

# Themen

## Aktuelle Entwicklungen im Gemeinnützigkeitsrecht 2005

Stefan Winheller LL.M. Tax (USA), Rechtsanwalt, Frankfurt am Main

### I. Gesetzliche Änderungen

Im Gemeinnützigkeitsrecht blieb es, was gesetzgeberische Aktivitäten anbelangt, in 2005 äußerst ruhig. Das Gemeinnützigkeitsrecht hebt sich damit in erfreulicher Weise vom übrigen Steuerrecht ab, das Jahr für Jahr der gesetzgeberischen Hektik zum Opfer fällt. Andererseits scheint damit aber auch der Wille zu von vielen Seiten<sup>1)</sup> eingeforderten grundsätzlichen Reformen des Gemeinnützigkeitsrechts erlahmt. Man wird gespannt sein dürfen, ob sich in dieser Richtung im Jahr 2006 etwas tut.

### II. Rechtsprechung und Finanzverwaltung

#### 1. Allgemeine Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit

##### a) Formelle Satzungsmäßigkeit

Im Fall des FG Hamburg<sup>2)</sup> verstieß eine Organisation gleich in mehrfacher Weise gegen die Voraussetzungen der formellen Satzungsmäßigkeit gemäß § 59 AO i.V.m. § 60 Abs. 1 AO.

Das Gericht stellte zunächst fest, dass es in der Regel aus außersteuerlichen Gründen geboten sei, neben den steuerbegünstigten Satzungszwecken auch die Mittel zu benennen, mit denen die Organisation ihre Zwecke erreichen will. Die betreffende Organisation hatte es allerdings gänzlich unterlassen, steuerbegünstigte Zwecke zu benennen. Lediglich das Ziel, Mäzene und Sponsoren zu gewinnen, war in die Satzung aufgenommen worden, was freilich keinen zulässigen steuerbegünstigten Zweck darstellt.

Die Organisation hatte darüber hinaus in ihrer Satzung festgeschrieben, dass der Gesellschaftszweck auch mittelbar verwirklicht werden konnte – eine klare Verletzung des Unmittelbarkeitserfordernisses gemäß § 57 AO.

Schließlich verweigerte das Gericht einem Passus in der Satzung die Anerkennung, wonach die Gesellschaft andere Unternehmen gleicher oder ähnlicher Art übernehmen, sich an ihnen beteiligen oder ihre Geschäfte führen durfte und Zweigniederlassungen errichten konnte. Diese Vorschrift, so das Gericht, ermögliche es der Organisation in gemeinnützigkeitsrechtlich schädlicher Weise, sich auch an solchen Unternehmen zu beteiligen oder solche Unternehmen zu gründen, die keine gemeinnützigen Zwecke verfolgen.

##### b) Förderung der Allgemeinheit

#### (1) Förderung der ausländischen Allgemeinheit?

Mitte 2004 hatte der BFH dem EuGH die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, ob die Versagung der Steuerfreiheit einer in Italien ansässigen gemeinnützi-

gen und in Deutschland beschränkt steuerpflichtigen Stiftung die in der EU geltenden Grundfreiheiten verletzt.<sup>3)</sup>

Nachdem die Generalanwältin am 15. 12. 2005 in ihren Schlussanträgen vorgeschlagen hat, die vom BFH vorgelegte Frage zu bejahen, zeichnet sich eine Niederlage des deutschen Fiskus vor dem EuGH ab.<sup>4)</sup>

Das BMF ist der drohenden Niederlage in Luxemburg allerdings zuvorgekommen. Bereits am 20. 9. 2005 hatte es einen Nichtanwendungserlass zum BFH-Beschluss verfügt,<sup>5)</sup> worin es der Ansicht des BFH widerspricht, auch die Förderung der Allgemeinheit im Ausland genüge, um den Gemeinnützigkeitsstatus nach deutschem Recht zu erlangen. Die Steuerbefreiung gemeinnütziger Organisationen, so das BMF, rechtfertige sich aus dem Entlastungsgedanken. Wenn private Träger entsprechend dem Subsidiaritätsprinzip Gemeinwohlaufgaben verfolgen, entlasten sie den Staat, der diese Aufgaben ansonsten zu finanzieren hätte. Da es nicht Aufgabe des Staates sei, Mittel für Gemeinwohlaufgaben im Ausland zu verwenden, könne eine ausländische Organisation, die sich auf gemeinnützige Projekte im Ausland beschränkt, nicht als gemeinnützig unter deutschem Recht anerkannt werden. Dass inländische gemeinnützige Organisationen ihre gemeinnützigen Zwecke grundsätzlich auch im Ausland verwirklichen können (z.B. Entwicklungshilfe, humanitäre Katastrophenhilfe), stehe dieser Auffassung nicht entgegen. Solche Tätigkeiten im Ausland förderten nämlich das Ansehen Deutschlands und seiner Bevölkerung. Würden inländische gemeinnützige Organisationen nicht einspringen, müssten diese positiven Rückwirkungen auf das Ansehen Deutschlands mit Steuermitteln finanziert werden.

**Hinweis:** Das BMF kann sich mit seiner Rechtsauffassung auf einen Hinweis der Generalanwältin in ihren Schlussanträgen berufen, wonach die Frage, ob der Status der Gemeinnützigkeit einen Inlandsbezug ver-

1) Siehe z.B. Maecenata Institut (Hrsg.), Organisationen der Zielgesellschaft und ihre Besteuerung – Vorschlag für eine grundlegende Reform des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, Opusculum Nr. 19, September 2005, online verfügbar unter [http://www.maecenata.de/dokumente/1500\\_publicationen/Opuscula/2005\\_Opusculum19.pdf](http://www.maecenata.de/dokumente/1500_publicationen/Opuscula/2005_Opusculum19.pdf) [7. 2. 2006]; Deutsches Stiftungszentrum (Hrsg.), Für eine moderne Stiftungskultur in Deutschland – Zehn Empfehlungen, Essen 2005, online verfügbar unter [http://www.stifterverband.de/pdf/zehn\\_empfehlungen.pdf](http://www.stifterverband.de/pdf/zehn_empfehlungen.pdf) [7. 2. 2006]; Deutscher Kulturrat (Hrsg.), Chance zur umfassenden Reform des Gemeinnützigkeitsrechts jetzt nutzen! – Stellungnahme des Deutschen Kulturrates, Berlin, 14. 12. 2005, online verfügbar unter <http://www.kulturrat.de/pdf/634.pdf> [7. 2. 2006].

2) FG Hamburg v. 4. 3. 2005, VII 312/02, Haufe-Index 1349636.

3) BFH v. 14. 7. 2004, I R 94/02, BStBl II 2005, 721; siehe schon Winheller, DStZ 2005, 177.

4) Siehe EuGH, C-386/04, Schlussanträge v. 15. 12. 2005, verfügbar auf den Internetseiten des EuGH (<http://curia.eu.int/de/transitpage.htm> [8. 2. 2006]).

5) BMF v. 20. 9. 2005, IV C 4 – S 0181 – 9/05, BStBl I 2005, 902.

langt, Sache des nationalen Rechts sei. Sollte der EuGH der Argumentation der Generalanwältin folgen, hätte der europäische Gemeinnützigkeitssektor einen Pyrrhussieg erzielt. Der Zugang zur Steuerbefreiung für ausländische gemeinnützige Organisationen bliebe über den vom EuGH entschiedenen Einzelfall hinaus weiterhin verschlossen.

Die Tendenz ist aber klar und durch den BFH in erfreulicher Weise verfestigt worden: Gemeinnützigkeit geht mit fortschreitender Globalisierung über Staatsgrenzen hinaus. Das wird über kurz oder lang auch der deutsche Gesetzgeber anerkennen müssen. Im Zuge des Zusammenwachsens Europas wird sich nach und nach der Schwerpunkt von der Förderung der nationalen Allgemeinheit in Richtung der Unterstützung der europäischen Allgemeinheit verschieben.

### (2) Höhe der Aufnahmegebühren

Eine Organisation fördert nach h.M. nicht die Allgemeinheit, wenn sie den Kreis ihrer Mitglieder durch hohe Aufnahmegebühren oder Mitgliedsbeiträge klein hält.

Das BMF<sup>6)</sup> hat nun auf ein BFH-Urteil aus dem Jahr 2003<sup>7)</sup> reagiert und seine entgegenstehende Verwaltungsanweisung in AEAO Nr. 1.3.1.6 zu § 52 AO ausdrücklich aufgegeben. Der BFH und nun auch das BMF behandeln Aufwendungen für den Erwerb von Gesellschaftsanteilen an einer KG mit Ausnahme des Agios nicht als zusätzliche Aufnahmegebühren für den Beitritt zu einem Verein, weil insoweit nur eine Vermögensumschichtung vorliegt.

**Hinweis:** Die Charakterisierung des Erwerbs einer Gesellschaftsbeteiligung als bloße Vermögensumschichtung mutet etwas formal an. Tatsächlich schaffen doch auch solche Vermögensumschichtungen eine (häufig zu) hohe Hürde für finanziell nur durchschnittlich potente Bürger (die Kosten allein für den Erwerb der Gesellschaftsanteile lagen im Fall des BFH zwischen DM 6.900,- und DM 11.550,-).

### (3) Widerspruch zum Wertesystem der Grundrechte

Der BFH<sup>8)</sup> hat die Rechtsauffassung der Vorinstanz<sup>9)</sup> bestätigt, wonach ein Verein, der sich zur art- und wesensgemäßen Ungleichheit von Menschen bekennt und dessen Mitglieder sich im Lebenskampf mit anderen „Arten“ sehen, im Widerspruch zum Wertesystem der Grundrechte steht (Art. 1 Abs. 1, Art. 3 Abs. 3 GG) und daher nicht die Allgemeinheit fördert. Auch die Tatsache, dass es sich bei der Organisation um eine Religionsgemeinschaft handelte, führte zu keinem anderen Ergebnis. Die Religionsfreiheit werde durch die Versagung der Gemeinnützigkeit nicht verletzt, da die Organisation in ihren Rechten, zu glauben und ihren Glauben zu manifestieren, zu bekennen und zu verbreiten, durch die Ablehnung als gemeinnützig nicht beeinträchtigt werde. Glaubens- und Bekenntnisfreiheit – so der BFH – gewährleisten keine Teilhabe an bestimmten steuerlichen Begünstigungen.

#### c) Vermögensbindung

##### (1) § 61 Abs. 2 Satz 1 AO als Ausnahmeregel

Der BFH<sup>10)</sup> hat zu § 61 Abs. 2 Satz 1 AO Stellung genommen und den Ausnahmecharakter dieser Vorschrift betont.

Dem Grundsatz der Vermögensbindung gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO i.V.m. § 61 Abs. 1 AO ist in satzungrechtlicher Hinsicht nur Genüge getan,<sup>11)</sup> wenn der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks verwendet werden soll, in der Satzung so genau bestimmt ist, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck steuerbegünstigt ist. Alternativ kann auch eine namentlich genannte steuerbegünstigte Empfängerkörperschaft bezeichnet werden, die das Vermögen ausschließlich zu eigenen steuerbegünstigten Zwecken zu verwenden hat.

Will die gemeinnützige Organisation von diesen Vorgaben abweichen und in der Satzung lediglich bestimmen, dass das Vermögen ganz allgemein zu irgendwelchen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden soll, hat sie die strengen Voraussetzungen des § 61 Abs. 2 Satz 1 AO zu beachten. Hiernach müssen zwingende Gründe der genauen Angabe des künftigen Verwendungszwecks entgegenstehen. Der BFH stellt hierzu klar, dass es an der Körperschaft ist, die zwingenden Gründe substantiiert vorzutragen, soweit sich diese nicht bereits aus der Satzung ergeben, die Körperschaft die Feststellungslast dafür trägt, dass die zwingenden Gründe im Zeitpunkt der Aufstellung der Satzung oder der Änderung der Satzungsbestimmung über die Vermögensbindung bestanden und es von den Umständen des Einzelfalls abhängt und der Würdigung des Finanzgerichts als Tatsacheninstanz obliegt, ob ein Grund zwingend ist.

**Hinweis:** In vielen Satzungen werden noch unzulässige Regelungen zur Vermögensbindung gemäß § 61 Abs. 2 Satz 1 AO zu finden sein, die es in Abstimmung mit dem Finanzamt schleunigst zu ändern gilt, ohne erst eine entsprechende Aufforderung durch das Finanzamt abzuwarten. Die Aufdeckung des Fehlers wird aus Vertrauensschutzgründen in der Regel zu keinen nachteiligen Konsequenzen für die Vergangenheit führen.<sup>12)</sup>

##### (2) Nachversteuerung gemäß § 61 Abs. 3 AO

§ 61 Abs. 3 AO ermöglicht eine bis zu zehn Jahre rückwirkende Besteuerung im Fall nachträglicher Veränderungen der Satzung, die zu einem Verstoß gegen den Grundsatz der Vermögensbindung führen. § 63 Abs. 2 AO i.V.m. § 61 Abs. 3 AO dehnt die Zulässigkeit der rückwirkenden Besteuerung auf den Fall aus, dass die tatsächliche Geschäftsführung gegen den Grundsatz der Vermögensbindung verstößt. Die Finanzverwaltung geht sogar noch einen Schritt weiter: Verstöße der tatsächlichen Geschäftsführung gegen das Prinzip der Selbstlosigkeit in § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 AO, die so schwerwiegend sind, dass sie einer Verwendung des gesamten Vermögens für satzungsfremde Zwecke

6) BMF v. 19. 5. 2005, IV C 4 – S 0171 – 66/05, BStBl I 2005, 786.

7) BFH v. 23. 7. 2003, I R 41/03, BStBl II 2005, 443.

8) BFH v. 31. 5. 2005, I R 105/04, BFH/NV 2005, 1741.

9) FG Hamburg v. 7. 9. 2004, VII 16/01, EFG 2005, 158; siehe auch schon Winheller, DStZ 2005, 177.

10) BFH v. 25. 1. 2005, I R 52/03, BStBl II 2005, 514.

11) Siehe aber § 62 AO zu Ausnahmen von der satzungsgemäßen Vermögensbindung.

12) Siehe dazu unten Punkt II.3.a.

gleichkommen, sollen ebenfalls eine nachträgliche Korrektur nach § 61 Abs. 3 AO ermöglichen.<sup>13)</sup>

Das FG Münster<sup>14)</sup> hat es dahinstehen lassen, ob der sehr weitreichenden Ansicht der Finanzverwaltung zu folgen ist. Im entschiedenen Fall war der Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit (Vermietung von Räumlichkeiten der Organisation zu unter Marktniveau liegenden Preisen) jedenfalls nur einfacher Natur, so dass er nur auf den Verletzungszeitpunkt zurückreichen konnte, aber keine umfassende Nachversteuerung rechtfertigte.

### (3) Treuhandklauseln

Die OFD Chemnitz<sup>15)</sup> und die OFD Frankfurt<sup>16)</sup> haben zu Vermögensbindungsklauseln Stellung bezogen, die für den Fall der Auflösung der Organisation die Übergabe des verbleibenden Vermögens an eine andere steuerbegünstigte Körperschaft „zur treuhänderischen Verwaltung“ vorsahen. Das Vermögen sollte für eine eventuelle Neugründung einer vergleichbaren Organisation verwendet werden.

Beide Verwaltungsanweisungen kommen zu dem Schluss, dass eine solche Klausel den Anforderungen des § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO i.V.m. § 61 AO nicht genügt. Zum einen garantiere die Formulierung „zur treuhänderischen Verwaltung“ weder eine konkrete steuerbegünstigte Verwendung noch allgemein eine Verwendung zu gemeinnützigen Zwecken überhaupt. Zum anderen verstoße ein treuhänderisches Vorhalten von Mitteln gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO.

### d) Selbstlosigkeit

#### (1) Zahlung von Umlagen an Trägerkörperschaft

Gelegentlich zahlen gemeinnützige Betriebe gewerblicher Art Umlagen an ihre Trägerkörperschaft. Die OFD Düsseldorf<sup>17)</sup> vertritt hierzu die Auffassung, dass die Leistung der Umlage kein Verstoß gegen das Mittelverwendungsgebot darstellt, wenn die Umlagebeiträge nach einem objektiven und leicht nachvollziehbaren Verteilungsschlüssel ermittelt werden. Umlagefähig sollen allerdings nur solche Aufwendungen der Kommune sein, für deren Entstehen der Betrieb gewerblicher Art zumindest mitursächlich ist. Die Ermittlung des Verteilungsschlüssels müsse außerdem dokumentiert werden. Fehle ein objektiver Maßstab oder fehle es an den entsprechenden Aufzeichnungen, sei die Umlage steuerschädlich. Gleiches gelte, wenn die Umlage der Höhe nach einem Fremdvergleich nicht standhält.

#### (2) Wahrnehmung hoheitlicher (Pflicht-)Aufgaben der Gesellschafter

In einem äußerst interessanten Beschluss befasst sich der BFH mit der Frage, ob eine Körperschaft des privaten Rechts, die hoheitliche Pflichtaufgaben ihrer Gesellschafter wahrnimmt, selbstlos tätig ist.<sup>18)</sup> Die Vorinstanz, das FG Köln, hatte entschieden, dass es der Organisation an der selbstlosen Verwirklichung Ihrer Zwecke fehle, da sie ausschließlich die Aufgaben, zu denen die Gesellschafter gesetzlich verpflichtet seien,

erledige und damit nicht aus Opferwilligkeit gegenüber der Allgemeinheit handle.<sup>19)</sup>

Der BFH setzt sich mit den in der Literatur hierzu vertretenen Auffassungen auseinander, ohne sich jedoch endgültig festzulegen. Vielmehr fordert er zunächst das BMF auf, dem Verfahren beizutreten und zu der aufgeworfenen Frage Stellung zu nehmen. Freilich lässt der Senat durchblicken, dass er der Auffassung zuneigt, die Körperschaft sei selbstlos tätig. Dass sich die Träger der öffentlichen Verwaltung dazu entschlossen hätten, die ihnen zugewiesenen Aufgaben in privatrechtlicher Form zu erledigen, ändere an dem gemeinwohlorientierten Charakter der Tätigkeiten nichts. Der BFH erkennt also in der Wahrnehmung öffentlich-rechtlicher Pflichtaufgaben der Gesellschafter scheinbar keine durch § 55 Abs. 1 AO verbotene eigenständige Tätigkeit im Dienste der Gesellschafter.

**Hinweis:** Die Argumentation des BFH überzeugt. Der Staat existiert nicht um seiner selbst willen, sondern steht mit allem Handeln im Dienste der Verfassung und Gesellschaft. Alles Staatshandeln ist im Ergebnis darauf gerichtet, das Gemeinwohl zu fördern. Wenn sich der Staat entschließt, einzelne seiner Aufgaben auf Private zu übertragen, entscheidet er sich lediglich für einen alternativen Weg zur Erfüllung seiner Aufgaben – deren gemeinwohlorientierter Inhalt bleibt hierdurch freilich unangetastet. In der Wahrnehmung dieser Gemeinwohlaufgaben ein steuerschädliches eigenwirtschaftliches Handeln zu erblicken, scheint schwerlich nachvollziehbar.

Die Frage hat Bedeutung über den Bereich staatlicher Pflichtaufgaben hinaus. Sollte der BFH nach Beitritt des BMF die Gemeinnützigkeit der privaten Körperschaft bejahen, würde er dadurch auch gemeinnützigen Organisationen die Ausgliederung von Tätigkeitsbereichen auf andere Körperschaften des privaten Rechts als Hilfspersonen erleichtern.

#### (3) Verdeckte Gewinnausschüttungen bei dauerhaft defizitärem Betrieb gewerblicher Art

Die soeben dargelegte Argumentation des BFH<sup>20)</sup> könnte auch für ein anderes beim BFH anhängiges Verfahren<sup>21)</sup> von Bedeutung sein. In diesem Fall geht es um die Frage, ob ein dauerhaft defizitärer Betrieb gewerblicher Art (BgA), der kommunale Aufgaben der Trägerkörperschaft wahrnimmt (hier: städtischer Bäderbetrieb), dadurch verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) tätigt, dass er von der Trägerkörperschaft weder einen Verlustausgleich noch angemessene Gewinnaufschläge erhält.

13) AEO Nr. 8 zu § 61 AO.

14) FG Münster v. 11. 3. 2005, 9 K 1220/00 G, 9 K 1567/00 K, EFG 2005, 1003.

15) OFD Chemnitz v. 17. 8. 2005, S 0179 – 5/2 – St 21, Haufe-Index 1406428.

16) OFD Frankfurt v. 20. 9. 2005, S 0180 A – 3 – St II 1.03, BStBl I 2005, 902.

17) OFD Düsseldorf v. 29. 4. 2005, S 2706 A – St 134/S 2706 – 105 – St 133, Haufe-Index 1372890.

18) BFH v. 27. 4. 2005, I R 90/04, DStZ 2005, 543.

19) FG Köln v. 15. 7. 2004, 13 K 2530/03, EFG 2005, 222; siehe hierzu schon Winheller, DStZ 2005, 177.

20) Siehe Punkt II.1.d.2.

21) BFH v. 25. 1. 2005, I R 8/04, DStZ 2005, 358. Vgl. dazu auch Damas, DStZ 2005, 866 m.w.N.

Geht man davon aus, dass staatliches Handeln letztlich stets gemeinwohlorientiert ist, lässt sich diese Frage verneinen. Die Übernahme von Aufgaben der Trägerkörperschaft durch den BgA erschöpft sich nicht in einem der Trägerkörperschaft zurechenbaren Vorteil, den der BFH aber gerade für die Annahme einer vGA verlangt. Der geschaffene Vorteil kommt vielmehr im Ergebnis den Bürgern als wahre Leistungsempfänger zugute.

Wie der BFH zu bedenken gibt, dürfte auch § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG gegen die Annahme einer vGA sprechen. Nach § 4 Abs. 1 Satz 2 KStG kann von einem BgA gerade keine Gewinnerzielungsabsicht erwartet werden, so dass das Verlangen nach einem Gewinnaufschlag von vornherein fehlt.

Schließlich lässt sich auch aus § 58 Nr. 2 AO – jedenfalls in Fällen der Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke – ein Argument gegen die Annahme einer vGA herleiten: Die eigenständige Erbringung steuerbegünstigter Zwecke durch den BgA unter Verzicht auf einen Verlustausgleich ist im wirtschaftlichen Ergebnis vergleichbar einer durch § 58 Nr. 2 AO ermöglichten Zuwendung von Mitteln an eine andere Körperschaft zur Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke.<sup>22)</sup> Wenn letzteres zulässig ist, wäre es inkonsequent, ersteres für steuerschädlich zu halten.

#### (4) Förderung eigenwirtschaftlicher Interessen der Mitglieder

Ein Urteil des FG Köln<sup>23)</sup> macht so genannten Car-Sharing-Vereinen das Leben schwer. Der Verein verfolgte den Zweck der Förderung umweltschonenden Verhaltens und der Verminderung der durch das Autofahren verursachten Umweltbelastung. Er hatte etwa 60 Mitglieder, die berechtigt waren, die fünf vom Verein angeschafften PKW zu nutzen.

Das Gericht zweifelte am Gemeinnützigkeitsstatus des Vereins. Es spreche einiges dafür, dass die Mitglieder durch das Car-Sharing Zuwendungen i.S.d. § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO erhielten. Die Mitglieder mussten lediglich die Kosten für die tatsächliche Nutzung der PKW übernehmen. Die ruhende Nutzung, also die Kosten, die während des Stillstands der PKW anfielen, waren von ihnen nicht zu tragen. Die Mitglieder sparten also, so das Gericht, durch das Car-Sharing Geld, so dass es nahe liege, dass der Verein nicht in erster Linie für die Allgemeinheit tätig sein wolle, sondern die wirtschaftlichen Interessen seiner Mitglieder fördere.

**Hinweis:** Einen Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit können Car-Sharing-Vereine dadurch verhindern, dass die Mitglieder über die Kosten für die zeitanteilige Nutzung hinaus auch ihren Anteil an den laufenden Kosten (ruhende Kosten) tragen. Ihr umweltbewusstes Verhalten würde die Mitglieder im Vergleich zur Anschaffung eines eigenen PKW dann immer noch Geld sparen, es würden aber keine Vereinsmittel mehr zur Unterhaltung der PKW zugunsten der Mitglieder zweckfremd verwendet werden. Die Förderung der Mitglieder wäre nur noch notwendiges und zulässiges Nebenprodukt der Tätigkeit des Vereins.

## 2. Zweckbetriebe und steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

### a) Car-Sharing

Im soeben genannten Car-Sharing-Urteil des FG Köln<sup>24)</sup> ging es neben der Frage der Selbstlosigkeit darum, ob die Nutzung der PKW durch die Mitglieder im Rahmen eines Zweckbetriebs erfolgte und deswegen der ermäßigte Umsatzsteuersatz anwendbar war (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG). Das Finanzgericht verneint dies. Das Car-Sharing stelle einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar.

**Hinweis:** Die Versagung der Zweckbetriebseigenschaft des Car-Sharing begegnet Bedenken. Das Finanzgericht begründet seine Entscheidung damit, Car-Sharing sei nicht das einzige Mittel, um die steuerbegünstigten Zwecke des Vereins zu erreichen.<sup>25)</sup> Das Gericht zählt weitere Tätigkeitsgebiete des Vereins auf, die zur Zweckerreichung ebenfalls geeignet seien. Überraschenderweise nennt das Gericht allerdings gerade solche Tätigkeiten, die den Mitgliedern Vergünstigungen bringen – also gerade solche Tätigkeiten, die auf einen Verstoß gegen die Selbstlosigkeit hindeuten. In solchen gemeinnützigkeitsschädlichen Tätigkeiten eine Alternative zum Betrieb des Car-Sharing zu erblicken, ist wohl schwerlich vertretbar. Auf der Suche nach sonstigen Möglichkeiten, die steuerbegünstigten Zwecke des Vereins zu verwirklichen, hätte das Gericht besser außerhalb des Vereins gesucht.

### b) Überlassung von Großgeräten und Personalgestellung durch Krankenhaus

Der BFH<sup>26)</sup> hat die Entscheidung des FG Mecklenburg-Vorpommern<sup>27)</sup> vollumfänglich bestätigt, wonach ein Krankenhaus mit der entgeltlichen Überlassung eines medizinischen Großgerätes und der gleichzeitigen Gestellung von Personal und Verbrauchsmaterial an eine Gemeinschaftspraxis einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründet.

### c) Pensionspferdehaltung und Tierpensionen

Nachdem der BFH<sup>28)</sup> die Frage noch offen gelassen hatte, ob das Einstellen und Betreuen von Pferden durch einen gemeinnützigen Verein einen Zweckbetrieb darstellt, hat nun die OFD Düsseldorf<sup>29)</sup> hierzu Position bezogen.

Es sei, so die OFD, zweifelhaft, ob die Pensionspferdehaltung ein unentbehrliches Mittel zur Verwirklichung des satzungsmäßigen Zwecks eines Reitvereins darstelle. Außerdem sei davon auszugehen, dass die Organisation durch die Pensionspferdehaltung in schädlichen (potenziellen) Wettbewerb i.S.d. § 65 Nr. 3 AO eintrete. Bei der Pensionspferdehaltung eines gemein-

22) Siehe zu § 58 Nr. 2 AO auch OFD Chemnitz v. 13. 10. 2005, S 0171 – 366/2 – St 21, Haufe-Index 1438481.

23) FG Köln 21. 4. 2005, 10 K 2476/00, EFG 2005, 1234, Revision eingelegt (BFH, V R 33/05).

24) Siehe Fn. 23.

25) Vgl. § 65 Nr. 2 AO.

26) BFH v. 6. 4. 2005, I R 85/04, BStBl II 2005, 54.

27) Siehe hierzu bereits Winheller, DStZ 2005, 177.

28) BFH v. 19. 2. 2004, V R 39/02, BStBl II 2004, 672; siehe bereits Winheller, DStZ 2005, 177.

29) OFD Düsseldorf v. 13. 7. 2005, o. Az., Haufe-Index 1440666.

nützigen Vereins handle es sich daher um einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Zu Zweckbetrieben von Tierheimen hat die OFD Magdeburg<sup>30)</sup> Stellung genommen. Als Zweckbetriebe seien zu beurteilen:

- die Aufnahme und Versorgung von Fundtieren, für die das Tierheim eine jährliche Pauschalvergütung von der Kommune erhalte,
- die Aufnahme von so genannten Abgabepflichtigen, die der Eigentümer nicht mehr halten kann oder will, gegen ein kostendeckendes Entgelt und
- die Abgabe von im Tierheim lebenden Tieren gegen eine pauschale, nach Art, Alter und Abstammung gestaffelte Vermittlungsgebühr.

Dagegen sei die zeitweise Aufnahme und Pflege von Tieren wegen vorübergehender Abwesenheit des Halters gegen Entgelt (Tierpension) als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb anzusehen.

#### d) Behindertenwerkstätten

Nach einer Verwaltungsanweisung der OFD Koblenz<sup>31)</sup> kann eine Behindertenwerkstätte nach § 68 Nr. 3 AO nur dann als Zweckbetrieb anerkannt werden, wenn die Wertschöpfung der Werkstätte mindestens 10 % des Verkaufserlöses der Behindertenwerkstatt beträgt. Berechnungsgrundlage hierfür sei stets der Nettowert ohne Umsatzsteuer.

**Hinweis:** Die Anweisung der OFD erscheint willkürlich. Man hätte zumindest eine Begründung für die prozentuale Mindestwertschöpfung erwarten dürfen.

#### e) Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen

Ein Urteil des FG Köln<sup>32)</sup> stellt zur Zweckbetriebsfiktion des § 68 Nr. 9 AO (Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen) dreierlei fest:

Für die Frage, ob sich der Träger der Wissenschafts- und Forschungseinrichtung überwiegend aus Zuwendungen (oder aus der Vermögensverwaltung) finanziert, komme es nicht – jedenfalls nicht zum Nachteil des Steuerpflichtigen – auf einen Dreijahreszeitraum an, sondern ausschließlich auf den jeweiligen Veranlagungszeitraum.<sup>33)</sup>

Die von § 68 Nr. 9 AO verlangte überwiegende Finanzierung aus Zuwendungen oder der Vermögensverwaltung bedeute, dass die Einnahmen inkl. Umsatzsteuer zu mehr als 50 % aus Quellen stammen müssen, die nicht Gegenleistung für Leistungen der Wissenschafts- und Forschungseinrichtung sind.

§ 68 Nr. 9 AO stelle eine abschließende Spezialregelung sowohl hinsichtlich der Zweckbetriebseigenschaft als auch hinsichtlich der Selbstlosigkeit dar. Dies bedeute zum einen, dass ein Rückgriff auf § 65 AO nicht möglich sei, wenn die Einrichtung die Voraussetzungen des § 68 Nr. 9 AO nicht erfülle. Darüber hinaus sei aber auch der Rückgriff auf § 55 Abs. 1 AO verwehrt. Wenn die Voraussetzungen des § 68 Nr. 9 AO im Einzelfall nicht gegeben seien, sei ohne weitere Abwägungsentscheidung davon auszugehen, dass die Körperschaft in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolge und damit nicht gemeinnützig sei. Dem Gesetzgeber sei es darum gegangen, Einrichtungen

bei Erfüllung der Voraussetzungen des § 68 Nr. 9 AO mit ihren gesamten Tätigkeiten (mit Ausnahme der im § 68 Nr. 9 Satz 3 AO genannten Teilbereiche) dem gemeinnützigen Bereich zuzuordnen und umgekehrt bei Nichterfüllung der Voraussetzungen alle Tätigkeiten dem nicht gemeinnützigen Bereich zuzurechnen.

**Hinweis:** Man darf gespannt sein, ob sich diese Auslegung des § 68 Nr. 9 AO auch vor dem BFH halten lässt. Insbesondere die Verweigerung des Rückgriffs auf § 55 AO scheint – trotz des geschichtshistorischen Arguments – bedenklich, sind doch für die Frage der Selbstlosigkeit nicht in erster Linie die Aktivitäten einer Organisation entscheidend, sondern die von ihr verfolgten Zwecke. Eine Finanzierung von über 50 Prozent durch Leistungsaustauschverhältnisse, die zur Versagung der Zweckbetriebseigenschaft nach § 68 Nr. 9 AO führt, muss nicht immer heißen, dass die Einrichtung in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt<sup>34)</sup> und die wirtschaftliche Betätigung der Einrichtung das Gepräge gibt.

### 3. Verfahrensfragen

#### a) Vertrauensschutz für geprüfte Satzungen

Das BMF-Schreiben aus dem Jahr 2004<sup>35)</sup>, das gemeinnützige Organisationen in ihrem Vertrauen auf die formelle Ordnungsmäßigkeit ihrer vom Finanzamt geprüften Satzung stärkt, ist nun zum ersten Mal von der Rechtsprechung bestätigt worden.<sup>36)</sup> Das Finanzamt war hiernach gehindert, die satzungsmäßige Vermögensbindung im Nachhinein als für unzureichend zu deklarieren, nachdem es die Satzung zuvor geprüft und bereits vorläufige Bescheinigungen über die Gemeinnützigkeit erteilt und auch Freistellungsbescheide erlassen hatte.

#### b) Amtlicher Vordruck für die Einnahmenüberschussrechnung

Seit Februar 2005 ist die verbesserte Version des amtlichen Vordrucks zur Einnahmenüberschussrechnung (Anlage EÜR) auf dem Markt. Der Vordruck ist erstmals für 2005 verbindlich.<sup>37)</sup> Betroffen hiervon sind alle gemeinnützigen Organisationen, die einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten und den Gewinn im Wege einer Einnahmenüberschussrechnung und nicht durch Bilanzierung ermitteln. Der amtliche Vordruck samt Anleitung ist auf den Internetseiten des Bundesfinanzministeriums ([www.bundesfinanzministerium.de](http://www.bundesfinanzministerium.de)) unter der Rubrik „Service“ > „Formulare A-Z“ zu finden.

**Hinweis:** Bei Betriebseinnahmen einschließlich der Umsatzsteuer bis zu € 30.678,- jährlich<sup>38)</sup> genügt wie

30) OFD Magdeburg v. 26. 4. 2005, S 0183 – 18 – St 217, DStZ 2005, 459.

31) OFD Koblenz v. 17. 2. 2005, S 0187 A – St 33 1, Haufe-Index 1455191.

32) FG Köln v. 22. 6. 2005, 13 K 3420/04, EFG 2005, 1492, Revision eingelegt (BFH, I R 76/05).

33) Entgegen BMF v. 22. 9. 1999, o.Az., BStBl I 1999, 944.

34) Siehe BFH v. 15. 7. 1998, I R 156/94, DStZ 1999, 344.

35) BMF v. 17. 11. 2004, IV C 4 – S 0171 – 120/04, BStBl I 2004, 1059; siehe hierzu bereits Winheller, DStZ 2005, 177.

36) Siehe Fn. 14.

37) Vgl. § 60 Abs. 4 EStDV i.V.m. § 84 Abs. 3c EStDV; BMF v. 10. 2. 2005, IV A 7 – S 1451 – 14/05, BStBl I 2005, 320.

38) Siehe § 64 Abs. 3 AO.

bisher eine formlose Einnahmenüberschussrechnung. Die Abgabe der Anlage EÜR ist in diesen Fällen nicht erforderlich.<sup>39)</sup>

Gemeinnützige Organisationen, die die Anlage EÜR ausfüllen müssen, sollten – soweit noch nicht geschehen – ihre Buchhaltung entsprechend anpassen, damit die Übernahme der Daten in den Vordruck ohne umständliche Nebenrechnungen möglich wird.

#### 4. Umsatzsteuer

##### a) „1-Euro-Jobs“

„Hartz IV“ hat seit dem 1. 1. 2005 zur Zusammenlegung der Arbeitslosenhilfe und der Sozialhilfe zu einer einheitlichen Leistung „Grundsicherung für Arbeitsuchende“ geführt. Die Träger der Grundsicherung bedienen sich zur Durchführung der gesetzlich vorgeschriebenen Aufgaben Dritter, d.h. in der Regel gemeinnütziger Organisationen. Zu den Aufgaben, mit denen die Dritten beauftragt werden, zählt die Schaffung von Arbeitsgelegenheiten mit Mehraufwandsentschädigung (so genannte „1-Euro-Jobs“).

Für die Einrichtung dieser Zusatzjobs können den Dritten die entstehenden Kosten vom Träger der Grundsicherung erstattet werden. Dies kann durch sog. Fallpauschalen geschehen. Nach einem Erlass des FinMin Nordrhein-Westfalen<sup>40)</sup> stellt eine solche Fallpauschale einen echten Zuschuss an die gemeinnützige Organisation dar.

Die Mehraufwandsentschädigung, die der Zusatzjobber für seinen Zusatzjob erhält (in der Regel ein bis zwei Euro pro geleisteter Arbeitsstunde) und die vom Träger der Grundsicherung an die gemeinnützige Organisation und von dieser weiter an den Zusatzjobber bezahlt wird, ist dem Erlass zufolge bei der gemeinnützigen Organisation bloßer durchlaufender Posten (§ 10 Abs. 1 a.E. UStG). Auch insoweit fällt also keine Umsatzsteuer an.

##### b) § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG

Umsätze eines Theaters oder sonstiger kultureller Einrichtungen sind gemäß § 4 Nr. 20 Buchst. a UStG steuerfrei. Zu den steuerfreien Umsätzen zählen typische Leistungen einschließlich der üblicherweise damit verbundenen Nebenleistungen.

Der BFH<sup>41)</sup> hat nun entschieden, dass die Abgabe von Speisen und Getränken während den Pausen im Rahmen einer Theatervorstellung nicht als solche Nebenleistungen zu qualifizieren sind, wenn sie dazu bestimmt sind, der Einrichtung zusätzliche Einnahmen zu verschaffen und in unmittelbarem Wettbewerb mit gewerblichen Unternehmen (Gaststätten, Restaurants, Caterer etc.) ausgeführt werden.

##### c) § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG

Übernimmt eine natürliche Person von einer in § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG aufgeführten Einrichtung persönlich die begünstigten Leistungen (Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art), berechtigt sie das nicht zur Umsatzsteuerbefreiung.

Der BFH<sup>42)</sup> hält es für geklärt, dass die in § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG bezeichneten Leistungen nur dann

umsatzsteuerfrei sind, wenn sie von einem in der Vorschrift konkret genannten Unternehmer ausgeführt werden. Der dem § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG zugrunde liegende Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i, Abs. 2 der Richtlinie 77/388/EWG lasse eine solche Einschränkung auf nicht-natürliche Personen zu.

##### d) Unmittelbare Anwendung der Richtlinie 77/388/EWG

In einem vom BFH<sup>43)</sup> zu entscheidenden Fall waren Vermietungsleistungen eines Studentenwerks nicht nach § 4 Nr. 23 UStG steuerbefreit, da dem Studentenwerk nicht selbst, wie von § 4 Nr. 23 UStG verlangt, die Erziehung, Ausbildung oder Fortbildung der aufgenommenen Jugendlichen oblag. Der BFH befand allerdings, dass sich das Studentenwerk unmittelbar auf Art. 13 Teil A Abs. 1 Buchst. i der Richtlinie 77/388/EWG stützen konnte. Die Vermietungsleistungen sowohl an Studenten als auch gegenüber Bediensteten der Studentenwohnheime seien eng mit dem Hochschulunterricht verbundene Dienstleistungen und damit nach der Richtlinie begünstigt.

Für nicht mehr von der Richtlinie erfasste Vermietungsleistungen an sonstige Personen (Nichtstudierende) war zu entscheiden, ob hierfür wenigstens der ermäßigte Umsatzsteuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 Buchst. a UStG einschlägig war. Der BFH verneinte dies. Der Senat stellte zunächst fest, dass es sich bei der Vermietung an Nichtstudierende um einen separaten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb handelte, da sich die Vermietungsleistungen an Nichtstudierende ohne weiteres buchführungsmäßig von den Vermietungen an Studierende trennen ließen und die Entgelte für die Vermietung an Studierende und Nichtstudierende unterschiedlich hoch waren. Da der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb „Vermietung an Nichtstudierende“ kein Zweckbetrieb i.S.d. § 68 Nr. 1 Buchst. b AO und § 66 AO war, war der Regelsteuersatz anzuwenden.

#### 5. Kraftfahrzeugsteuer

Das FG Rheinland-Pfalz<sup>44)</sup> ist einer ausufernden Anwendung der Kraftfahrzeugsteuerbefreiung gemäß § 3 Nr. 5 KraftStG entgegengetreten. Das Gericht betonte, dass die Befreiung nach § 3 Nr. 5 KraftStG nur unter drei Voraussetzungen eingreift:

Das Fahrzeug muss ausschließlich zur Verwendung für einen oder mehrere der in § 3 Nr. 5 KraftStG genannten begünstigten Zwecke unterhalten werden. Die Verwendung für andere Zwecke, auch sonstige gemeinnützige Zwecke, ist steuerschädlich.

Das Fahrzeug muss ferner äußerlich als für die begünstigten Zwecke bestimmt erkennbar sein. Allein die Kennzeichnung mit einem Rotkreuz-Schriftzug und dem Rotkreuz-Symbol genügt beispielsweise nicht, da diese lediglich auf die Zugehörigkeit des

39) Siehe die Anleitung zur Anlage EÜR auf den Internetseiten des BMF, S. 1.

40) FinMin NRW v. 22. 4. 2005 – S 7100 – 214 – V 2, Haufe-Index 1366883.

41) BFH v. 21. 4. 2005, V R 6/03, BStBl 2005, 899.

42) BFH v. 12. 5. 2005, V B 146/03, BStBl II 2005, 714.

43) BFH v. 19. 5. 2005, V R 32/03, BStBl II 2005, 900.

44) FG Rheinland-Pfalz v. 21. 4. 2005, 4 K 2829/03, EFG 2005, 1230.

Fahrzeugs zu einem DRK-Ortsverein hinweisen, nicht aber auf eine vom Gesetz verlangte spezielle steuerbegünstigte Nutzung.

Ist eine gemeinnützige Organisation Halterin des Fahrzeugs, muss das Fahrzeug an die spezifischen steuerbegünstigten Verwendungszwecke angepasst sein. Dies diene dazu, den Halter auf die begünstigte Nutzung festzulegen. Die Nutzung zu anderen, nicht begünstigten Zwecken, solle erschwert werden. Unterscheidet sich ein Fahrzeug abgesehen von mitgeführten speziellen Gepäckstücken nicht von einem Serienfahrzeug gleichen Typs, genügt das den Anforderungen nicht.

## 6. Grundsteuerbefreiung für Erbaurecht

Grundbesitz, der von einer gemeinnützigen Organisation für gemeinnützige oder mildtätige Zwecke benutzt wird, ist nach § 3 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b GrStG von der Grundsteuer befreit. Nach § 3 Abs. 1 Satz 2 GrStG ist allerdings Voraussetzung, dass der Grundbesitz ausschließlich demjenigen, der ihn für die begünstigten Zwecke nutzt oder einem anderen in § 3 Abs. 1 GrStG begünstigten Rechtsträger zuzurechnen ist.<sup>45)</sup>

In einem Fall des FG Düsseldorf<sup>46)</sup> ging es um die Grundsteuerbefreiung für ein Erbaurecht.<sup>47)</sup> Obwohl eine gemeinnützige Stiftung auf Grund eines Pachtvertrags das ihr gehörende Grundstück für gemeinnützige Zwecke nutzte, konnte die Grundsteuerbefreiung nicht eingreifen, da das Erbaurecht dem nicht gemeinnützigen Verpächter zuzurechnen war und die Stiftung auch nicht als wirtschaftlicher Eigentümer des Erbaurechts anerkannt werden konnte.

## 7. Übungsleiterfreibetrag

Im Rahmen der Hilfe zur Erziehung nach §§ 27 ff. SGB VIII werden so genannte Erziehungs- und Familienhelfer eingesetzt, die das Kind bzw. den Jugendlichen oder die Familie durch pädagogische und therapeutische Hilfen bei der Bewältigung von Entwicklungsproblemen oder bei der Erfüllung von Erziehungsaufgaben unterstützen sollen. Das Entgelt, das ein Erziehungs- und Familienhelfer für die einem Erzieher vergleichbare Tätigkeit erhält, kann nach § 3 Nr. 26 EStG bis zur Höhe von € 1.848,- pro Jahr steuerfrei sein. Eventuell neben der eigentlichen Hauptaufgabe zusätzlich zu erbringende hauswirtschaftliche praktische Versorgungsleistungen für eine in Not geratene Familie oder eine Einzelperson können neben der erzieherischen Tätigkeit vernachlässigt werden.<sup>48)</sup>

## 8. Spendenabzug und -haftung

### a) Zuwendungen an Stiftungen bei Zusammenveranlagung

Der BFH<sup>49)</sup> hat klargestellt, dass der zusätzliche Höchstbetrag für Zuwendungen an Stiftungen in Höhe von € 20.450,- gemäß § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG bei zusammenveranlagten Ehepaaren von jedem Ehegatten getrennt geltend gemacht werden kann. Dies ergebe eine verfassungskonforme Auslegung mit Blick auf Art. 3 Abs. 1 GG und Art. 6 Abs. 1 GG. Die separate Geltendmachung des Höchstbetrags bedeutet aber keine Verdopplung desselben. Anders als für Zuwendungen an politische Parteien gemäß § 10b Abs. 2

Satz 1 EStG, kann daher kein Ehegatte „unverbrauchte Abzugsbeträge“ des Partners beanspruchen.

**Hinweis:** Der BFH erleichtert den Abzug bei zusammenveranlagten Ehegatten zusätzlich, indem er es für genügend erachtet, wenn die Zuwendungen beider Ehegatten in einer Summe vom Konto eines Ehepartners abfließen. Die Ehe sei eine Lebens- und Wirtschaftsgemeinschaft, in der es üblich sei, dass jeder Ehegatte entsprechend seinen Einkünften und Vermögensverhältnissen zu den Lebenshaltungskosten beisteuere. Ausgaben des einen Ehegatten seien ohne weiteres auch als solche des anderen Ehegatten anzusehen.

Um den Sonderausgabenabzug nicht zu gefährden, sollten die Ehegatten ihre getrennte Spendenabsicht allerdings klar zum Ausdruck bringen. Im entschiedenen Fall war die Spendenabsicht eines jeden Ehegatten offenkundig, da die Ehepartner ihrer Zuwendung (per Scheck) ein Begleitschreiben beigelegt hatten, in dem sie der Empfängerin mitteilten, jeweils einen bestimmten Betrag spenden zu wollen.

### b) Geldwerte Vorteile für Mitglieder

Mit der Abgrenzung zwischen Abschnitt A Nr. 3 der Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV (Förderung kultureller Zwecke) und Abschnitt B Nr. 2 der Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV (Förderung kultureller Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen) befasst sich eine Verfügung der OFD Frankfurt<sup>50)</sup>.

Die OFD geht davon aus, dass jegliche den Mitgliedern gewährte Vergünstigungen in Form von geldwerten Vorteilen (z.B. verbilligte Eintrittskarten zu Veranstaltungen, die auch der Allgemeinheit zugänglich sind) zur Nichtabziehbarkeit der Mitgliedsbeiträge führen. Lediglich die Gewährung von Annehmlichkeiten, wie z.B. ein jährliches Dankeschönkonzert oder die Verschaffung eines erleichterten Zugangs zu nicht verbilligten Karten, sei unschädlich für den Abzug der Mitgliedsbeiträge.

**Hinweis:** Abgesehen davon, dass die Unterscheidung zwischen reinen Annehmlichkeiten und geldwerten Vorteilen in der Praxis äußerst schwierig ist, ist das alleinige Abstellen auf die den Mitgliedern gewährten Vergünstigungen problematisch. Abschnitt B Nr. 2 der Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV verlangt, dass die kulturellen Betätigungen *in erster Linie* der Freizeitgestaltung dienen müssen. Wieso *jegliche* – eventuell geringfügige – Vergünstigungen für Mitglieder den Hauptzweck der Kulturförderung zum Nebenzweck degradieren und gleichzeitig die Freizeitgestaltung zum Hauptzweck aufwerten sollen, bleibt unklar.

45) Beachte aber neuerdings die Ausnahme für Public Private Partnerships in § 3 Abs. 1 Satz 3 GrStG, eingefügt durch das Gesetz zur Beschleunigung der Umsetzung von Öffentlich Privaten Partnerschaften und zur Verbesserung gesetzlicher Rahmenbedingungen für Öffentlich Private Partnerschaften v. 1. 9. 2005, BGBl. I 2005, 2676, in Kraft getreten am 8. 9. 2005.

46) FG Düsseldorf v. 23. 5. 2005, 11 K 3234/03 BG, EFG 2005, 1248.

47) Auch ein Erbaurecht kann Gegenstand der Grundsteuer sein, siehe § 2 Nr. 2 GrStG i.V.m. § 68 Abs. 1 Nr. 2 BewG.

48) Vgl. OFD Hannover v. 21. 3. 2005, S 2121 – 117 – StO 213, Haufe-Index 1403355.

49) BFH v. 3. 8. 2005, XI R 76/03, BFH/NV 2006, 160.

50) OFD Frankfurt v. 15. 3. 2005 – S 2223 A – 157 – St II 2.06, Haufe-Index 1455194.

Die Verwaltungsanweisung beschränkt sich nur auf die Frage der Abziehbarkeit von Mitgliedsbeiträgen, fragt aber nicht nach der grundsätzlichen Zulässigkeit von Vergünstigungen für Mitglieder. Die Nichtbefassung mit dieser Frage lässt darauf schließen, dass gewisse Vorteile für Mitglieder offensichtlich als unbedenklich für den Gemeinnützigkeitsstatus der Organisation angesehen werden, obwohl § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO i.V.m. AEAO Nr. 10 zu § 55 AO Zuwendungen an Mitglieder verbietet, soweit sie über bloße Annehmlichkeiten hinausgehen.

### c) Haftungsschuldner bei fehlerhaften Spendenbescheinigungen

Die OFD Frankfurt<sup>51)</sup> hat zu der in der Literatur teilweise umstrittenen Frage nach dem richtigen Haftungsschuldner gemäß § 10b Abs. 4 EStG Stellung genommen.

Die OFD vertritt die Auffassung, dass die Ausstellerhaftung grundsätzlich die Körperschaft treffe. Gegenüber einer natürlichen Person greife die Ausstellerhaftung nur dann ein, wenn die Person außerhalb des ihr zugewiesenen Wirkungskreises gehandelt habe. Auch hinsichtlich der Veranlasserhaftung sei die Körperschaft in Haftung zu nehmen, da durch die Haftung ein Fehlverhalten des Empfängers der Zuwendung im Zusammenhang mit der Spendenverwendung sanktioniert werden solle.

Wenn eine natürliche Person als Zuwendungsempfänger eine unrichtige Zuwendungsbestätigung ausstelle, sei – so die OFD – diese als Haftungsschuldner in Anspruch zu nehmen. Ist eine Gesellschaft/Gemeinschaft Zuwendungsempfänger, solle als Haftungsschuldner vorrangig die handelnde Person haftbar gemacht werden.

51) OFD Frankfurt v. 15. 3. 2005, S 2223 A – 95 – St II 1.03, DStZ 2005, 537.

## Die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen bei der Nichtabgabe von Steuererklärungen

Diplom-Finanzwirt Gerhard B r u s c h k e , Möhnesee

*Nicht alle Steuerpflichtigen kommen ihren Erklärungs-pflichten innerhalb der vom Gesetz bestimmten<sup>1)</sup> oder der von der Finanzbehörde auf Antrag verlängerten Frist<sup>2)</sup> nach. Teilweise erfolgt die Abgabe von Steuererklärungen erst zu einem Termin, an dem das Finanzamt bereits einen formellen Abschluss des Verfahrens durch den Erlass eines Schätzungsbescheides erreicht hat. In vielen Fällen wird das Problem erst dann zur Kenntnis genommen, wenn die Behörde mit der Vollstreckung droht oder diese schon begonnen hat. Wiederholte Schätzungen führen darüber hinaus zu einer verstärkten Ermittlungstätigkeit der Behörde.*

*Häufig wird auch der steuerliche Berater erst zu einem Zeitpunkt in das Verfahren eingeschaltet, in dem es vorrangig gilt, die Scherben zusammenzutragen und zu sichten. Spätestens wenn erkannt wird, dass der Schätzungsbescheid bereits materiell und formell bestandskräftig ist, beginnt auch die Suche nach Möglichkeiten, diesen Bescheid aus der Welt zu schaffen und ein erneutes Veranlagungsverfahren einzuleiten.<sup>3)</sup>*

*Die nachfolgenden Ausführungen beschäftigen sich daher schwerpunktartig mit der Schätzung von Besteuerungsgrundlagen wegen Nichtabgabe von Steuererklärungen. Die besonderen Schätzungsbefugnisse der Finanzbehörden bei Verstößen gegen die Aufzeichnung von Verrechnungspreisen<sup>4)</sup> und den Teil- oder Vollsätzungen im Rahmen von Außenprüfungen<sup>5)</sup> werden nicht behandelt.*

### 1. Allgemeine Ausführungen

#### 1.1 Grundlagen der Schätzung

Die rechtlichen Grundlagen für die Schätzung findet sich im § 162 Abs. 1 und 2 AO. Danach sind die Besteuerungsgrundlagen zu schätzen, wenn das Finanzamt sie nicht ermitteln oder berechnen kann. Bei der

Schätzung sind alle Umstände zu berücksichtigen, die für die Schätzung von Bedeutung sind. Die Schätzung kann sich sowohl auf alle als auch auf einzelne Besteuerungsgrundlagen beziehen und soll einen sachtypischen Beweisnotstand beseitigen.<sup>6)</sup> Im Rahmen der Gewinnfeststellung nach § 180 AO umfasst die Schätzungsbefugnis der Behörde auch die Gewinnverteilung<sup>7)</sup> sowie Gewinne und Verluste im Bereich des Sonderbetriebsvermögen eines oder mehrerer Gesellschafter.<sup>8)</sup>

Auch Besteuerungsgrundlagen, die ihrerseits in einem gesonderten Verfahren festgestellt werden müssen, können im Rahmen der Schätzung des Folgebescheides mit erfasst werden.<sup>9)</sup> Bei der Schätzung der Besteuerungsgrundlagen in den Fällen des § 155 Abs. 2 AO handelt es sich jedoch um eine vorläufige Maßnahme des Wohnsitzfinanzamtes, der ein Grundlagenbescheid nachfolgen muss.<sup>10)</sup>

#### 1.2 Verfahrensregeln

Bei der Schätzung sind die allgemeinen Verfahrensregeln zu beachten. Das bedeutet insbesondere, dass die

1) § 149 Abs. 2 AO.

2) § 109 Abs. 1 AO.

3) Vgl. auch Bruschke, Schätzung von Besteuerungsgrundlagen – Voraussetzungen und Angriffsmöglichkeiten, StB 2003, 253.

4) § 162 Abs. 3 und 4 AO i.V. mit § 90 Abs. 3 AO.

5) Vgl. dazu z.B. Brinkmann in Pump/Leibner, AO, § 162 Rz 61 ff.; Apitz, Schätzungen im Rahmen der Außenprüfung, DStR 1985, 304; Meyer, Abwehrstrategien gegen die Schätzung von Besteuerungsgrundlagen im Betriebsprüfungsverfahren, DStR 2005, 2114.

6) Fritz/Bonenberger, Die Schätzung im Steuerverfahren, StuB 2000, 1006.

7) FG des Landes Sachsen-Anhalt v. 2. 9. 2002, EFG 2003, 363.

8) BFH v. 10. 2. 1984, VIII R 352/82, BStBl II 1988, 544.

9) Vgl. § 162 Abs. 5 AO.

10) BFH v. 26. 7. 1983, VIII R 28/79, BStBl II 1984, 290.