

Ertragsteuer

Aberkennung der Gemeinnützigkeit: Gründe, Verfahren und Folgen

von RA/StB Dipl.-Finanzwirt (FH) Dr. Jörg Sauer und StB/Dipl.-Finanzwirtin (FH) Stephanie Schwarz, Ebner Stolz Mönning Bachem, Stuttgart

Der schlimmste Fall für eine gemeinnützige Stiftung ist die Aberkennung der Gemeinnützigkeit. Anlass genug, einmal die Gründe vorzustellen, die zu einer Aberkennung führen können, das Verfahren zu erläutern und die Folgen aufzuzeigen, die sich für betroffene Stiftungen ergeben.

1. Anlass zur Wachsamkeit

In der Vergangenheit wurden gemeinnützige Organisationen seitens der Finanzverwaltung eher großzügig geprüft. Daraus resultiert eine leider noch oft anzutreffende Unbekümmertheit bei gemeinnützigen Stiftungen und deren Entscheidern. Diese „gute alte Zeit“ ist unseren Erfahrungen nach vorbei. Gemeinnützige Stiftungen geraten mehr und mehr ins Fadenkreuz der Finanzverwaltung. Im Rahmen von Betriebsprüfungen werden Fragen der tatsächlichen Geschäftsführung (Begünstigungsverbot, Gebot der zeitnahen Mittelverwendung, Rücklagenbildung, Vermögensbindung bei Umstrukturierungen) aufs genaueste untersucht. Oftmals droht daraus die Aberkennung der Gemeinnützigkeit. Bei schwerwiegenden Verstößen kann die Finanzverwaltung sogar rückwirkend für 10 Jahre die Gemeinnützigkeit entziehen. Dies bringt nicht nur die betroffenen Stiftungen, sondern auch deren handelnde Organe in existenzgefährdende Lagen. In diesem Beitrag wird daher ein Überblick zu den Gründen der Aberkennung der Gemeinnützigkeit gegeben und das damit verbundene Verfahren vorgestellt. In einem Folgebeitrag werden die steuer- und haftungsrechtlichen Konsequenzen für die Stiftung und den Stiftungsvorstand näher beleuchtet.

Die Zeiten wohlwollender Steuerprüfung sind vorbei

2. Gründe der Aberkennung

Besonders schwerwiegende Verstöße führen, wie gezeigt, zu einer existenzgefährdenden Situation. Jedoch können auch leichte Verstöße zu einer Schieflage der gemeinnützigen Stiftung führen.

2.1 Schwerwiegende Verstöße

Kennzeichen schwerwiegender Verstöße ist, dass sie das Vermögen der gemeinnützigen Körperschaft in besonderem Maße schädigen (AEAO zu § 61 Tz. 8). Diese führen dazu, dass nach § 61 Abs. 3 AO eine Nachversteuerung über einen Zeitraum der letzten 10 Jahre erfolgt.

Nachversteuerung bis zu 10 Jahren

- **Änderung der Vermögensbindungsklausel:** Gemeinnützige Körperschaften müssen nach § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO und § 61 Abs. 1 AO bei Auflösung, Aufhebung oder Wegfall aller steuerbegünstigten Zwecke sicherstellen, dass das restliche Vermögen weiterhin zu steuerbegünstigten Zwecken verwendet wird. Dieser Grundsatz der Vermögensbin-

derung ist in der Satzung zwingend festzuhalten (vgl. Mustersatzung Anlage 1 zu § 60 AO). Wird die Vermögensbindungsklausel nun so verändert bzw. aufgehoben, dass eine Verwendung ausschließlich zu steuerbegünstigten Zwecken nicht mehr sichergestellt ist (§ 61 Abs. 3 AO), liegt ein schwerwiegender Verstoß vor, der zur Nachversteuerung über einen Zeitraum von 10 Jahren führt.

Hände weg von der Vermögensbindungsklausel

- **Fehlende Beachtung der Vermögensbindungsklausel:** Von der Änderung bzw. Aufhebung sind die Verstöße der tatsächlichen Geschäftsführung gegen die Vermögensbindungsklausel zu unterscheiden. In diesen Fällen wird das restliche Vermögen (bei Auflösung, Aufhebung oder Wegfall aller steuerbegünstigten Zwecke) zu anderen (nicht steuerbegünstigten) Zwecken, als in der Satzung vorgesehen, verwendet.

Klausel muss auch in der Praxis beachtet werden

Beispiel 1

Laut Satzung ist das Vermögen bei Auflösung, Aufhebung oder Wegfall aller steuerbegünstigten Zwecke an den gemeinnützigen Kunstverein X zu übertragen. Entgegen dieser Regelungen wird das Vermögen vom Stiftungsvorstand an ein gewerbliches Unternehmen ausgekehrt.

Es liegt ein Verstoß der tatsächlichen Geschäftsführung gegen die Vermögensbindung vor. Da das Vermögen dauerhaft geschädigt ist, treten nach § 63 Abs. 2 i.V. mit § 61 Abs. 3 AO dieselben Rechtsfolgen (10 Jahre Nachversteuerung) ein wie bei Änderung oder Aufhebung der Vermögensbindungsklausel.

2.2 Leichte Verstöße

Im Gegensatz zu den schwerwiegenden Verstößen führen leichte Verstöße grundsätzlich nicht zur 10-jährigen rückwirkenden Nachversteuerung. Sie führen allenfalls zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit für ein oder mehrere Jahre (begrenzter Zeitraum). Die folgende Aufzählung der „leichten“ Verstöße ist nicht abschließend, sondern soll nur einen groben Überblick über mögliche gemeinnützigkeitsrechtliche Problemfelder geben.

Aberkennung für ein oder mehrere Jahre

- **Verstoß gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung:** Gemeinnützige Körperschaften müssen ihre Mittel zeitnah für steuerbegünstigte Zwecke verwenden (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO). Zeitnah bedeutet, dass die zufließenden Mittel spätestens im darauf folgenden Kalenderjahr verwendet werden. Ausnahmen von diesem Grundsatz bilden die gemeinnützigkeitsrechtlich zulässigen Rücklagen (§ 58 Nr. 6 und 7 AO).

Zeitnah = im folgenden Kalenderjahr

Beispiel 2

Eine gemeinnützige Stiftung hat über die Jahre (eigentlich) zeitnah zu verwendende Mittel von 500.000 EUR angesammelt. Rücklagen wurden daneben in zulässiger Höhe gebildet.

Es liegt ein Verstoß gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung vor. Das Finanzamt wird statt der sofortigen Aberkennung der Stiftung eine Frist setzen, in der sie die 500.000 EUR für steuerbegünstigte Zwecke verwenden muss. Geschieht dies nicht, wird die Gemeinnützigkeit für die Zeit der unzulässigen Rücklagenansammlung entzogen.

- **Zuwendungen an Mitglieder und Gesellschafter:** Mitglieder und Gesellschafter dürfen keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln einer gemeinnützigen Körperschaft erhalten (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO). Da Stiftungen über keine Mitglieder oder Gesellschafter verfügen, sind die Vorschriften sinngemäß auf die Stifter und deren Erben anzuwenden (§ 55 Abs. 3 AO). Ausgenommen sind Aufmerksamkeiten, soweit sie üblich und als angemessen anzusehen sind (AEAO zu § 55 Tz. 10). Darüber hinaus greift die Regelung nicht, soweit der Leistung eine gleichwertige Gegenleistung gegenübersteht.

Keine Zuwendung mit Ausnahme von Aufmerksamkeiten

Beispiel 3

Der Stifter bekommt von der Stiftung zu seinem 70. Geburtstag eine Kreuzfahrt im Wert von 4.000 EUR geschenkt. Die Ausnahmeregelung des § 58 Nr. 5 AO (Unterhaltsleistungen) greift annahmegemäß nicht.

Bei der Zuwendung handelt es sich um keine Aufmerksamkeit, die noch als üblich und angemessen anzusehen ist. Fraglich ist, ob diese Zuwendung zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit im betreffenden Jahr führen wird. Neben dem „guten Willen“ der Finanzverwaltung kommt es auch auf das Verhältnis der Zuwendung zu den jährlich zur Verfügung stehenden Mittel an. Unseres Erachtens könnte hier z.B. dem Stifter auferlegt werden, die 4.000 EUR zurückzuzahlen.

Kreuzfahrten sind alles andere als Aufmerksamkeiten

- **Ausgleich von Verlusten im Bereich des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs und der Vermögensverwaltung:** Grundsätzlich dürfen Mittel einer gemeinnützigen Körperschaft ausschließlich für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO). Entstehen nun im Rahmen des (gesamten) steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder der Vermögensverwaltung Verluste, liegt eine Mittelfehlverwendung vor, da die Verluste mit steuerbegünstigten Mitteln gedeckt werden müssen. Die Schädlichkeit von Verlusten im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gilt unabhängig davon, ob die Stiftung mit den Einnahmen die Besteuerungsgrenze von 35.000 EUR überschreitet.

„Gemeinnützige Mittel“ für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb

Im AEAO ist eine Aufzählung enthalten, in welchen Fällen ausnahmsweise doch ein Verlustausgleich unschädlich für die Gemeinnützigkeit ist (AEAO zu § 55 Tz. 4 - 9). Liegt eine Mittelfehlverwendung vor, so wird die Gemeinnützigkeit für den Zeitraum entzogen, bis die Mittel dem ideellen Bereich bzw. dem Zweckbetrieb wieder zugeführt werden oder bis der dauerdefizitäre wirtschaftliche Geschäftsbetrieb eingestellt wird.

- **Unangemessenheit der Verwaltungskosten:** Ein weiterer Grund der Aberkennung der Gemeinnützigkeit kann die Unangemessenheit der Verwaltungskosten sein. In Rechtsprechung, Finanzverwaltung und Fachliteratur werden verschiedenste Auffassungen dazu vertreten, wann Verwaltungskosten vorliegen und in welcher Höhe diese noch als

Schon die Definition ist streitig

angemessen anzusehen sind. Die Finanzverwaltung jedenfalls legt als absolute Obergrenze, abgesehen von einer Anlaufphase von maximal 4 Jahren, eine Verwaltungskosten-Quote (einschließlich der Spendenwerbung) von 50 % fest. Aber auch eine geringere Quote kann bereits als schädliche Mittelverwendung angesehen werden. Die Quote wird anhand des Verhältnisses der Verwaltungskosten zu den gesamten vereinnahmten Mitteln berechnet (AEAO zu § 55 Tz. 18).

Mehr als 50 % ist immer schädlich

Neben der Prüfung, ob die Verwaltungskosten insgesamt der Höhe nach nicht schädlich sind, muss jede Maßnahme im Einzelnen nochmals auf ihre Angemessenheit geprüft werden (AEAO zu § 55 Tz. 20).

Beispiel 4

Eine Stiftung hat jährlich Einnahmen von 100.000 EUR. Für Geschäftsräume, in denen ausschließlich Verwaltungsaufgaben erledigt werden, zahlt sie Miete von 20.000 EUR. Vergleichbare Räumlichkeiten stehen jedoch in der Umgebung bereits für 10.000 EUR zur Verfügung. Weitere Verwaltungskosten sind in Höhe von 15.000 EUR entstanden.

Die Verwaltungskosten betragen insgesamt 35.000 EUR. Im Vergleich zu den Gesamteinnahmen von 100.000 EUR beträgt demnach die Verwaltungskosten-Quote lediglich 35 %. Insoweit wäre die Höhe der Verwaltungskosten unschädlich für die Gemeinnützigkeit. Betrachtet man nun die einzelnen Verwaltungskosten, ist bei der Miete erkennbar, dass diese unangemessen hoch ist. Somit liegt trotz einer Quote von 35 % eine Mittelfehlverwendung vor, da eine einzelne Maßnahme der Höhe nach unangemessen ist. Die Aberkennung der Gemeinnützigkeit erfolgt jedenfalls, wenn die Stiftung nicht zeitnah in preiswertere Geschäftsräume umzieht.

Auch eine unangemessene Einzelmaßnahme kann schaden

3. Verfahren

Auch im Gemeinnützigkeitsrecht besteht der Grundsatz der Abschnittbesteuerung, d.h. für jedes abgelaufene Wirtschaftsjahr wird geprüft, ob die tatsächliche Geschäftsführung den Satzungsbestimmungen entsprochen hat. Ist dies der Fall, so erfolgt die weitere Ankerkennung der Gemeinnützigkeit. Ein besonderes Anerkennungsverfahren ist hierbei nicht vorgesehen (AEAO zu § 59 Tz. 3). Im jeweiligen Veranlagungsverfahren wird daher durch Steuerbescheid mit Anlage (Aussagen über Gemeinnützigkeit) oder durch die Erteilung eines Freistellungsbescheids über die Steuerbegünstigung entschieden. Demzufolge gibt es bei Entzug der Gemeinnützigkeit keinen „Aberkennungsbescheid“. In diesen Fällen wird die gemeinnützige Organisation der normalen Ertragsbesteuerung unterworfen.

Die Aberkennung erfolgt durch Erteilung eines Steuerbescheids

Bevor das Finanzamt jedoch die Steuerfestsetzungen vornimmt, wird es im Regelfall auf die Mittelfehlverwendung (zumindest bei leichteren Verstößen) hinweisen und um Behebung dieser Fehler bitten. Beispielhaft hierfür wurde bereits die Möglichkeit der Fristsetzung zeitnah zu verwendender Mittel genannt (§ 63 Abs. 4 AO). Meist erfolgen diese Hinweise im Rahmen einer Anlage zum Freistellungsbescheid.

In der Regel wird vorab Gelegenheit zur Nachbesserung gegeben

Beabsichtigt das Finanzamt die Gemeinnützigkeit abzuerkennen, muss eine Anhörung erfolgen (§ 91 Abs. 1 AO). Der Stiftung muss die Möglichkeit gegeben werden, sich vor der Aberkennung innerhalb einer bestimmten Frist zum Sachverhalt zu äußern. Wird eine Anhörung unterlassen, können die Steuerbescheide noch nach Ablauf der Einspruchsfrist angefochten werden (Wiedereinsetzung in den vorigen Stand nach § 110 AO).

Ohne Anhörung wird die Einspruchsfrist zum „zahnlosen Tiger“

4. Rechtsmittel

Gegen die Entscheidung des Finanzamts sind als Rechtsmittel der Einspruch und wenn dieser erfolglos war, die Klage zum FG zulässig.

4.1 Einspruch

Zur Anfechtung der Aberkennung der Gemeinnützigkeit im betreffenden Kalenderjahr, kann gegen die Steuerbescheide Einspruch eingelegt werden (§ 347 Abs. 1 Nr. 1 AO). Er muss innerhalb von einem Monat nach Bekanntgabe der Steuerbescheide schriftlich beim Finanzamt eingehen. Zudem sollte er mit einer Begründung versehen sein. Wird der Einspruch nicht fristgemäß eingelegt und liegt auch kein Wiedereinsetzungsgrund vor (s.o.), ist eine Anerkennung der Gemeinnützigkeit für diesen Zeitraum nicht mehr möglich. Nachdem der Einspruch (fristgerecht) beim Finanzamt eingegangen ist, wird der Sachverhalt nochmals von einer unabhängigen Stelle geprüft. Stimmt sie dem Einspruch zu, wird ein Freistellungsbescheid erteilt. Wird er abgelehnt, ergeht eine Einspruchsentscheidung.

Einspruch sollte auch begründet werden

Praxishinweis

Gleichzeitig sollte, unabhängig vom Ausgang des Einspruchsverfahrens, eine vorläufige Bescheinigung beantragt werden (AEAO zu § 59 Tz. 6), damit die gemeinnützige Organisation weiterhin berechtigt ist, Spenden zu empfangen und Zuwendungsbestätigungen auszustellen. Diese wird dann entweder über eine Dauer von 18 Monaten oder bis zur bestandskräftigen Entscheidung über den Einspruch ausgestellt.

Parallel vorläufige Bescheinigung beantragen

4.2 Klage

Nach erfolglosem Einspruch ist innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe der Einspruchsentscheidung die Klage zum FG zulässig. Hier wird nochmals der Sachverhalt ermittelt und darüber entschieden. Wurde bereits eine vorläufige Bescheinigung beantragt, wirkt diese unseres Erachtens während des Klageverfahrens fort (mögliche Gültigkeit von 18 Monaten berücksichtigen). Ist bisher die Erteilung einer vorläufigen Bescheinigung unterblieben, so kann im Rahmen eines Antrags auf einstweilige Anordnung eine vorläufige Bescheinigung beantragt werden.

Vorläufige Bescheinigung wirkt bis zur Entscheidung fort

Fazit zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit

Es zeigt sich, dass es zahlreiche Fallstricke für gemeinnützige Körperschaften gibt, die im schlimmsten Fall zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit führen können. Sollte das Finanzamt auf Sie zukommen, ist dringend zu empfehlen, gemeinsam mit dem steuerlichen Berater das Gespräch zu suchen, um eine zielführende Lösung für alle Beteiligten zu finden.