

Aberkennung der Gemeinnützigkeit bei Verlustausgleich zwischen wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb und gemeinnützigem Bereich

Thüringer Finanzgericht, Urteil v. 15.11.2007, Az. III 657/05

Tatbestand:

Streitig ist, ob der Kläger noch gemeinnützig ist.

Der Kläger ist ein eingetragener Verein und gemäß seiner Gründungssatzung von 1994 als gemeinnützig anerkannt worden. Er hatte im Streitzeitraum um die 40 bis 50 Mitglieder. Sein satzungsmäßiger Zweck ist die Förderung des Sports, die Pflege und Wahrung von Sitten, Brauchtum und Tradition des Schützentums und die Liebe zur Heimat. Im Jahre 1996 beschloss er, ein Vereinslokal aufzubauen, in dem auch gelegentliche Tanzveranstaltungen stattfinden können. Zum 01.11.1997 meldete der Kläger als Gewerbe den Betrieb eines Vereinslokals mit gelegentlichen Tanzveranstaltungen an (Bl. 13 KSt-Akte). Er verfügt auch über eine Gestattung gemäß § 12 des Gaststättengesetzes zum Betrieb einer Schank- und Speisewirtschaft (Bl. 5 KSt-Akte).

Mit Schreiben vom 3.11.1997 (Bl. 11 KSt-Akte) wies der Beklagte auf verschiedene steuerliche Besonderheiten hin, insbesondere darauf, dass Erträge ausschließlich für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden dürfen. Erfolge keine entsprechende Mittelverwendung, könne dies zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit führen. In einer Anlage zum Freistellungsbescheid für das Jahr 1998 vom 14.08.2000 (Bl. 71 KSt-Akte) wies der Beklagte darauf hin, es sei nicht zulässig, Mittel des ideellen Bereichs (insbesondere Mitgliedsbeiträge, Spenden, Zuschüsse, Rücklagen) zum Ausgleich von Verlusten des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zu verwenden. Der Kläger erklärte folgende wirtschaftliche Ergebnisse:

Jahr	wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb	Zweckbetrieb	Vermögensverwaltung
1996	0,00 DM	855,00 DM	0,00 DM
1997	- 2.649,34 DM	- 8.932,62 DM	0,00 DM
1998	- 23.933,00 DM	keine Angaben	keine Angaben
1999	- 4.340,85 DM	4.145,24 DM	62,27 DM
2000	108,33 DM	1.078,67 DM	290,00 DM
2001	- 2.467,20 DM	62,15 DM	0,00 DM

Der Beklagte war der Ansicht, dass der Kläger die Verluste aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb mit Mitteln des gemeinnützigen Vereins ausgleiche und dies gegen § 55 der Abgabenordnung (AO) verstoße. Daher erließ er am 15.01.2003 zunächst Körperschaftsteuerbescheide, in denen ein Einkommen von 0 DM festgestellt wurde und er hob die Anerkennung der Gemeinnützigkeit auf. Mit Einspruchsentscheidung vom 11.07.2005 (Bl. 3 KSt-Akte) änderte er die Körperschaftsteuerbescheide und die Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer für die Jahre 1999 bis 2001. Diese sind der Höhe nach nicht streitig. Der Kläger meint jedoch, die mit dem Erlass der Körperschaftsteuerbescheide ausgesprochene Aberkennung der Gemeinnützigkeit sei rechtswidrig.

Der Kläger trägt vor, er habe kein hinreichendes rechtliches Gehör gefunden, insbesondere sei eine vor Erlass der Einspruchsentscheidung gewünschte Erörterung unterblieben. Da die Besteuerungsgrenze des § 64 Abs. 3 AO von 60.000 DM in der im Streitjahr geltenden Fassung unterschritten sei, werde die Feststellung eines Gewinns oder Verlustes überflüssig. Es sei auch kein Verlust festzustellen. Schon deswegen lägen die Voraussetzungen für die Aberkennung der Gemeinnützigkeit nicht vor. Es liege kein Verstoß gegen das Mittelverwendungsgebot des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO vor. Es habe eine positive betriebswirtschaftliche Prognose für die Gaststätte gegeben. Die tatsächlichen Verhältnisse hätten sich leider anders entwickelt, da die Nachfrage durch andere Vereine zurückgegangen sei. Der Kläger weist darauf hin, dass sich die Vereinsmitglieder in ehrenamtlicher, zeitaufwändiger Arbeit zusammengefunden hätten und die Räumlichkeiten umgestaltet hätten, um die Gaststätte zu errichten. Der geplante wirtschaftliche Geschäftsbetrieb sollte professionell betrieben werden, wozu auch fest angestellte Mitarbeiter zählten. Diese seien auch tätig gewesen. Wegen der hohen Lohnkosten habe man diese entlassen müssen und man betreibe die Gaststätte mit ehrenamtlichen Helfern. Eine frühere Kündigung der Mitarbeiter sei wegen der Förderung durch das Arbeitsamt jedoch nicht möglich, jedenfalls wirtschaftlich

unsinnig gewesen. Der Kläger weist darauf hin, dass die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer regelmäßig unter 60.000 DM gelegen hätten. Eine Besteuerung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes hätte nicht mehr erfolgen dürfen. Der Entzug der Gemeinnützigkeit könne nicht auf die Verluste gestützt werden, da diese nicht der Besteuerung unterlägen. Die Reihenfolge der Rechtsanwendung ergebe sich prüfen, ob die Gesamteinnahmen über 60.000 DM liegen. Dies sei nur im Streitjahr 1999 der Fall (Bl. 51 FG-Akte). Es komme zu einer Ungleichbehandlung mit anderen Vereinen, die zu einem Verstoß gegen Artikel 3 des Grundgesetzes führen würde.

Der Kläger beantragt, die angegriffenen Körperschaftsteuerbescheide und Bescheide über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustvortrags für die Jahre 1999 bis 2001 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.07.2005 zu ändern und die Gemeinnützigkeit anzuerkennen, hilfsweise, die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen. Er trägt vor, die Verluste seien zwar nicht allzu hoch, doch habe der Verein diese mit Mitteln aus dem gemeinnützigen Bereich ausgeglichen. Dies sei nicht zulässig. Mithin sei die Gemeinnützigkeit entfallen. Es sei zuerst zu prüfen, ob eine steuerbegünstigte Körperschaft im Sinne der §§ 51 ff AO vorliegt. Erst dann sei zu fragen, ob der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb unter der Besteuerungsgrenze des § 64 Abs. 3 AO bleibe.

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist unbegründet, der Beklagte hat die Gemeinnützigkeit des Klägers in den Streitjahren zu Recht verneint.

A. Das Gebot zur Gewährung rechtlichen Gehörs wurde nicht verletzt, denn der Kläger hatte hinreichend Möglichkeiten, zur Sache Stellung zu beziehen. Er wurde mit Schreiben vom 05.03.2003 und 31.03.2003 an die Abgabe einer Einspruchsbegründung erinnert. Zu seiner Einspruchsbegründung vom 30. April 2003 nahm der Beklagte mit Schreiben vom 07.11.2003 ausführlich Stellung. Ein Erörterungstermin gem. § 364 a AO war, da der Sachverhalt und die hieraus abgeleiteten Standpunkte feststanden, eine tatsächliche Verständigung also unwahrscheinlich war, nicht zwingend anzuberaumen. Ausweislich mehrerer Aktenvermerke gab es auch einige Telefonate zwischen dem Beklagten und dem Prozessbevollmächtigten des Klägers, so dass er hinreichend Gelegenheit hatte, seinen Standpunkt vorzutragen.

B. Der Kläger kann in den Streitjahren nicht mehr als gemeinnützig anerkannt werden. Gemäß § 52 Abs.1 Satz 1 der Abgabenordnung (AO) verfolgt eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet – hier durch Förderung des Sports (§ 52 Abs.2 Nr. 2 AO) – selbstlos zu fördern. Selbstlosigkeit setzt u.a. voraus, dass die Mittel der Körperschaft (s. dazu BFH-Urteil vom 23.10.1991 I R 19/91, BFHE 165, 484, BStBl II 1992, 62) nur für die satzungsmäßigen Zwecke, d.h. für die in der Satzung festgelegten gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke, verwendet werden (§ 55 Abs.1 Nr. 1 Satz 1 AO). Ausnahmen von diesem Mittelverwendungsgebot enthält § 58 AO. Im Streitfall kommen diese jedoch unstreitig nicht in Betracht.

Früher war umstritten, ob stets gegen das Mittelverwendungsgebot verstoßen wird, wenn die Körperschaft Verluste, die sie in einem nicht als Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68 AO) zu qualifizierenden wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (sog. Nicht-Zweckbetrieb) erlitten hat, mit Mitteln ausgleicht, die ihr zur Erfüllung ihrer gemeinnützigen Zwecke zur Verfügung stehen. Im Urteil vom 02.10.1968 I R 40/68 (BFHE 93, 522, BStBl II 1969, 43) hatte der BFH eine derartige Mittelverwendung nicht als Verstoß gegen § 4 Abs.2 Nr.1 der Gemeinnützigkeitsverordnung (GemV) vom 24.12.1953 – der Vorgängervorschrift des § 55 Abs.1 Nr.1 AO – gewertet, wenn die Verluste relativ geringfügig waren, sie auf einer Fehlkalkulation beruhten und die Körperschaft sich erkennbar bemüht hatte, für die durch den Nicht-Zweckbetrieb den Mitgliedern erbrachten Leistungen ein kostendeckendes Entgelt zu erhalten. Die Finanzverwaltung ist dem bei Auslegung des § 55 Abs.1 Nr.1 AO gefolgt und beurteilte es nicht als Verstoß gegen das Mittelverwendungsgebot, wenn die Körperschaft nur gelegentlich Verluste aus Nicht-Zweckbetrieben mit Mitteln des ideellen Tätigkeitsbereichs ausgleicht und ernsthaft einen Verlustausgleich auf andere Weise versucht hat, z.B. durch Erhöhung der Entgelte für die Leistungen des Nicht-Zweckbetriebes. Seit dem Urteil des BFH vom 13.11.1996 (I R 152/93 BStBl II 1998, 711) stellt ein Ausgleich von Verlusten eines Nicht-Zweckbetriebes mit Mitteln des ideellen Tätigkeitsbereichs aber nur dann keinen Verstoß gegen das Mittelverwendungsgebot dar, wenn die Verluste auf einer Fehlkalkulation beruhen und die Körperschaft bis zum Ende des dem Verlustentstehungsjahr folgenden Wirtschaftsjahrs dem ideellen Tätigkeitsbereich wieder Mittel in entsprechender Höhe zuführt. Die wieder zugeführten Mittel dürfen weder aus Zweckbetrieben oder dem Bereich der steuerbegünstigten vermögensverwaltenden Tätigkeiten noch aus Beiträgen oder anderen Zuwendungen stammen, die zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft bestimmt sind. Ein Ausgleich von Verlusten eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs mit Mitteln des ideellen Bereichs führt grundsätzlich zum Verlust der Gemeinnützigkeit (vgl. Sauer, in Beermann/Gosch, § 64 Anm. 17.1).

Dies beruht darauf, dass gemäß § 55 Abs.1 Nr.1 Satz 1 AO Mittel der Körperschaft nur – also ausschließlich – für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden dürfen. Dies schließt die Auslegung aus, eine Körperschaft erfülle auch dann noch die Voraussetzungen des § 55 Abs.1 Nr.1 Satz 1 AO, wenn sie lediglich im geringfügigen Umfang ihre Mittel zum Ausgleich von Verlusten aus Nicht-Zweckbetrieben verwendet. Auch der Zweck des § 55 Abs.1 Nr.1 Satz 1 AO steht einer derartigen Auslegung entgegen. Das Mittelverwendungsgebot dient u.a. dazu, die Wettbewerbsneutralität des Steuerrechts zu wahren. Sie würde verletzt, wenn es einer wegen Verfolgung

gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke steuerbefreiten Körperschaft erlaubt wäre, ihre Nicht-Zweckbetriebe mit Mitteln aus steuerbegünstigten Beiträgen oder Spenden und Erträgen ihrer steuerbegünstigten Zweckbetriebe oder Vermögensverwaltung zu alimentieren.

Es ist jedoch auch zu berücksichtigen, dass die Geschäftsführer von Körperschaften, die gemeinnützige oder mildtätige Zwecke verfolgen, sehr oft Personen sind, die über keine betriebswirtschaftlichen Kenntnisse verfügen und ihre Tätigkeit für die Körperschaft ehrenamtlich ausüben. Verluste aufgrund von Fehlkalkulationen sind daher häufig nicht zu vermeiden. Sie müssen, da die Gläubiger der Körperschaft in deren gesamtes Vermögen vollstrecken können, notfalls auch mit Mitteln des ideellen Tätigkeitsbereichs abgedeckt werden, um Vollstreckungsmaßnahmen zu vermeiden und die Fortführung der steuerbegünstigten Tätigkeiten nicht zu gefährden. In Fällen, in denen die für den Verlustausgleich eingesetzten Mittel nur zeitweilig dem ideellen Tätigkeitsbereich entzogen werden, kommt es zu keiner den Wettbewerb nachhaltig beeinflussenden Daueralimentation des Nicht-Zweckbetriebes. Eine Frist von zwölf Monaten für die Zurückführung der Mittel verschafft den Körperschaften ausreichend Zeit, um in einer ordentlichen Mitgliederversammlung die erforderlichen Maßnahmen zu beschließen und sich die benötigten Mittel zu beschaffen (vgl. BFH, aaO).

Der Kläger erwirtschaftete in den drei Streitjahren Verluste in Höhe von rund 33.000 DM. Dies beruhte im Streitfall auf einer Fehlkalkulation, denn durch den Bau eigener Vereinsgaststätten durch andere Vereine sowie durch die Eröffnung weiterer Gaststätten reduzierte sich die Nachfrage bei gleichzeitiger Erhöhung des Angebotes. Die Verluste konnten daher auch im Folgejahr nicht z.B. durch eine Umlage ausgeglichen werden. Eine gemeinnützige Körperschaft ist aber auch darauf angewiesen, Mittel zur Finanzierung der gemeinnützigen Aktivitäten zu erwirtschaften und damit wirtschaftliche Risiken einzugehen. Insbesondere für sehr kleine Vereine, deren Mitglieder trotz des sozial anerkennenswerten, hohen persönlichen Engagements geringe Verluste erwirtschaften, birgt die strenge Rechtsprechung des BFH (kritisch hierzu Schauhoff DStR 1998, 701) weitere steuerliche Risiken. Der Senat verkennt zwar nicht, dass ein Vereinsvorstand Verluste realistischerweise nur äußerst schwierig durch Umlagen bei den Mitgliedern zurückholen kann, wenn sich entgegen der Prognose Verluste abzeichnen. Angesichts der klaren Rechtsprechung des BFH kann die Gemeinnützigkeit jedoch in den Streitjahren nicht anerkannt werden.

Verneint ein Finanzamt die sachliche Steuerbefreiung, muss es auch dann einen Körperschaftsteuerbescheid erlassen, wenn die festzusetzende Steuer aus anderen Gründen 0,- DM beträgt.

Unterhält eine steuerbegünstigte Körperschaft nur einen kleinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, dann unterliegt sie mit diesem nicht der Körperschaft- und nicht der Gewerbesteuer (vgl. Sauer, in Beermann/Gosch, Abgabenordnung und Finanzgerichtsordnung, § 64 Anm. 53). Voraussetzung ist, dass eine „steuerbegünstigte“ Körperschaft einen kleinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält. Dies ist zwingende Voraussetzung, um in den Anwendungsbereich des § 63 AO zu gelangen. Die Ansicht, dass alle, gegebenenfalls auch von nicht gemeinnützigen Vereinen betriebenen Gaststätten der 60.000 DM-Grenze unterlägen, trifft nicht zu. Mithin kann die Klage keinen Erfolg haben.

Insbesondere viele kleine Vereine müssen aus finanzieller Notwendigkeit heraus häufig geringe Verluste aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben mit Vereinsbeiträgen ausgleichen. Sie legen es regelmäßig nicht planmäßig darauf an, mit Mitteln aus dem ideellen Bereich dauerhaft eine defizitäre wirtschaftliche Tätigkeit zu subventionieren, sind aber meist außerstande, bei den Mitgliedern eine Umlage zum Verlustausgleich geltend zu machen. Damit riskieren sie aber regelmäßig ihre Gemeinnützigkeit, so dass es der Senat für sachgerecht hält, die Revision zuzulassen. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 FGO.



Winheller Rechtsanwälte

Corneliusstr. 34, D-60325 Frankfurt am Main
Geigersbergstr. 37, D-76227 Karlsruhe

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

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

E-Mail: info@winheller.com

Internet: <http://www.winheller.com>

Rechtsanwälte für deutsches & US

- ▶ Stiftungsrecht
- ▶ Nonprofitrecht
- ▶ Medienrecht
- ▶ Kapitalanlagerecht
- ▶ Wirtschaftsrecht

**Weitere Informationen finden
Sie auf unserer Website**

www.winheller.com