

VOLLTEXTSERVICE

Gemeinnützigkeit: Ab welchem Zeitpunkt darf sie aberkannt werden?

BFH, Urteil vom 23.07.2020 – V R 40/18

Tatbestand

I.

Streitig ist die Rechtmäßigkeit der Aufhebung eines Bescheides über die gesonderte Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a der Abgabenordnung (AO).

Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist ein eingetragener Verein. Nach seiner Satzung in der Fassung vom 26.11.1996 war Vereinszweck des Klägers die Förderung der Kinder- und Jugendpflege, die Förderung der Erziehung, Volks- und Berufsbildung, die Förderung der internationalen Gesinnung, der Toleranz auf allen Gebieten der Kultur und des Völkerverständigungsgedankens und die Förderung der Fürsorge für Strafgefangene und ehemalige Strafgefangene und ihrer Angehörigen. Mit Bescheid vom 18.11.2014 stellte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) fest, dass die Satzung des Klägers in der Fassung vom 26.11.1996 die satzungsmäßigen Voraussetzungen nach §§ 51, 59, 60 und 61 AO erfüllt.

Im Februar 2015 erlangte das FA Kenntnis davon, dass der Kläger bereits am 02.09.2014 eine Satzungsänderung beschlossen hatte. Nach § 2 Abs. 1 dieser geänderten Satzung ist Zweck des Vereins

- die Begleitung, Beratung und Bildung für Mädchen & Jungen, Frauen & Männer, Mütter & Väter, Seniorinnen & Senioren im Kontext des Familienentwicklungsprozesses,
- Aufgaben im Rahmen der Kinder- und Jugendhilfe auf der gesetzlichen Grundlage des SGB 7/KJHG, [...]
- Begleitung der Bildungsverläufe von Kindern & Jugendlichen in ihren Familien und ihrem Lebensumfeld sowie die Gestaltung von Bildungsübergängen,
- Förderung der beruflichen Bildung bzw. Ausbildung von jungen Erwachsenen,
- die Förderung interkultureller Begegnung insbesondere im Kontext der deutsch-polnischen Zusammenarbeit,
- Förderung des Miteinanders von Menschen unterschiedlicher Lebensalter und Stärkung der Verantwortung der Generationen füreinander,
- Begleitung wertebildender Prozesse sowie wertesensibilisierende Erziehung von Kindern in ihren Familien,
- die Förderung zivilgesellschaftlichen und demokratischen Engagements,
- die Unterstützung hilfsbedürftiger Personen bzw. Familien in besonderen Lebenssituationen,
- die sozialpädagogische und wirtschaftliche Betreuung Jugendlicher,

WINHELLER

Rechtsanwaltsgesellschaft mbH

Tower 185

Friedrich-Ebert-Anlage 35-37

60327 Frankfurt am Main

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

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

E-Mail: info@winheller.com

Internet: www.winheller.com

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin

Hamburg | München

- die Unterstützung pflegebedürftiger Menschen sowie pflegender Angehöriger,
- die Betreuung von Personen, die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustandes auf Hilfe anderer Personen angewiesen sind.

Mit Schreiben vom 11.01.2016 wies das FA den Kläger darauf hin, dass die Satzungsänderung am 26.01.2015 in das Vereinsregister eingetragen worden sei; die Satzung entspreche nicht mehr den steuerrechtlichen Anforderungen. Mit gesondertem Bescheid vom 11.01.2016 hob das FA den Feststellungsbescheid vom 18.11.2014 wegen Änderung der Verhältnisse nach § 60a Abs. 4 AO "mit Wirkung ab 02.09.2014" auf.

Der Einspruch des Klägers blieb ohne Erfolg. Die hiergegen gerichtete Klage wies das Finanzgericht (FG) mit seinem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2019, 1052 veröffentlichten Urteil ab.

Eine Aufhebung wegen einer Änderung der für die Feststellung erheblichen Verhältnisse i.S. des § 60a Abs. 4 AO sei bereits anzunehmen, wenn aufgrund einer Satzungsänderung die Frage nach der Satzungsmäßigkeit neu beurteilt werden müsse, wie dies im Streitfall wegen der auf den satzungsmäßigen Zweck des Klägers bezogenen Änderungen der Fall sei. Ob die geänderte Satzung den Anforderungen der §§ 51, 59, 60 und 61 AO genügt, sei in einem gesonderten Verfahren nach § 60a Abs. 2 AO zu prüfen.

Hiergegen wendet sich der Kläger mit seiner durch das FG zugelassenen Revision, mit der er die Verletzung materiellen Rechts rügt. Das FG habe verkannt, dass die Aufhebung des Feststellungsbescheides frühestens mit der Eintragung der Satzungsänderung in das Vereinsregister zulässig gewesen wäre, weil sie vorher weder im Innen- noch im Außenverhältnis Wirkung entfalte. Zudem habe das FG das Vorliegen der Voraussetzungen des § 60a Abs. 4 AO zu Unrecht bejaht. Eine Änderung der für die Feststellung erheblichen Verhältnisse setze voraus, dass die Satzung in ihrer geänderten Fassung nicht mehr die Voraussetzungen für die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen der §§ 51, 59, 60 und 61 AO erfülle. Diese Voraussetzungen erfülle auch die geänderte Satzung.

Der Kläger beantragt,

unter Abänderung des angefochtenen Urteils des FG Berlin-Brandenburg vom 01.11.2018 - 8 K 11191/16 nach den Anträgen des Klägers in Gestalt der Auslegung durch das FG zu erkennen,
hilfsweise das Urteil des FG aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen.

Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Zur Begründung führt das FA aus, bereits die Erweiterung, Einschränkung und auslegungsbedürftige Umformulierung der Zwecke des Klägers in der geänderten Satzung habe eine Änderung der erheblichen Verhältnisse i.S. des § 60a Abs. 4 AO bewirkt. Ob die geänderte Satzung den formellen Voraussetzungen des § 60a Abs. 1 AO entspreche, könne nur im Rahmen eines sich anschließenden Feststellungsverfahrens nach § 60a Abs. 2 AO entschieden werden. Zudem könne es steuerrechtlich nicht auf die Eintragung der Satzungsänderung im Vereinsregister ankommen. Es könne nichts anderes gelten als für Vorgesellschaften oder nicht rechtsfähige Körperschaften, die einen Feststellungsantrag bereits mit Beschluss der Satzung stellen könnten. Weiter führte das FA ergänzend aus, auf den Zeitpunkt des Beschlusses der Satzungsänderung abzustellen diene auch der Verhinderung von Missbrauch durch Spendenbescheinigungen, die im Zeitraum zwischen Beschluss und Eintragung der Satzungsänderung ausgestellt werden, wenn die Mitglieder in diesem Zeitraum bereits auf der Grundlage der neu beschlossenen Satzung agierten.

Entscheidungsgründe

II.

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Klagestattgabe (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht angenommen, der Bescheid über die gesonderte Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen sei mit Wirkung vom Zeitpunkt der Beschlussfassung des Klägers über die Änderung seiner Satzung aufzuheben gewesen. Der angegriffene Aufhebungsbescheid ist daher rechtswidrig und seinerseits aufzuheben (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

1. Gemäß § 60a Abs. 1 AO wird die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO gesondert festgestellt. Die Feststellung der Satzungsmäßigkeit erfolgt nach § 60a Abs. 2 AO auf Antrag der Körperschaft (Nr. 1) oder von Amts wegen bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer, wenn bisher noch keine Feststellung erfolgt ist (Nr. 2). Tritt bei den für die Feststellung erheblichen Verhältnissen eine Änderung ein, ist die Feststellung nach § 60a Abs. 4 AO mit Wirkung vom Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse aufzuheben.

2. Zu Unrecht hat das FG --stillschweigend-- eine Änderung der für die Feststellung vom 18.11.2014 erheblichen Verhältnisse bereits aufgrund des Beschlusses der Mitgliederversammlung des Klägers über die Satzungsänderung vom 02.09.2014 angenommen.

a) Die Aufhebung eines Bescheides über die gesonderte Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 4 AO setzt eine nachträgliche Änderung der für die Feststellung erheblichen Verhältnisse voraus (Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 4. Aufl., Rz 7.8; Seer in Tipke/Kruse, § 60a AO Rz 10 f.). Bereits die sprachliche Bedeutung des Verbs "eintreten" verdeutlicht, dass die Vorschrift nur solche Änderungen erfasst, die sich nach Erlass des Feststellungsbescheides ereignet haben (vgl. Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs -BFH- vom 19.07.1993 - GrS 2/92, BFHE 172, 66, BStBl II 1993, 897, unter C.II.1.a). Bestätigt wird dies durch den Regelungszusammenhang mit § 60a Abs. 5 AO: Änderungen, die sich bis zum Erlass des Feststellungsbescheides ereignet haben, sind nach allgemeinen Grundsätzen bereits bei der Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen zu berücksichtigen. Bleiben sie gleichwohl unberücksichtigt, kann dies zu einem materiellen Fehler im Feststellungsbescheid führen, der jedoch nur im Rahmen des § 60a Abs. 5 AO beseitigt werden kann (Hüttemann, a.a.O., Rz 7.8; Seer in Tipke/Kruse, § 60a AO Rz 11; Unger in Gosch, AO § 60a Rz 23).

b) Eine Änderung der für die Feststellung erheblichen Verhältnisse aufgrund einer Satzungsänderung tritt erst mit ihrem zivilrechtlichen Inkrafttreten ein (Tz. 7 Abs. 2 Satz 1 des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung --AEAO-- zu § 60a AO; Leisner-Egensperger in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 60a AO Rz 40; Hüttemann, Der Betrieb 2014, 442, 446; vgl. auch BFH-Urteile vom 25.01.2005 - I R 52/03, BFHE 209, 5, BStBl II 2005, 514, unter II.2.c, und vom 25.04.2001 - I R 22/00, BFHE 194, 354, BStBl II 2001, 518, unter II.3.b, jeweils zu § 61 Abs. 3 Satz 1 AO).

aa) Eine zivilrechtlich noch nicht wirksame Satzungsänderung ist zwar angebahnt, aber noch nicht "eingetreten". Bis zu ihrem Inkrafttreten bildet weiterhin die frühere Satzung den nach § 63 Abs. 1 AO auch gemeinnützigkeitsrechtlich bedeutsamen Handlungsrahmen für die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft (Senatsurteil vom 27.09.2001 - V R 17/99, BFHE 197, 314, BStBl II 2002, 169, unter II.2.c, und BFH-Urteil in BFHE 194, 354, BStBl II 2001, 518, unter II.3.b, m.w.N.; vgl. auch BFH-Urteil vom 20.12.2006 - I R 94/02, BFHE 216, 269, BStBl II 2010, 331, unter II.3.c aa).

bb) Dem kann das FA nicht mit Erfolg entgegen halten, dass auch in der Gründungsphase eine Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen bereits mit Beschluss der Satzung --vor einer Registereintragung-- zulässig sei. Denn auch dies setzt jedenfalls die zivilrechtliche Wirksamkeit des Beschlusses über die Satzung voraus (vgl. Tz. 4 Abs. 2 AEAO zu § 60a AO; Hüttemann, a.a.O., Rz 2.23, 2.39).

cc) Soweit das FA eine besondere Gefahr des Missbrauchs durch Zuwendungsbestätigungen i.S. des § 50 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung sieht, die ein Zuwendungsempfänger im Zeitraum zwischen Beschluss und zivilrechtlichem Wirksamwerden einer Satzungsänderung ausstellt, schließt sich der Senat dem nicht an.

(1) Nach § 60a Abs. 1 Satz 2 AO ist die Feststellung der Satzungsmäßigkeit auch für die Besteuerung der Steuerpflichtigen, die Zuwendungen in Form von Spenden und Mitgliedsbeiträgen an die Körperschaft erbringen, bindend. Die ertragsteuerrechtliche Berücksichtigung solcher Zuwendungen bei der Besteuerung des Zuwendenden ist jedoch von der Steuerbefreiung des Zuwendungsempfängers nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) und damit auch davon abhängig, dass der Zuwendungsempfänger nach seiner tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient (§ 10b Abs. 1 Satz 2 Nr. 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes --EStG--, § 9 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 Buchst. b und c KStG sowie § 9 Nr. 5 Satz 2 Buchst. b und c des Gewerbesteuergesetzes --GewStG--). Der Feststellungsbescheid nach § 60a AO ist daher nur im Hinblick auf die Voraussetzung der formellen Satzungsmäßigkeit des Zuwendungsempfängers Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 Satz 1 AO) für die Ertragsbesteuerung des Zuwendenden (Seer in Tipke/Kruse, § 60a AO Rz 5; Koenig/Koenig, Abgabenordnung, 3. Aufl., § 60a Rz 3). Deshalb kommt die Berücksichtigung einer Zuwendung bei der Besteuerung des Zuwendenden unabhängig von einer weiterhin wirksamen Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a AO grundsätzlich nicht in Betracht, wenn der Zuwendungsempfänger seine tatsächliche Geschäftsführung bereits vor dem zivilrechtlichen Wirksamwerden einer steuerbegünstigungsschädlichen Änderung seiner Satzung an der Neufassung der Satzung ausrichtet und damit gegen das Ausschließlichkeitsgebot verstößt.

(2) Eine besondere Missbrauchsgefahr folgt dabei nicht aus dem Umstand, dass der Empfänger einer Zuwendungsbestätigung nach § 10b Abs. 4 Satz 1 EStG bzw. § 9 Abs. 3 Satz 1 KStG (ggf. i.V.m. § 9 Nr. 5 Satz 13 GewStG) als Steuerpflichtiger grundsätzlich auf die Richtigkeit der Zuwendungsbestätigung vertrauen darf.

Dem FA ist bereits im Ausgangspunkt nicht darin zuzustimmen, dass die Zuwendungsbestätigung nur dann einen Vertrauenstatbestand für den Zuwendenden schafft, wenn der sie ausstellende Zuwendungsempfänger nach § 63 Abs. 5 AO --also etwa auf der Grundlage einer weiterhin wirksamen Feststellung nach § 60a AO-- hierzu befugt ist. Vielmehr schützen § 10b Abs. 4 Satz 1 EStG und § 9 Abs. 3 Satz 1 KStG auch das Vertrauen auf die Befugnis des Zuwendungsempfängers zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen (BFH-Urteil vom 19.07.2011 - X R 32/10, BFH/NV 2012, 179, Rz 25; Hüttemann, a.a.O., Rz 8.104; Blümich/Brandl, § 10b EStG Rz 140b, jeweils zu § 10b EStG).

Im Übrigen besteht die von dem FA angesprochene Gefahr, dass Zuwendungen wegen des Vertrauens auf eine Zuwendungsbestätigung bei der Besteuerung des Zuwendenden zu berücksichtigen sind, obwohl der Zuwendungsempfänger nicht im Rahmen seiner --zivilrechtlich wirksamen und damit den Rahmen seiner tatsächlichen Geschäftsführung bestimmenden (s. bereits unter II.2.b aa)-- Satzung agiert, unabhängig vom hiesigen Fall einer Satzungsänderung. Das Gesetz begegnet der allgemeinen Gefahr eines Missbrauchs des Vertrauenstatbestands mit dessen Ausschluss im Fall der fehlenden Schutzwürdigkeit des Zuwendenden (§ 10b Abs. 4 Satz 1 Halbsatz 2 EStG bzw. § 9 Abs. 3 Satz 1 Halbsatz 2 KStG) sowie mit der Aussteller- und Veranlasserhaftung nach § 10b Abs. 4 Satz 2 EStG,

§ 9 Abs. 3 Satz 2 KStG und § 9 Nr. 5 Satz 14 GewStG (vgl. dazu BFH-Urteile vom 20.03.2017 - X R 13/15, BFHE 257, 486, BStBl II 2017, 1110; vom 20.09.2016 - X R 36/15, BFH/NV 2017, 593, Rz 16 f., und vom 28.07.2004 - XI R 39/03, BFH/NV 2005, 516, unter II.3.).

c) Die hier zu beurteilende Änderung der Satzung eines eingetragenen Vereins bedarf zu ihrer Wirksamkeit der Eintragung in das Vereinsregister (§ 71 Abs. 1 Satz 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs). Erst mit der konstitutiv wirkenden Eintragung erlangt die Satzungsänderung im Außen- wie im Innenverhältnis rechtliche Wirkung (Urteil des Bundesgerichtshofs vom 17.01.1957 - II ZR 239/55, BGHZ 23, 122, Rz 19; Schwennike in Staudinger, BGB, 2019, § 71 Rz 3; vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 194, 354, BStBl II 2001, 518, unter II.3.a).

d) Das FG ist stillschweigend von anderen Grundsätzen ausgegangen, indem es bereits aufgrund des Beschlusses der Mitgliederversammlung des Klägers über die Satzungsänderung vom 02.09.2014 eine Änderung der für die Feststellung vom 18.11.2014 erheblichen Verhältnisse angenommen hat. Die Vorentscheidung war daher aufzuheben.

3. Die Sache ist spruchreif. Der angegriffene Aufhebungsbescheid ist rechtswidrig und verletzt den Kläger in seinen Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO), weil durch ihn der Feststellungsbescheid entgegen § 60a Abs. 4 AO nicht mit Wirkung zum Zeitpunkt einer Änderung der Verhältnisse, sondern auf den vorgelagerten Zeitpunkt des Beschlusses über die Satzungsänderung aufgehoben wird.

Dabei ergibt sich nichts anderes aus dem Umstand, dass das FA den Kläger mit Schreiben vom 11.01.2016 darüber informierte, dass die Satzungsänderung am 26.01.2015 in das Vereinsregister eingetragen worden sei und dass die Satzung nach seiner Auffassung nicht mehr den steuerrechtlichen Anforderungen entspreche. Zwar sind bei der Auslegung eines Bescheides grundsätzlich auch die dem Betroffenen bekannten Umstände heranzuziehen, doch ist dafür notwendig, dass diese Umstände einen eindeutigen Rückschluss erlauben (Senatsurteil vom 16.01.2020 - V R 56/17, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt, Umsatzsteuer-Rundschau 2020, 278, Rz 17).

Einen solchen eindeutigen Rückschluss erlauben die Angaben im Schreiben des FA vom 11.01.2016 schon deshalb nicht, weil der Aufhebungsbescheid wegen des erläuternden Klammerzusatzes unmissverständlich den 02.09.2014 als den Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse i.S. des § 60a Abs. 4 AO bezeichnet, auf den die Wirkung der Aufhebung bezogen ist. Zudem spricht der von dem Gesetzgeber mit der Einführung des Feststellungsverfahrens nach § 60a AO verfolgte Zweck der Rechtssicherheit für die steuerbegünstigten Körperschaften (BTDrucks 17/11316, S. 13) dafür, Aufhebungsbescheide nach § 60a Abs. 4 AO ohne Berücksichtigung weiterer Umstände, die der steuerbegünstigten Körperschaft bekannt sind, aus sich heraus auszulegen.

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