



Sachstand

Zur Überprüfung der Gemeinnützigkeit von Körperschaften

Zur Überprüfung der Gemeinnützigkeit von Körperschaften

Aktenzeichen: WD 4 - 3000 - 090/18
Abschluss der Arbeit: 23. Mai 2018
Fachbereich: WD 4: Haushalt und Finanzen

Die Wissenschaftlichen Dienste des Deutschen Bundestages unterstützen die Mitglieder des Deutschen Bundestages bei ihrer mandatsbezogenen Tätigkeit. Ihre Arbeiten geben nicht die Auffassung des Deutschen Bundestages, eines seiner Organe oder der Bundestagsverwaltung wieder. Vielmehr liegen sie in der fachlichen Verantwortung der Verfasserinnen und Verfasser sowie der Fachbereichsleitung. Arbeiten der Wissenschaftlichen Dienste geben nur den zum Zeitpunkt der Erstellung des Textes aktuellen Stand wieder und stellen eine individuelle Auftragsarbeit für einen Abgeordneten des Bundestages dar. Die Arbeiten können der Geheimschutzordnung des Bundestages unterliegende, geschützte oder andere nicht zur Veröffentlichung geeignete Informationen enthalten. Eine beabsichtigte Weitergabe oder Veröffentlichung ist vorab dem jeweiligen Fachbereich anzuzeigen und nur mit Angabe der Quelle zulässig. Der Fachbereich berät über die dabei zu berücksichtigenden Fragen.

Inhaltsverzeichnis

| | | |
|-----------|--|----------|
| 1. | Rechtsgrundlagen | 4 |
| 2. | Wer bestätigt die Gemeinnützigkeit einer Körperschaft und mit welchen Verfahren? | 4 |
| 3. | Wie häufig und wie wird die zuvor festgestellte Gemeinnützigkeit überprüft? | 5 |
| 4. | Welche Kriterien muss eine Körperschaft erfüllen, um als gemeinnützig anerkannt zu werden bzw. welche Gründe können zu einer Aberkennung der Gemeinnützigkeit führen? | 5 |

1. Rechtsgrundlagen

Im deutschen Steuerrecht können gemäß der §§ 51 bis 68 Abgabenordnung (AO) bestimmte Körperschaften steuerbegünstigt werden. Zu diesen Körperschaften zählen auch eingetragene Vereine.

Die Steuervergünstigung wird nach § 59 Abgabenordnung (AO) gewährt, wenn sich aus der Satzung ergibt, welchen Zweck die Körperschaft verfolgt, wobei dieser Zweck den Anforderungen der §§ 52 bis 55 AO entsprechen sowie ausschließlich und unmittelbar selbstlos verfolgt werden muss. Darüber hinaus muss die tatsächliche Geschäftsführung auch diesen Satzungsbestimmungen entsprechen.

Grundsätzlich werden in den §§ 52 bis 54 AO drei steuerbegünstigte Zwecke aufgeführt:

- Gemeinnützige Zwecke im engeren Sinn,
- mildtätige Zwecke sowie
- kirchliche Zwecke.

Wie erwähnt muss ein solcher Zweck für die Gewährung einer Steuerbegünstigung mit den folgenden drei Grundprinzipien verknüpft werden:

- Selbstlosigkeit (§ 55 AO),
- Ausschließlichkeit (§ 56 AO) sowie
- Unmittelbarkeit (§ 57 AO).

Selbstlos ist ein Handeln, wenn es, neben anderen Voraussetzungen, nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt und die Mittel nur für satzungsgemäße Zwecke verwendet werden (§ 55 AO).

Ausschließlichkeit liegt vor, wenn nur die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Ziele verfolgt werden (§ 56 AO).

Unmittelbarkeit bedeutet gemäß § 57 Abs. 1 AO, dass die Körperschaft ihre steuerbegünstigten, in der Satzung festgelegten Zwecke selbst verwirklichen muss. Dies kann unter bestimmten Voraussetzungen auch durch das Wirken einer Hilfsperson geschehen.

2. Wer bestätigt die Gemeinnützigkeit einer Körperschaft und mit welchem Verfahren?

Für die Durchführung der Steuergesetze sind die Landesfinanzbehörden zuständig. Die steuerliche Beurteilung und Anerkennung des gemeinnützigkeitsrechtlichen Status als Voraussetzung für die Steuerbegünstigung obliegt den jeweils zuständigen Finanzämtern. Die Finanzämter entscheiden über die Gewährung der Steuervergünstigung und überwachen die Einhaltung der Vorschriften. Örtlich zuständig ist gemäß § 20 Abs. 1 AO das Finanzamt, in dessen Bezirk sich die Geschäftsleitung befindet, hilfsweise nach Abs. 2 der Ort des Sitzes.

Der Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) zu § 59 Nr. 3 bestimmt, dass kein besonderes Anerkennungsverfahren im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht vorgesehen ist. Ob eine Körperschaft letztlich tatsächlich steuerbegünstigt ist, entscheidet das Finanzamt erst im Veranlagungsverfahren durch Steuerbescheid (ggfs. Freistellungsbescheid).¹

In einem vorgeschalteten Feststellungsverfahren nach § 60a AO wird nur die formelle Gemeinnützigkeit geprüft. Das Ergebnis als Grundlagenbescheid (Feststellungsbescheid) bindet den nachfolgenden Körperschaftsteuerbescheid (ggfs. Freistellungsbescheid).

3. Wie häufig und wie wird die zuvor festgestellte Gemeinnützigkeit überprüft?

Gemäß des AEAO zu § 59 Nr. 3 soll die Steuerbefreiung spätestens alle drei Jahre überprüft werden. Dabei hat das Finanzamt von Amts wegen die tatsächlichen und rechtlichen Verhältnisse zu ermitteln, die für die Steuerpflicht und für die Bemessung der Steuer wesentlich sind. Nur auf Antrag wird jährlich ein neuer Freistellungsbescheid erteilt.

Zur Überprüfung des Fortbestands der Gemeinnützigkeit verschickt das Finanzamt einen Fragebogen. Die Körperschaft hat Verwendungsnachweise zu führen, d. h. die in § 63 Abs. 3 AO geforderten Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben sind hinzuzufügen. Auch ein Geschäftsbericht und andere Unterlagen wie Niederschriften über die Mitgliederversammlungen werden in der Regel angefordert. Kommt die Körperschaft der wiederholten Aufforderung zur Abgabe des Fragebogens nicht nach, können die Besteuerungsgrundlagen geschätzt werden.²

Die Überprüfung bezieht sich auf alle Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit. Dazu gehören nach § 60 AO die formelle Satzungsmäßigkeit **und** nach § 63 AO die tatsächliche Geschäftsführung.

Im Rahmen seiner Prüfung der Gemeinnützigkeit wendet das Finanzamt den Grundsatz der Verhältnismäßigkeit an. So besteht bei einer vorübergehenden Mittelfehlverwendung nach § 63 Abs. 4 AO die Möglichkeit einer Fristsetzung, innerhalb derer die für die steuerbegünstigten Zwecke gebundenen Mittel fehlerbeseitigend zu verwenden sind. Eine dauerhafte Fehlverwendung wird hingegen in der Regel mit dem Verlust der Gemeinnützigkeit verbunden sein.

4. Welche Kriterien muss eine Körperschaft erfüllen, um als gemeinnützig anerkannt zu werden bzw. welche Gründe können zu einer Aberkennung der Gemeinnützigkeit führen?

Einen gemeinnützigen Zweck verfolgt eine Körperschaft gemäß § 52 Abs. 1 AO, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet zu fördern. Keine Förderung der Allgemeinheit besteht, wenn der Personenkreis, dem die Förderung zugutekommt, fest abgeschlossen ist.

§ 52 Abs. 2 AO enthält einen abschließenden Katalog von Zwecken, die als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen sind. Darin aufgeführt ist beispielsweise unter Nr. 6 die Förderung des Tierschutzes. Sofern der von der Körperschaft verfolgte Zweck nicht unter einen der Katalogpunkte fällt, aber die Allgemeinheit dennoch selbstlos auf materiellem, geistigem oder sittlichem

1 <https://www.jurion.de/gesetze/aeao/50/>, Abruf am 22. Mai 2018.

2 Seer in Tipke/Kruse, vor § 51 AO (FGO/FVG/VwZG), Tz. 7, Stand Januar 2016.

Gebiet in entsprechender Weise gefördert wird, kann dieser Zweck für gemeinnützig erklärt werden. Die Entscheidung hierüber wird von einer Finanzbehörde vorgenommen, die jeweils von der obersten Finanzbehörde der Länder hierzu bestimmt wird (§ 52 Abs. 2 S. 2 und 3 AO, sog. Öffnungsklausel).

Die Gemeinnützigkeit muss sowohl formell (satzungsmäßig) als auch materiell vorliegen.

Um die **formelle Gemeinnützigkeit** zu erreichen, muss die Körperschaft in ihrem Statut die Satzungszwecke und die Art der Verwirklichung so genau bestimmen, dass bereits aufgrund der Satzung die Voraussetzungen für die steuerlichen Vergünstigungen geprüft werden können. Aus ihr muss sich ergeben, welchen Zweck die Körperschaft verfolgt, dass dieser Zweck den Anforderungen der AO entspricht und dass dieser ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird (§ 60 Abs. 1 AO).

Als Beispiele für formelle Verstöße seien genannt:

- Die satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft entsprechen nicht den gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen der AO,
- die künftige Vermögensverwendung wird nicht in der Satzung festgeschrieben,
- die Vermögensbindung im Falle der Auflösung der Körperschaft oder im Falle des Wegfalls des bisherigen Zwecks geht aus der Satzung nicht genau genug hervor.

Bei der Beantwortung der Frage nach der **materiellen Gemeinnützigkeit** im späteren Veranlagungsverfahren wird hingegen überprüft, ob die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet ist und den Bestimmungen entspricht, die die Satzung über die Voraussetzung für Steuervergünstigungen enthält (§ 63 Abs. 1 AO).³

Als Beispiele für materielle Verstöße seien genannt:

- Keine Förderung der Allgemeinheit durch die Begrenzung des Mitgliederkreises, Aufnahmegebühren oder überhöhte Mitgliedsbeiträge,
- andere gemeinnützige, nicht mit der Satzung übereinstimmende Zwecke werden gefördert,
- allgemein fehlerhafte Mittelverwendung,
- steuerbegünstigte Zwecke werden endgültig aufgegeben,
- etwaige Mittel werden nicht zeitnah und sachgerecht verwendet,
- höhere Verwaltungskostenquote (einschließlich Spendenwerbung) als 50 Prozent,
- bloße vermögensverwaltende Tätigkeit und unzulässige Rücklagenbildung,
- vorrangige Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke,
- Zuwendungen an Mitglieder, Gewinnausschüttungen,
- missbräuchliche Spendenbescheinigungspraxis,

3 Seer in Tipke/Kruse, § 60a AO (FGO/FVG/VwZG), Tzn. 3, 4, Stand April 2016.

- Verstöße gegen die verfassungsmäßige Ordnung.

Die Feststellung der Gemeinnützigkeit muss außerdem von Amts wegen gemäß § 60a Abs. 4 AO aufgehoben werden, wenn bei den für die Feststellung erheblichen Verhältnissen eine Änderung eintritt. Damit ist insbesondere der Fall einer nachträglichen gemeinnützigkeitsschädlichen Satzungsänderung gemeint, bspw. eine Änderung des Satzungszwecks.⁴

Neben einer dauerhaften Mittelfehlverwendung führen insbesondere **Verstöße gegen die Rechtsordnung** zu einem Entzug der Gemeinnützigkeit. Von einer steuerbegünstigten Körperschaft ist jede formell und materiell verfassungsgemäße Norm zu beachten. Schon nach allgemeinen Rechtsgrundsätzen, insbesondere nach Art. 9 Abs. 2 des Grundgesetzes, kann eine Organisation nicht als gemeinnützig anerkannt werden, die ihre Zwecke mit Mitteln außerhalb der Rechtsordnung verfolgt.⁵ Ein gesetzwidriges Verhalten muss allerdings der Körperschaft selbst und nicht lediglich einzelnen Mitgliedern zuzurechnen sein.

Dazu wird im AEAO zu § 63 Nr. 5 ausgeführt:

„Die tatsächliche Geschäftsführung muss sich im Rahmen der verfassungsmäßigen Ordnung halten, da die Rechtsordnung als selbstverständlich das gesetzestreue Verhalten aller Rechtsunterworfenen voraussetzt. Als Verstoß gegen die Rechtsordnung, der die Steuerbegünstigung ausschließt, kommt auch eine Steuerverkürzung in Betracht ([BFH-Urteil vom 27.9.2001, V R 17/99](#), BStBl 2002 II S. 169). Die verfassungsmäßige Ordnung wird schon durch die Nichtbefolgung von polizeilichen Anordnungen durchbrochen (BFH-Urteil vom 29.8.1984, I R 215/81, BStBl 1985 II S. 106). Gewaltfreier Widerstand, z. B. Sitzblockaden, gegen geplante Maßnahmen des Staates verstößt grundsätzlich nicht gegen die verfassungsmäßige Ordnung (vgl. [BVerfG-Beschluss vom 10.1.1995, 1 BvR 718/89](#), 1 BvR 719/89, 1 BvR 722/89, 1 BvR 723/89, BVerfGE 92, S. 1 bis 25).“⁶

Hinzufügend bemerkt die Prüfungs- und Beratungsgesellschaft Ebner Stolz:

„Umstritten ist, ob jeder Verstoß gegen die allgemeine Rechtsordnung, wie z.B. die Nichterfüllung steuerlicher Pflichten und/oder Steuerhinterziehung, als Durchbrechung der verfassungsmäßigen Ordnung anzusehen ist und „automatisch“ zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit führt. In einem Fall des FG Berlin (24.2.97, 8435/96, EFG 97, 1006) hatte ein Verein, der die Forschung fördert, Steuererklärungen so spät eingereicht, dass bereits aufgrund eingetretener Festsetzungsverjährung die Gemeinnützigkeit nicht mehr zuerkannt werden konnte. In dieser Entscheidung hat das Gericht Bedenken geäußert, ob die tatsächliche Geschäftsführung noch den Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts entspreche, wenn verspätet Steuererklärungen abgegeben werden. Nach Ansicht des FG kann eine Körperschaft nur Steuervergünstigungen in Anspruch nehmen, „wenn sie sich im Wesentlichen an die geltenden Gesetze hält“. Damit versteht das FG die verfassungsmäßige Ordnung umfassend im Sinne aller Rechtsvorschriften. Offen bleibt jedoch,

4 Seer in Tipke/Kruse, § 60a AO (FGO/FVG/VwZG), Tz. 10.

5 Musil in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 51 Rz. 56, Stand Juli 2017.

6 <https://www.jurion.de/gesetze/aeao/55/>, Abruf am 22. Mai 2018.

wann ein Verstoß gegen die geltenden Gesetze „unwesentlich“ und damit gemeinnützigkeitsunschädlich ist.“⁷

Mit dem Jahressteuergesetz 2009 (BGBl. I, S. 2794) wurden die Absätze 2 und 3 in § 51 AO eingefügt. Nach Abs. 2 setzt die Vergünstigung für steuerbegünstigte Zwecke im **Ausland** voraus, dass natürliche Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland gefördert werden oder dass die Tätigkeit der Körperschaft neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen kann.

In Abs. 3 wird klargestellt, dass eine begünstigte Körperschaft nach ihrer Satzung und bei ihrer tatsächlichen Geschäftsführung keine Bestrebungen im Sinne des § 4 **Bundesverfassungsschutzgesetz**⁸ fördern und dem Gedanken der Völkerverständigung nicht zuwiderhandeln darf. Diese Regelung ist nach Ansicht der Kommentatoren lediglich eine deklaratorische Klarstellung. Da die Förderung des Völkerverständigungsgedankens und die allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens nach § 52 Abs. 2 AO als gemeinnützige Zwecke gelten, kann nicht zugleich das Gegenteil gemeinnützig sein.⁹

Die Finanzämter müssen gemäß Satz 3 einen Extremismusverdacht der Verfassungsschutzbehörde melden. Insofern durchbricht § 51 Abs. 3 S. 3 AO ausnahmsweise das Steuergeheimnis. Grundsätzlich ist nach § 30 Abs. 1 AO eine Weitergabe steuerrelevanter Daten durch Amtsträger untersagt.

7 https://www.ebnerstolz.de/de/1/9/7/3/2/Aberkennung_der_Gemeinnu_776_tzigkeit.pdf, S. 225 f, Abruf am 22. Mai 2018.

8 Dies sind Bestrebungen gegen den Bestand des Bundes oder eines Landes, Bestrebungen gegen die Sicherheit des Bundes oder eines Landes oder Bestrebungen gegen die freiheitliche demokratische Grundordnung.

9 Seer in Tipke/Kruse, § 51 AO (FGO/FVG/VwZG) Tz. 10, Stand Januar 2016.