftrag eingerichtet, in dem er der gGmbH zunächst die xxx € überwies und sich diese xxx € sodann umgehend wieder als „Miete“ zurücküberweisen habe lassen. D.h. in den Jahren 2016 und 2017 habe der Kläger der gGmbH im Nachhinein die Miete wieder zurückerstattet, also auf die Miete „verzichtet“, in 2018 und 2019 habe der Kläger der gGmbH die Miete zunächst vorgestreckt, um sie alsbald zurückzubekommen. In beiden Fällen fehle es bereits an der wirtschaftlichen Belastung des Klägers. Weiter, so der Beklagte, hätten die Kläger die Spende nicht selbstlos im Sinne des § 55 Abs. 1 AO geleistet. Denn der Kläger habe in erster Linie den eigengewerblichen Zweck „Mieteinnahmen im Rahmen der Betriebsaufspaltung“ verfolgt. Hätte er die gGmbH fördern oder unterstützen wollen, hätte er die Räume von vorneherein unentgeltlich überlassen können. Schließlich fehle es für die steuerliche Abzugsfähigkeit der Spende an einer Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne des § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG. Das Hauptmotiv der monatlichen Zahlungen von xxx € an die gGmbH läge gemäß der Patronatserklärung in der finanziellen Stärkung der Gesellschaft. Eine solche gesellschaftsrechtliche Veranlassung stehe jedoch der altruistischen Zuwendungsabsicht und damit dem Spendenabzug entgegen (vgl. BFH-Urteil vom 13.07.2022 I R 52/20, BStBl II 2023 S. 501).

Der Beklagte ist nunmehr zudem der Auffassung, dass die Gewinnerzielungsabsicht des Einzelunternehmens des Klägers zu verneinen und folglich die bislang berücksichtigten Betriebsausgaben gemäß § 3c EStG nicht abzugsfähig seien, soweit diese auf die Vermietung an die gGmbH entfielen. Denn der bis zum 31.12.2019 aufgelaufene Gesamtverlust betrage insgesamt xxx €. Bis zum 31.12.2023 sei sogar ein Gesamtverlust von xxx € entstanden. Was die Berücksichtigung eines etwaigen Veräußerungsgewinns im Rahmen einer anzustellenden Totalgewinnprognose angehe, so habe der Kläger schon nicht substantiiert vorgetragen, in welcher Höhe ein Veräußerungsgewinn erzielt werden sollte; ein Wertgutachten sei nicht vorgelegt worden. Zudem dürfe für die Beurteilung, ob und in welcher Höhe ein Veräußerungsgewinn erzielt werden könnte, nur der Teil des Grundstücks betrachtet werden, der auf die Vermietung an die gGmbH entfalle. Hierbei sei insbesondere die individuelle Gestaltung des Gebäudes zu berücksichtigen: Es handelt sich bei beiden Etagen jeweils um einen großen offenen Raum mit wenigen und schmalen Fenstern, der auf die Ausstellungstätigkeit ausgelegt sei. Bei anderen Nutzungen als einer Ausstellung – z.B. als Verwaltungsgebäude – seien umfangreiche Umbauarbeiten erforderlich, z.B. der Einbau von Fenstern, das Einziehen von Zwischenwänden. Zudem, so der Beklagte weiter, halte der zwischen dem Kläger und der gGmbH abgeschlossene Mietvertrag einem Fremdvergleich nicht stand, da ein fremder Dritte einen solchen Mietvertrag in Kenntnis dessen, dass die gGmbH die Miete nie werde zahlen können, nicht abgeschlossen hätte. Selbst wenn es bei Abschluss des Mietvertrags nicht absehbar gewesen sein sollte, dass die gGmbH die Miete nicht würde zahlen können, hätte der Kläger nach den gescheiterten Überweisungsversuchen der gGmbH (mangels Kontodeckung) Maßnahmen ergreifen müssen wie z.B. einen Mieterwechsel. Die steuerliche Anerkennung des Mietvertrags setzte zudem voraus, dass die vereinbarten Leistungen tatsächlich erbracht worden seien. Wenn die Miete nicht endgültig in das Vermögen des Vermieters übergehe, fehle es an der tatsächlichen Durchführung. Im Streitfall habe der Kläger als Vermieter jedoch der gGmbH als Mieterin entweder die Miete im Nachhinein zurückerstattet (2016 und 2017) oder bereits im Vorhinein überwiesen (2018 und 2019). Für die fehlende Durchführung des Mietvertrags spreche auch, dass die Mieterin wirtschaftlich zu keinem Zeitpunkt in der Lage gewesen sei, die Miete aufzubringen. Die

Vermietung sei folglich als unentgeltliche Überlassung zu behandeln; die bislang berücksichtigten Betriebsausgaben seien somit um 68,58% (auf die gGmbH entfallender Flächenanteil des Gebäudes A-Str. 7, S) zu kürzen.

Hierauf erwidern die Kläger, dass der Kläger die Räumlichkeiten in der A-Str. 7 in S an die gGmbH zu einem Mietzins von xxx €/qm und an die CD GmbH zu einem Mietzins von xxx €/qm vermietet habe. Gemäß der Rechtsprechung des BFH habe eine Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht zu unterbleiben, wenn die Nettomiete 75% der ortsüblichen Miete erreiche (vgl. BFH Urteil vom 05.11.2002 IX R 48/01, BStBl II 2003, 646). Die Vermietung zu 11,05 €/qm an die gGmbH, entspreche 75,17 % der Miete der CD GmbH, die eine Vergleichsmiete darstelle. Die Voraussetzungen für die Annahme einer Gewinnerzielungsabsicht seien damit erfüllt. Soweit der Beklagte behauptete, ein Totalüberschuss sei bereits aufgrund der bis zum 31.12.2023 aufgelaufenen Verluste in Höhe von xxx € nicht zu erzielen, übersehe er, dass die Veräußerung des Objektes aus dem Betriebsvermögen ebenfalls der Besteuerung unterliege. Der Verlust bis zum 31.12.2023 sei bereits geringer, als die bis zu diesem Zeitpunkt gezogene Abschreibung in Höhe von xxx €. Schon der Umstand, dass der Verlust geringer sei als die Abschreibung, zeige auf, dass die Vermietung auf Dauer einen Überschuss erwirtschaften könne und werde. Im Übrigen obliege es dem Beklagten, die Behauptung des fehlenden Totalüberschusses zu belegen, soweit er sich entgegen dem Anscheinsbeweis auf das Fehlen der Einkünfteerzielungsabsicht berufe. Weiter, so die Kläger, sei auch keine unbefristete Stundung der, eine Rückerstattung oder eine Vorabbezahlung der Miete durch den Kläger erfolgt. Rechtsgrund für die Zahlung an die gGmbH sei eine Spende gewesen. Der Kläger habe auch nicht auf die Miete verzichtet. Weiter weisen die Kläger darauf hin, dass für das Ladenlokal im Erdgeschoss in dem Gebäude A-Str. 7 in S im Jahr 2022 ein neuer Mietvertrag abgeschlossen worden sei; als Mietzins (Kaltmiete) sei hier ein Betrag in Höhe von xxx € netto vereinbart worden.

In der Sache haben am 28.04.2025 ein Erörterungstermin vor der Berichterstatterin und am 02.09.2025 eine mündliche Verhandlung vor dem Senat stattgefunden. Auf die Sitzungsprotokolle wird Bezug genommen.

Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Gerichtsakte und die dem Gericht vorgelegten Verwaltungsakten verwiesen.

Entscheidungsgründe 30

A. Die zulässige Klage ist begründet. Die Einkommensteuerbescheide für die Jahre 2016 bis 2019, jeweils vom 02.02.2022, in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13.12.2022 sind rechtswidrig, soweit der Beklagte Beträge in Höhe von xxx € für das Jahr 2016 bzw. in Höhe von jeweils xxx € für die Jahre 2017 bis 2019 nicht als Sonderausgaben im Rahmen des Spendenabzugs berücksichtigt hat (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung - FGO -). Auch diese Beträge sind als Spenden im Sinne des § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG abzuziehen (dazu unter I.). Eine Saldierung mit den Verlusten aus der Vermietung der Räumlichkeiten ist nicht vorzunehmen, weil diese vom Beklagten in den angefochtenen Bescheiden zutreffend anerkannt worden sind (dazu unter II.).

I. Nach § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG können Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 der AO insgesamt bis zu

1. 20 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte oder 33

2.	4 Promille der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter als Sonderausgaben abgezogen werden.	
	Gemäß § 10b Abs. 1 Satz 2 EStG ist Voraussetzung für den Abzug nach § 1 Abs. 1 Satz 2 EStG, dass diese Zuwendungen	35
1.	an eine juristische Person des öffentlichen Rechts oder an eine öffentliche Dienststelle, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) Anwendung findet, oder	36
2.	an eine nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes steuerbefreite Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse oder	37
3.	an eine Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, die in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder in einem Staat belegen ist, auf den das Abkommen über den Europäischen Wirtschaftsraum (EWR-Abkommen) Anwendung findet, und die nach § 5 Absatz 1 Nummer 9 des Körperschaftsteuergesetzes in Verbindung mit § 5 Absatz 2 Nummer 2 zweiter Halbsatz des Körperschaftsteuergesetzes steuerbefreit wäre, wenn sie inländische Einkünfte erzielen würde, geleistet werden.	38
1.	Bei den streitgegenständlichen, an die gGmbH geleisteten, Zahlungen in Höhe von 49.500,00 € (2016) bzw. jeweils 66.000,00 € (2017 bis 2019) handelt es sich um Spenden im Sinne des § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG.	39
	Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung sind Spenden Ausgaben, die von einem Steuerpflichtigen freiwillig und ohne Gegenleistung zur Förderung der gesetzlich festgelegten Zwecke geleistet werden (vgl. BFH-Urteil vom 12.09.1990 I R 65/86, BStBl II 1991, 258). Diese Voraussetzungen liegen im Streitfall vor.	40
a.	Der Kläger bzw. die Kläger haben die Zahlungen, auch soweit diese auf die von der gGmbH zu entrichtenden Mietzahlungen entfielen, freiwillig geleistet. Hierunter wird in erster Linie ein Handeln verstanden, zu dem man rechtlich nicht verpflichtet ist. Daneben wird aber auch ein Handeln aufgrund einer freiwillig eingegangenen rechtlichen Verpflichtung als ausreichend angesehen (vgl. etwa BFH-Urteil vom 15.01.2019 X R 6/17, BStBl II 2019, 318, m.w.N.).	41
	So liegt es im Streitfall. Der Kläger ist die in der Patronatserklärung vom 01.09.2016 niedergeschriebene Verpflichtung, der gGmbH monatlich wenigstens den Betrag von xxx € zu spenden, nach Überzeugung des erkennenden Senats freiwillig im Sinne der o.g. Rechtsprechung eingegangen. Denn der Kläger hatte sowohl Einfluss darauf, ob er überhaupt eine entsprechende Verpflichtung eingeht, als auch auf den Inhalt dieser Verpflichtung. Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass die durch den Kläger eingegangene Verpflichtung ausweislich der Patronatserklärung dazu dienen sollte, die gGmbH finanziell so auszustatten, dass diese die aus dem mit dem Kläger abgeschlossenen Mietvertrag resultierenden Verpflichtungen stets erfüllen kann. Denn dieser Aspekt betrifft gerade nicht die Frage der Freiwilligkeit, sondern das – systematisch hiervon zu trennende – Tatbestandsmerkmal des Fehlens einer Gegenleistung (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 15.01.2019 X R 6/17, a.a.O.).	42
b.	Die streitgegenständlichen Zahlungen wurden von dem Kläger bzw. den Klägern auch unentgeltlich, d.h. ohne Gegenleistung der gGmbH, getätigt.	43

Der BFH hat insoweit für den – vergleichbaren – Fall der Zuwendung eines Geldbetrags an eine Stiftung und anschließender Ausreichung eines Darlehens in entsprechender Höhe von der Stiftung an den Zuwender entschieden, dass es an einem spendenabzugsschädlichen Vorteil fehlt, wenn sowohl die Gewährung des Darlehens dem Grunde nach als auch die vereinbarten Darlehensbedingungen einem Fremdvergleich standhalten und der Darlehensvertrag auch tatsächlich durchgeführt wird. Diese Grundsätze sollen ausdrücklich auch für Anstellungs- oder Mietverträge gelten (vgl. BFH-Urteil vom 26.04.2023 X R 4/22, BStBl II 2023, 1037). Die steuerliche Anerkennung von Vertragsverhältnissen zwischen nahe stehenden Personen ist nach ständiger Rechtsprechung u.a. davon abhängig, dass die Verträge bürgerlich-rechtlich wirksam vereinbart worden sind und sowohl die Gestaltung als auch die tatsächliche Durchführung des Vereinbarten dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen. Im Rahmen der vorzunehmenden Gesamtwürdigung müssen jedenfalls die Hauptpflichten der Vertragsparteien klar und eindeutig vereinbart worden sein und entsprechend dem Vereinbarten durchgeführt werden (z.B. BFH-Urteil vom 04.10.2016 IX R 8/16, BStBl II 2017, 273, m.w.N.).

Diese Voraussetzungen sind nach Überzeugung des erkennenden Senats im Streitfall erfüllt. 44 45

aa. Der zwischen dem Kläger und der gGmbH abgeschlossene Mietvertrag ist steuerlich anzuerkennen. Er wurde zivilrechtlich wirksam abgeschlossen; insbesondere war der Kläger ausweislich des Handelsregisterauszugs als Geschäftsführer der gGmbH vom Selbstkontrahierungsverbot des § 181 BGB befreit. Die Hauptpflichten aus dem Mietvertrag (Überlassung der genau bezeichneten Räumlichkeiten gegen betragsmäßig festgelegtes Entgelt) waren klar und eindeutig vereinbart. Auch die Höhe des vereinbarten Mietzinses (xxx €/qm) ist nach Auffassung des erkennenden Senats in diesem Zusammenhang nicht zu beanstanden. Insoweit ist zu beachten, dass nach der Rechtsprechung des BFH nicht jede Abweichung vom Üblichen die Fremdüblichkeit ausschließt; vielmehr ist eine Gesamtwürdigung aller Umstände vorzunehmen (vgl. BFH-Urteil vom 26.04.2023 X R 4/22, a.a.O.). Einen speziellen Mietspiegel für Museumsräume in der Innenstadt von S gibt es, soweit ersichtlich, nicht. Der Mietspiegel für Ladenflächen in der Innenstadt von S betrug in den Jahren 2019/2020 xxx € bis xxx € und in den Jahren 2023/2024 xxx € bis xxx €. Der Mietspiegel für Gastronomie/Hotellerie in S betrug in den Jahren 2023/24 xxx € bis xxx €. Unter Heranziehung dieser Mietspiegel liegt der im Streitfall vereinbarte Mietzins wohl noch innerhalb des üblichen Mietspiegels, wenn auch am unteren Rahmen. Insoweit ist nach Auffassung des erkennenden Senats jedoch auch zu beachten, dass die herangezogenen Mietspiegel (Ladenflächen/Gastronomie) nur bedingt auf die hier zu betrachtenden Räumlichkeiten (Museumsräume) übertragbar sind. Denn einerseits handelt es sich bei den betreffenden Flächen um einen Neubau mit Räumlichkeiten, die speziell auf die Bedürfnisse der gGmbH zugeschnitten sind; andererseits dürften die für Museumsräume vereinbarten Mieten im Allgemeinen eher niedriger sein als die für Ladenräume bzw. Gastronomie üblicherweise vereinbarten Mieten. Im Übrigen muss insoweit auch Berücksichtigung finden, dass der ordentliche und gewissenhafte Geschäftsleiter einer gemeinnützigen GmbH in erster Linie die Satzungszwecke selbstlos verfolgen muss. Eine zu hohe Miete, die an ihn selbst gezahlt wird, würde dem entgegenstehen. 46

Soweit der Beklagte der Auffassung ist, dass es der Fremdüblichkeit entgegenstehe, dass der Kläger bei Abschluss des Mietvertrags bereits gewusst habe, dass die gGmbH ihre Zahlungsverpflichtungen aus dem Mietvertrag ohne die zuvor von ihm in der entsprechenden Höhe geleisteten Zahlungen nicht würde erfüllen können, so folgt der erkennende Senat dem nicht. Dabei kann dahinstehen, ob der Kläger dies, was zwischen den Beteiligten streitig ist, bei Abschluss des Vertrages tatsächlich bereits gewusst bzw. einkalkuliert hat. Denn es ist ja 47

gerade typisch für gemeinnützige Körperschaften wie die gGmbH, dass diese, auch was deren laufende Zahlungsverpflichtungen angeht, auf Spenden angewiesen sind. Insoweit nur auf die Zahlungsfähigkeit in Bezug auf die von der gGmbH eingenommenen Eintrittsgelder abzustellen, greift folglich zu kurz. Das Gericht ist vor diesem Hintergrund der Auffassung, dass auch ein fremder Dritter einen Mietvertrag zu den hier vorliegenden Konditionen mit der gGmbH abgeschlossen hätte.

bb. Der Mietvertrag wurde im Streitzeitraum auch tatsächlich durchgeführt. Der Kläger hat der gGmbH die im Mietvertrag bezeichneten Räumlichkeiten in der A-Str. 7 in S zur Nutzung überlassen. Die gGmbH hat monatlich die vereinbarten Mietzahlungen an den Kläger per Dauerauftrag überwiesen. 48

Soweit der Beklagte meint, dass es an der tatsächlichen Durchführung des Mietvertrages fehle, da der Kläger als Vermieter der gGmbH als Mieterin entweder die Miete im Nachhinein zurückerstattet (2016 und 2017) oder bereits im Vorhinein überwiesen habe (2018 und 2019), die Miete also nicht endgültig in das Vermögen des Vermieters übergegangen sei, so hält der erkennende Senat diese Auffassung für nicht zutreffend. Die betreffenden Zahlungen von der gGmbH an den Kläger einerseits und vom Kläger bzw. von den Klägern an die gGmbH andererseits beruhen nämlich auf verschiedenen vertraglichen Verpflichtungen, die getrennt voneinander zu betrachten sind. Die gGmbH hat mit der Zahlung des Mietzinses in Höhe von xxx € monatlich an den Kläger ihre Verpflichtung aus dem Mietvertrag erfüllt; der Kläger ist mit der Zahlung monatlicher Beträge in derselben Höhe an die gGmbH seiner freiwillig eingegangenen Verpflichtung aus der Patronatserklärung nachgekommen. Soweit der Beklagte darüber hinaus der Meinung ist, dass für die fehlende Durchführung des Mietvertrages auch spreche, dass die gGmbH als Mieterin wirtschaftlich zu keinem Zeitpunkt in der Lage gewesen sei, die Miete aus ihren Eintrittsgeldern aufzubringen, so hält der erkennende Senat auch diese Auffassung für unzutreffend. Die gGmbH hat den vereinbarten Mietzins monatlich an den Kläger gezahlt, mithin den Mietvertrag tatsächlich durchgeführt. Ob die gGmbH diese Zahlungen nur aufgrund der vom Kläger erhaltenen Zahlungen leisten konnte, ist keine Frage der tatsächlichen Durchführung, sondern eine Frage der Fremdüblichkeit des Mietvertrages (siehe hierzu unter A.I.1.b.aa.). 49

cc. Der Unentgeltlichkeit der streitgegenständlichen Zahlungen steht, anders als der Beklagte meint, auch nicht entgegen, dass die Liquidität des Klägers durch die von der gGmbH erhaltenen Mietzahlungen in Höhe der zuvor erfolgten Zuwendungen im Ergebnis unverändert geblieben ist (vgl. BFH-Urteil vom 26.04.2023 X R 4/22, a.a.O.). Denn der Kläger hat der gGmbH zunächst die streitgegenständlichen Beträge ohne Auflage, was eine bestimmte Verwendung o.Ä. betrifft, zugewendet, wodurch diese in das Vermögen der gGmbH zu deren freier Verwendung in den Grenzen des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO gelangt sind. Sodann sind Beträge in Höhe von xxx € monatlich durch die Mietzahlungen der gGmbH wieder in das Vermögen des Klägers gelangt. Diese Vorgänge sind getrennt voneinander zu betrachten, sodass dem Beklagten auch nicht zugestimmt werden kann, wenn dieser meint, dass der Kläger nicht endgültig wirtschaftlich belastet sei. In dieser Gestaltung ist im Übrigen auch kein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42 AO zu sehen. 50

c. Soweit der Beklagte weiter darauf verweist, dass die Zahlungen des Klägers bzw. der Kläger an die gGmbH nicht selbstlos im Sinne des § 55 AO geleistet worden seien, so weist der erkennende Senat darauf hin, dass das Vorliegen der Voraussetzungen des § 55 AO nicht auf Ebene des Gesellschafters, sondern auf Ebene der Gesellschaft zu prüfen ist. 51

d. Die streitgegenständlichen Zahlungen wurden an eine Körperschaft im Sinne des § 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 EStG geleistet. Dies ist zwischen den Beteiligten auch unstrittig. Der 52

Senat sieht vor diesem Hintergrund von weiteren Ausführungen hierzu ab.

2. Die in den Streitjahren vom Kläger geleisteten streitgegenständlichen Zahlungen sind auch nicht als verdeckte Einlagen in die gGmbH durch ihren Alleingesellschafter – den Kläger - zu qualifizieren. 53

Eine verdeckte Einlage ist die Zuwendung eines bilanzierbaren Vermögensvorteils aus gesellschaftsrechtlichen Gründen ohne Entgelt in Gestalt von Gesellschaftsrechten. Ob es sich bei einer Zuwendung um eine verdeckte Einlage oder um eine Spende handelt, ist anhand einer Veranlassungsprüfung in Form eines Fremdvergleichs festzustellen, der im gerichtlichen Verfahren vom Finanzgericht anhand aller Umstände des konkreten Einzelfalls vorzunehmen ist. Eine Veranlassung durch das Gesellschaftsverhältnis liegt demnach vor, wenn und soweit ein Nichtgesellschafter bei Anwendung der Sorgfalt eines ordentlichen und gewissenhaften Kaufmanns der Gesellschaft den Vermögensvorteil nicht eingeräumt hätte (vgl. BFH-Urteil vom 13.07.2022 I R 52/20, BStBl II 2023, 501). 54

Unter Zugrundelegung dieser Rechtsgrundsätze handelt es sich bei den streitgegenständlichen Zahlungen des Klägers an die gGmbH nicht um verdeckte Einlagen. 55

a. Nach Überzeugung des erkennenden Senats erfolgten die Zahlungen freiwillig und ohne Gegenleistung zur Förderung der von der gGmbH verfolgten steuerbegünstigten Zwecke (siehe hierzu unter A.I.1.a.-b.). Denn eine gemeinnützige Körperschaft ist zur Erreichung ihrer steuerbegünstigten Zwecke (hier: Förderung der Kunst und Kultur), gerade auch, was laufende Zahlungen, etwa für die Anmietung passender Räumlichkeiten (hier: Ausstellungsräume) angeht, auf Spenden angewiesen. Die entsprechenden Zahlungen wurden vom Kläger auch nicht mit einer Verwendungsbestimmung versehen, sodass die gGmbH diese gerade nicht für die an den Kläger zu leistenden Mietzahlungen verwenden musste, sondern in den Grenzen des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO auch anderweitig ausgeben konnte. 56

b. Etwas anderes ergibt sich auch nicht daraus, dass die Lage der gGmbH finanziell angespannt war und die streitgegenständlichen Zahlungen somit – im Sinne eines günstigen Nebeneffektes – auch der finanziellen Stärkung der gGmbH dienten. Hierfür spricht auch, dass die Gelder in den ideellen Bereich der gGmbH geflossen sind und dort gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO dem Gebot der zeitnahen Verwendung für die steuerbegünstigten Zwecke unterlagen (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 13.07.2022 I R 52/20, a.a.O.). 57

c. Schließlich ist im Rahmen der insoweit vorzunehmenden Gesamtwürdigung auch zu berücksichtigen, dass – aufgrund der Restriktionen des Gemeinnützigkeitsrechts – eine Rückgabe der erhaltenen Zahlungen (etwa in Form einer Einlagenrückgewähr bei Auflösung der Gesellschaft) oder eine Ausschüttung laufender Erträge an den Kläger als Gesellschafter nicht möglich ist. Ebenso wenig führten die Zahlungen zu einer Werterhöhung der Anteile des Klägers. 58

II. Entgegen der erstmals im Rahmen des Klageverfahrens vom Beklagten geäußerten Auffassung sind auch die in den streitgegenständlichen Einkommensteuerbescheiden erklärungsgemäß berücksichtigten Verluste des Klägers aus Gewerbebetrieb (weiterhin) anzuerkennen. 59

Zwischen der gGmbH und dem Kläger lag in den Streitjahren eine Betriebsaufspaltung vor, mit der Folge, dass die (negativen) Vermietungseinkünfte des Einzelunternehmens des Klägers als Einkünfte bzw. Verluste aus Gewerbebetrieb zu qualifizieren sind. 60

1. Eine Betriebsaufspaltung setzt nach ständiger Rechtsprechung des BFH voraus, dass das vermietende Besitzunternehmen mit dem mietenden Betriebsunternehmen sachlich und personell verflochten ist. 61
- a. Eine personelle Verflechtung ist gegeben, wenn eine Person oder Personengruppe beide Unternehmen in der Weise beherrscht, dass sie in der Lage ist, in beiden Unternehmen einen einheitlichen Geschäfts- und Betätigungswillen durchzusetzen (vgl. etwa BFH-Urteil vom 25.01.2017 X R 45/14, BFH/NV 2017, 1039). Diese Voraussetzung ist im Streitfall erfüllt, da der Kläger in den Streitjahren 100% der Anteile an der gGmbH hielt. 62
- b. Die Voraussetzung der sachlichen Verflechtung in Gestalt der Überlassung einer wesentlichen Betriebsgrundlage ist ebenfalls erfüllt, da der Kläger in den Streitjahren der gGmbH die Ausstellungs-Räumlichkeiten in dem Gebäude in der A-Str. 7 in S zur Nutzung überlassen hat. Der für diese Zwecke zwischen der gGmbH und dem Kläger abgeschlossene Mietvertrag ist steuerlich anzuerkennen (siehe hierzu unter A.I.1.b.). Die überlassenen Räumlichkeiten sind auch als wesentliche Betriebsgrundlage anzusehen, da die gGmbH als Betriebskapitalgesellschaft in diesen Räumlichkeiten ihre Ausstellungstätigkeit ausgeübt hat. 63
- c. Der Annahme einer Betriebsaufspaltung steht auch nicht entgegen, dass die gGmbH als Betriebsunternehmen gemeinnützige Zwecke im Sinne des § 52 AO verfolgt (vgl. BFH-Urteil vom 19.02.2019 X R 42/16, BFH/NV 2019, 586). Dies ist zwischen den Beteiligten auch unstrittig. Der Senat sieht vor diesem Hintergrund von weiteren diesbezüglichen Ausführungen ab. 64
2. Bei dem Einzelunternehmen des Klägers als Besitzunternehmen lag auch die nach § 15 Abs. 2 EStG erforderliche Gewinnerzielungsabsicht vor. 65
- Die Gewinnerzielungsabsicht des Besitzunternehmens fehlt grundsätzlich, wenn der mit Gewinnerzielungsabsicht tätigen Betriebsgesellschaft die wesentlichen Betriebsgrundlagen unentgeltlich oder zu einem nicht kostendeckenden Entgelt überlassen werden. Zwar kann in einem solchen Fall die Absicht zur Erzielung von Gewinnen bestehen, die nicht unmittelbar aus der Nutzungsüberlassung, sondern mittelbar aus der Erzielung höherer Beteiligungseinkünfte des Besitzunternehmens folgen, wenn Betriebsgesellschaft eine Kapitalgesellschaft ist, die Beteiligung zum Betriebsvermögen des Besitzunternehmens gehört und infolge des unangemessen niedrigen Nutzungsentgelts höhere Gewinnausschüttungen zu erwarten sind, die die Ausgaben des Besitzunternehmens übersteigen (vgl. BFH-Urteil vom 12.04.2018 IV R 5/15, BStBl II 2020, 118, m.w.N.). 66
- a. Nach Auffassung des erkennenden Senats liegt im Streitfall schon keine unentgeltliche oder verbilligte Überlassung der Mietsache vor; die Räumlichkeiten in den A-Str. 7 in S hat der Kläger vielmehr zu einem ortsüblichen Mietzins an die gGmbH vermietet (s.o.). 67
- b. Unabhängig davon ist im Streitfall auch die Gewinnerzielungsabsicht des Klägers zu bejahen. 68
- aa. Insoweit ist zunächst festzustellen, dass – schon aufgrund der Gemeinnützigkeit der gGmbH – positive Erträge in Form von Gewinnausschüttungen aus der Beteiligung an der gGmbH wohl nicht zu erwarten waren bzw. zu erwarten sind. Wäre dies anders, würde dies aber wohl auch der vom Beklagten anerkannten Gemeinnützigkeit der gGmbH widersprechen. 69

bb. Bei einer auf Dauer angelegten Vermietungstätigkeit ist nach der Rechtsprechung des BFH grundsätzlich davon auszugehen, dass der Steuerpflichtige beabsichtigt, einen Einnahmeüberschuss zu erwirtschaften; die Einkünfterzielungsabsicht kann insoweit nur in Ausnahmefällen verneint werden (vgl. BFH-Urteil vom 05.11.2002 IX R 48/01, BStBl II 2003, 646, m.w.N.). Die Gewinnerzielungsabsicht ist wie jede innere Tatsache anhand äußerer Merkmale zu beurteilen. Aus objektiven Umständen muss auf das Vorliegen oder das Fehlen der Absicht zur Gewinnerzielung geschlossen werden, wobei einzelne Umstände einen Anscheinsbeweis liefern können. Beweisanzeichen für das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht kann eine Betriebsführung sein, bei der der Betrieb nach seiner Wesensart und der Art seiner Bewirtschaftung auf die Dauer gesehen dazu geeignet und bestimmt ist, mit Gewinn zu arbeiten. Dies fordert eine in die Zukunft gerichtete und langfristige Beurteilung, wofür die Verhältnisse eines bereits abgelaufenen Zeitraums wichtige Anhaltspunkte bieten können. Wenn dauernde Verluste auf das Fehlen einer Gewinnabsicht hindeuten, kann dies allein nicht ausschlaggebend sein. Bei längeren Verlustperioden muss aus weiteren Anzeichen die Feststellung möglich sein, dass der Steuerpflichtige die verlustbringende Tätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausübt (vgl. BFH-Urteil vom 22.04.1998 XI R 10/97, BStBl II 1998, 663, m.w.N.).

cc. Verluste der Anlaufzeit – von etwa acht Jahren – können nur dann steuerlich nicht anerkannt werden, wenn aufgrund der Entwicklung des Betriebes eindeutig feststeht, dass das Unternehmen, so wie es vom Steuerpflichtigen betrieben wurde, von vornherein nicht in der Lage war, nachhaltige Gewinne zu erzielen und deshalb nach objektiver Beurteilung von Anfang an keine Einkunftsquelle im Sinne des Einkommensteuerrechts darstellt (vgl. BFH-Urteil vom 06.03.1980 IV R 182/78, BStBl II 1980, 718).

71

dd. Unter Zugrundelegung dieser Rechtsgrundsätze ist die zwischen den Beteiligten streitige Gewinnerzielungsabsicht zu bejahen. Dabei muss nach Überzeugung des erkennenden Senats für die Prüfung der Gewinnerzielungsabsicht, anders als vom Beklagten angenommen, die gesamte gewerbliche Tätigkeit des Klägers betrachtet werden, d.h. nicht nur die Vermietung der Ausstellungsräumlichkeiten an die gGmbH, sondern auch die von vornherein geplante Vermietung der Räumlichkeiten im Erdgeschoss des Gebäudes A-Str. 7 in S an einen Gastronomiebetrieb, die der Kläger seinem gewillkürten Betriebsvermögen zugeordnet hat. Dies ergibt sich schon daraus, dass es sich bei der Vermietungstätigkeit, was das Erdgeschoss betrifft, nicht um einen Teilbetrieb handeln kann, da diese, isoliert betrachtet, keinen Gewerbebetrieb darstellt, sondern zu Einkünften aus Vermietung und Verpachtung führen würde.

72

i) In den Streitjahren 2016 bis 2019 befand sich der Kläger nach den Grundsätzen der o.g. Rechtsprechung noch in der Anlaufphase der Vermietungstätigkeit, die erst im Laufe des ersten Streitjahres 2016 begonnen hat. Auch die vom Beklagten zusätzlich hierzu in den Blick genommenen Folgejahre 2020 bis 2023 sind noch der Anlaufphase zuzuordnen. Nach Auffassung des erkennenden Senats steht nicht eindeutig fest, dass das Unternehmen, so wie es vom Steuerpflichtigen betrieben wurde, von vornherein nicht in der Lage war, nachhaltige Gewinne zu erzielen. Denn weder waren die Insolvenz der Mieterin des Ladenlokals im Erdgeschoss und die daraus resultierenden Mietausfälle noch die Corona-Pandemie ab 2020 und die damit einhergehenden, auch für Museen geltenden, Restriktionen für den Kläger vorhersehbar. Schließlich hält es der erkennende Senat auch für plausibel, dass der Kläger, wie er selbst vorträgt, zunächst, was das von der gGmbH betriebene Museum angeht, von höheren Besucherzahlen ausgegangen ist. Vor diesem Hintergrund sind die in den Streitjahren aufgelaufenen Verluste als Verluste in der Anlaufphase der

73

Vermietungstätigkeit anzuerkennen.

ii) Unabhängig davon kann der erkennende Senat auch nicht feststellen, dass die ansonsten anzustellende Totalgewinnprognose, anders als der Beklagte meint, negativ wäre. Als Prognosezeitraum zugrunde zu legen ist nach der Rechtsprechung des BFH bei Vermietung und Verpachtung ein Zeitraum von 30 Jahren (vgl. BFH-Beschluss vom 07.09.2006 IV B 13/05, BFH/NV 2007, 27, m.w.N.). Insoweit ist – im Rahmen eines auch in den Blick zu nehmenden Veräußerungsgewinns – insbesondere zu berücksichtigen, dass, worauf die Kläger zu Recht hinweisen, die bis zum 31.12.2023 gezogene AfA höher war als der bis dahin aufgelaufene Verlust aus der Vermietungstätigkeit. Zudem ist der erkennende Senat, anders als der Beklagte, durchaus der Auffassung, dass die an die gGmbH vermieteten Räumlichkeiten auch für andere potenzielle Mieter interessant wären, etwa für Bekleidungsgeschäfte oder Kaufhäuser, welche oftmals ebenfalls keine oder nur wenige Fenster haben. 74

iii) Schließlich ist nicht ersichtlich, dass der Kläger die (bislang) verlustbringende Vermietungstätigkeit nur aus im Bereich seiner Lebensführung liegenden persönlichen Gründen oder Neigungen ausübt. Soweit der Beklagte im Rahmen der mündlichen Verhandlung darauf verwiesen hat, dass es das Motiv des Klägers sei, Steuern zu sparen, so stellt dies für sich genommen kein insoweit beachtliches subjektives Motiv dar. 75

B. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 76

C. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 77