

ABERKENNUNG DER GEMEINNÜTZIGKEIT

## Nichterfüllung steuerlicher Pflichten: Nicht immer droht der Verlust der Gemeinnützigkeit

von RA StB Dipl.-Finw. (FH) Dr. Jörg Sauer und StBin Dipl.-Vw. Dipl.-Finw (FH) Elke Richter, Ebner Stolz Mönning Bachem, Stuttgart

| Der mögliche Verlust der Gemeinnützigkeit ist für viele steuerbegünstigte Körperschaften ein latentes Risiko. Für die Aberkennung kommen viele Ursachen in Betracht (Sauer/Schwarz, SB 11, 143). Seitens des BFH und der Finanzverwaltung werden auch Verstöße gegen die verfassungsmäßige Ordnung als gemeinnützigkeitsschädlich eingestuft. Ein aktuelles Urteil des FG Münster (30.6.11, 9 K 2649/10 K) bietet Anlass, diesen Problemkreis und insbesondere die Frage nach den Folgen der Nichterfüllung steuerlicher Pflichten näher zu betrachten. |

### 1. Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung

Zur Erlangung und Erhaltung des Gemeinnützigkeitsstatus und den damit verbundenen Steuervergünstigungen müssen Stiftungen verschiedene Voraussetzungen erfüllen. Neben den rein formellen Anforderungen an die Satzung (§ 60 AO) ist erforderlich, dass die tatsächliche Geschäftsführung der Stiftung, d.h. das Handeln des Stiftungsvorstands und ihm zuzurechnendes Verhalten von Mitarbeitern, auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke und der Satzungsbestimmungen gerichtet ist (§ 63 Abs. 1 AO). Den Nachweis hierzu müssen die Stiftungen anhand ordnungsgemäßer Aufzeichnungen über die Ausgaben und Einnahmen führen (§ 63 Abs. 3 AO).

#### 1.1 Einhaltung der verfassungsmäßigen Ordnung

Zu den Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung gehört anerkanntermaßen auch die Einhaltung der verfassungsmäßigen Ordnung (so bereits BFH 13.12.78, I R 39/78, BStBl II 79, 482 unter 4., AEAO zu § 52 Tz. 16). Organisationen, deren Tätigkeit gegen die freiheitlich demokratische Grundordnung gerichtet ist, sind deshalb seit Einfügung des § 51 Abs. 3 AO durch das Jahressteuergesetz 2009 explizit von den Steuervergünstigungen ausgeschlossen. Auch die Nichtbefolgung polizeilicher Anordnungen ist nach Ansicht des BFH gemeinnützigkeitsschädlich (BFH 29.8.84, I R 215/81, BStBl II 85, 106). Nach Auffassung der Finanzverwaltung handelt es sich hierbei um eine Durchbrechung der verfassungsmäßigen Ordnung (AEAO zu § 52 Tz. 16).

Umstritten ist, ob jeder Verstoß gegen die allgemeine Rechtsordnung, wie z.B. die Nichterfüllung steuerlicher Pflichten und/oder Steuerhinterziehung, als Durchbrechung der verfassungsmäßigen Ordnung anzusehen ist und „automatisch“ zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit führt. Hierzu lagen bislang – soweit ersichtlich – nur zwei finanzgerichtliche Entscheidungen vor. Die Auffassungen in der Literatur sind nicht einheitlich.

Alle Handlungen müssen auf die Zweckerfüllung ausgerichtet sein

Verfassungskonformes Verhalten muss garantiert sein

Wie schwer wiegen Verstöße gegen steuerliche Pflichten?

### 1.1.1 Verspätete Abgabe von Steuererklärungen

In einem Fall des FG Berlin (24.2.97, 8435/96, EFG 97, 1006) hatte ein Verein, der die Forschung fördert, Steuererklärungen so spät eingereicht, dass bereits aufgrund eingetretener Festsetzungsverjährung die Gemeinnützigkeit nicht mehr zuerkannt werden konnte. In dieser Entscheidung hat das Gericht Bedenken geäußert, ob die tatsächliche Geschäftsführung noch den Anforderungen des Gemeinnützigkeitsrechts entspreche, wenn verspätet Steuererklärungen abgegeben werden.

Nach Ansicht des FG kann eine Körperschaft nur Steuervergünstigungen in Anspruch nehmen, „wenn sie sich im Wesentlichen an die geltenden Gesetze hält“. Damit versteht das FG die verfassungsmäßige Ordnung umfassend im Sinne aller Rechtsvorschriften. Offen bleibt jedoch, wann ein Verstoß gegen die geltenden Gesetze „unwesentlich“ und damit gemeinnützigkeitsunschädlich ist.

### 1.1.2 Lohnsteuerverkürzung

Im Urteilsfall, der dem BFH vorlag (27.9.01, V R 17/99, BStBl II 02, 169), wurde von einem Sportverein im Rahmen einer Lohnsteueraußenprüfung zunächst Lohnsteuer aufgrund von Sponsorenzahlungen an Fußballspieler des Vereins nacherhoben. Mit dem Hinweis, der Verein verfolge nicht ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke, wurde daraufhin seitens des Finanzamts auch die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes versagt. Im Rahmen des hiergegen gerichteten Klageverfahrens hat der BFH, ohne in der Sache selbst entscheiden zu können, ausgeführt, dass als gemeinnützigkeitsrechtlich relevanter Verstoß gegen die Rechtsordnung auch eine Lohnsteuerverkürzung in Betracht komme.

**PRAXISHINWEIS** | Die Finanzverwaltung wendet dieses Urteil an (AEAO zu § 63 Tz. 3). Damit droht bei Steuerhinterziehung der Verlust der Gemeinnützigkeit.

### 1.1.3 Literaturmeinung

Vertreter der Finanzverwaltung folgen in der Literatur und Kommentierung der zuvor dargestellten Rechtsprechung (so z.B. Buchna/Seeger/Brox, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 10. Aufl., 270). Insbesondere seitens der Beraterschaft erfolgt jedoch eine differenzierte Betrachtung. Danach sollen Verstöße gegen die allgemeine Rechtsordnung grundsätzlich nicht sofort zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit führen (so z.B. Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 3. Aufl., § 6 Rn. 50, m.w.N.).

Nach Ansicht in der Literatur bieten die deutschen Rechtsvorschriften bei Verstößen ausreichend Sanktionsmöglichkeiten. So können z.B. bei verspäteter Abgabe von Steuererklärungen Verspätungszuschläge erhoben werden, Steuerhinterziehung kann mit strafrechtlichen Maßnahmen geahndet werden. Die Aberkennung der Gemeinnützigkeit würde in diesen Fällen eine „Sonderstrafe“ darstellen, die nicht verhältnismäßig wäre (Tipke in Tipke/Kruse, AO-Kommentar, § 63 Rn. 3).

Festsetzungs-  
verjährung war  
bereits eingetreten

Welche Verstöße sind  
wesentlich, welche  
unwesentlich?

Steuerhinterziehung  
kann ein relevanter  
Verstoß sein

Steuerverstöße sind  
bereits ausreichend  
sanktioniert

## 1.2 Urteil des FG Münster

Im Urteil vom 30.6.11 hatte das FG Münster (9 K 2649/10 K, Abruf-Nr. 113571) Gelegenheit, zu diesen Fragen Stellung zu nehmen.

### 1.2.1 Sachverhalt und Entscheidung

Im Urteilsfall hatte ein Verein über Jahre hinweg (teilweise nach Schätzung) verspätet Körperschafts- und Umsatzsteuererklärungen abgegeben. Die Verspätungen betrug zwischen zehn Monaten und zwei Jahren. Das Finanzamt hatte bereits in Anlagen zu Vorjahresbescheiden darauf hingewiesen, dass bei weiterer verspäteter Abgabe der Steuererklärungen die Gemeinnützigkeit aberkannt werden würde. Für die Jahre 2006 und 2007 versagte das Finanzamt daraufhin dem Verein die Anerkennung. Hiergegen wandte sich der Verein.

Das FG Münster hat dem Verein recht gegeben und das Finanzamt zum Erlass von Freistellungsbescheiden verpflichtet. Die verspätete Abgabe der Steuererklärungen genügte dem Finanzgericht im Streitfall nicht für eine Aberkennung der Gemeinnützigkeit. Bei der Beurteilung berücksichtigte das Gericht zum einen das BFH-Urteil zur Lohnsteuerverkürzung (a.a.O.) und zum anderen die Tatsache, dass bei gemeinnützigen Körperschaften ohne steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe grundsätzlich nur im dreijährigen Turnus Gemeinnützigkeitserklärungen angefordert werden.

### 1.2.2 Zeitraum der Aberkennung der Gemeinnützigkeit

Das FG Münster stellte in diesem Zusammenhang auch fest, dass die verspätete Abgabe der Steuererklärungen grundsätzlich nicht auf das Veranlagungsjahr zurückwirkt, für das die Steuererklärungen abzugeben waren. Die Verletzung einer Pflicht kann grundsätzlich nur Auswirkungen für den Zeitraum haben, in dem sie zu erfüllen war (§ 63 Abs. 2 AO i.V. mit § 60 Abs. 2 AO). Im Fall des FG war folglich für die Frage, ob die Gemeinnützigkeit für die Streitjahre 2006 und 2007 abzuerkennen sei, nicht relevant, dass die Erklärungen für diese Streitjahre in Folgejahren verspätet abgegeben wurden.

Wenn allerdings mit der verspäteten Abgabe der Steuererklärungen auch Unklarheiten hinsichtlich der Mittelverwendung verbunden sein sollten, weil z.B. keine ordnungsgemäßen Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben vorliegen, könnte dies grundsätzlich auch Rückwirkungen auf den relevanten Veranlagungszeitraum haben. Zu einer umfassenden rückwirkenden Aberkennung der Gemeinnützigkeit i.S. des § 63 Abs. 2 AO i.V. mit § 61 Abs. 3 AO (Nachversteuerung über einen Zeitraum der letzten zehn Jahre) würde es hingegen nur bei Verstößen der Geschäftsführung kommen, die eine Verletzung der Vermögensbindungsvorschrift zur Folge haben.

## 2. Folgerungen für die Praxis

Nach der Entscheidung des FG Münster kann die Nichterfüllung steuerlicher Pflichten zum Verlust der Gemeinnützigkeit führen. Es ist jeweils eine Würdigung im Einzelfall erforderlich. Hierbei ist nach Auffassung des FG zum einen die Schwere des Verstoßes zu berücksichtigen. Zum anderen ist zu prüfen, ob aufgrund der Art der Pflichtverletzung davon auszugehen ist, dass die tat-



IHR PLUS IM NETZ

www.iww.de  
Abruf-Nr. 113571

**Finanzamt  
prüft nur im  
dreijährigen Turnus**

**Keine Rückwirkung  
auf Veranlagungs-  
jahr es sei denn, ...**

**... es ergeben sich  
Anhaltspunkte  
für eine Mittel Fehl-  
verwendung**

sächliche Geschäftsführung nicht ausschließlich auf die Erfüllung gemeinnütziger Zwecke gerichtet ist.

Bei seiner Würdigung hat das FG die verspätete Abgabe von zehn Monaten bis zu zwei Jahren sehr wohl als erheblich eingestuft. Da im Streitfall jedoch keine Körperschaftsteuer festzusetzen war und sich bei der Umsatzsteuer Erstattungen ergaben, rechtfertigte diese Verspätung für das FG (noch) nicht die Aberkennung der Gemeinnützigkeit.

#### PRAXISHINWEIS | Daraus ergeben sich folgende Konsequenzen:

- Solange mit der verspäteten Abgabe von Steuererklärungen wie im Urteilsfall nicht zugleich eine Steuerhinterziehung verbunden ist, dürfte allein die Verspätung grundsätzlich nicht zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit führen. Die Zeitspanne von bis zu zwei Jahren sollte jedoch nicht (deutlich) überschritten werden, da andernfalls aufgrund des (noch) fehlenden Nachweises der ordnungsgemäßen Mittelverwendung die Gemeinnützigkeit versagt werden kann.
- Ist mit der verspäteten Abgabe der Steuererklärungen eine Steuerhinterziehung verbunden, wird dies insbesondere bei besonders schweren Fällen von Steuerhinterziehung (§ 370 Abs. 3 AO) auch den Verlust der Gemeinnützigkeit zur Folge haben (so Jansen, FR 02, 996). Ein besonders schwerer Fall ist unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des BGH sowie der gesetzlichen Neuregelung zur strafbefreienden Selbstanzeige bereits bei Hinterziehungsbeträgen ab 50.000 EUR anzunehmen.
- Bei Nichtabgabe von Steuererklärungen wird das Finanzamt bereits aufgrund des in der Regel fehlenden ordnungsgemäßen Nachweises über Einnahmen und Ausgaben und damit auch die satzungsmäßige Mittelverwendung (§ 63 Abs. 3 AO) die Gemeinnützigkeit aberkennen.
- Zur Vermeidung der verspäteten Abgabe sollten Fristverlängerungsanträge gestellt werden bzw. auf die generelle Fristverlängerung bei Inanspruchnahme eines steuerlichen Beraters bis zum 31.12. des Folgejahres verwiesen werden. Im Zweifelsfall sollte als Abwehrmöglichkeit auch die Frage geprüft werden, ob überhaupt Erklärungen einzureichen waren.

**Verspätung bis zu zwei Jahren führt allein nicht zur Aberkennung**

**Bei Hinterziehungsbeträgen ab 50.000 EUR droht der Verlust der Gemeinnützigkeit**

**Rechtzeitig Fristverlängerung beantragen**

### 3. Fazit

Nach der aktuellen Rechtsprechung kann ein Stiftungsvorstand mit der Verletzung steuerlicher Pflichten gegen die gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung verstoßen. Ob der Verstoß zum Verlust der Gemeinnützigkeit führt, ist jeweils anhand der Umstände des Einzelfalls zu entscheiden. Die Auslegung des Urteils durch die Finanzverwaltung bleibt abzuwarten.