

Kapitel 2: Gemeinnützige Tätigkeit und unternehmerische Betätigung

A. Gemeinnützigkeit und unternehmerische Tätigkeit in Deutschland

I. Gemeinnützigkeit und Wirtschaftlichkeit – zwei Antonyme?

Der für gemeinnützige Organisationen oft synonym verwendete Begriff der „Non-Profit-Organisation“ ist fehlleitend, da darin angelegt ist, dass die betreffende Organisation keinen Profit generieren darf und möchte. Gerade selbstloses Handeln bedarf aber einer umfangreichen Finanzierung, weshalb zahlreiche NPOs auch unternehmerisch am Markt tätig werden. Dies verspricht regelmäßig höhere Renditen im Gegensatz zu passiven Finanzinvestitionen. Eine wirtschaftliche Betätigung und die gemeinnützige Mittelverwendung bedingen sich deshalb geradezu und ermöglichen den Akteuren eine effektive und wirkungsvolle Zielverfolgung, sodass allenfalls um den Umfang und die Regulierung ernsthaft gestritten werden kann. Zu bedenken ist dabei nicht nur, dass die Organisation sich nicht von ihrer eigentlichen Zwecksetzung entfernen darf, sondern auch der Schutz des Vermögens, da profit-orientierte wirtschaftliche Handlungsweisen immer auch Risiken mit sich bringen. Darüber hinaus gilt es den Wettbewerb zu schützen, da die verschiedenen steuerlichen Privilegien gemeinnützige Körperschaften in eine vorteilhafte Lage versetzen. Außerdem hat ebenfalls der Staat ein Interesse an einer gewissen Regulierung, da die Zunahme steuerbegünstigter Transaktionen zu einer Zunahme von Steuermindereinnahmen führt. Zudem gilt es dem Missbrauch vorzubeugen.

Nachfolgend soll ein Überblick gegeben werden, unter welchen Voraussetzungen und auf welche Art und Weise der deutsche und der englische Gesetzgeber steuerliche Vergünstigungen für gemeinwohlorientiertes Handeln gewährleistet und den Bereich der wirtschaftlichen Tätigkeit gemeinnütziger Körperschaften reguliert.⁵⁶²

⁵⁶² Einen Überblick über das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht bietet bspw. auch *Jochum*, in Festschrift für Rengeling (2008), 545 (546 ff.).

II. Gemeinnützige Zwecke und sonstige Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit

In den §§ 52 ff. AO werden die drei Typen von Zwecken normiert, deren satzungsmäßige Verfolgung eine steuerliche Vergünstigung bei Vorliegen auch der weiteren Voraussetzungen nach sich ziehen kann. Der Gesetzgeber unterscheidet zwischen gemeinnützigen, mildtätigen und kirchlichen Zwecken (§§ 52 – 54 AO). Daneben müssen weitere Grundprinzipien gemeinnützigen Handelns erfüllt sein (Selbstlosigkeit, Ausschließlichkeit, Unmittelbarkeit, Gegenwartsnähe), die in den §§ 55 – 57 AO umschrieben werden.

1. Gemeinnützige Zwecke, § 52 AO

Eine Körperschaft kann steuerlich begünstigt werden, weil sie gemeinnützige Zwecke im Sinne des § 52 AO verfolgt. Nach der dort in Abs. 1 gegebenen Definition muss sie eine Tätigkeit ausüben, die auf die Förderung der Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet gerichtet ist. Dieser Begriff der „Gemeinnützigkeit im engeren Sinne“⁵⁶³ setzt also ausdrücklich einen Allgemeinheitsbezug voraus, der in Satz 2 den Familien- und Unternehmensstiftungen ausdrücklich versagt wird. Auch wenn Stiftungen zum Wohle einer kleinen Gruppe zivilrechtlich ebenso wie die eine unbestimmte Vielzahl von Personen fördernde Stiftung Stiftungen im Rechtssinne darstellen, typisiert der Gesetzgeber an dieser Stelle. Ein fest abgeschlossener oder dauerhaft kleiner Personenkreis stellt für ihn nie eine durch Steuervergünstigungen zu honorierende Allgemeinheitsförderung dar. Allerdings ist zu beachten, dass nicht die Förderung einer großen Zahl an Personen notwendig ist – die Anzahl ist unerheblich. Es kommt nur darauf an, dass die Förderung nicht von vornherein nur partikulären Interessen dient.⁵⁶⁴

Mit der Verwendung der Wörter „darauf gerichtet sein“ wird ein finales Handeln der Körperschaft verlangt, was ebenso für §§ 53 und 54 AO gilt.⁵⁶⁵ Da jedoch so ziemlich jedes Verhalten von natürlichen und juristischen Personen auf einen Erfolg im materiellen oder ideellen Bereich gerichtet ist, gewinnt die Definition des § 52 Abs. 1 Satz 1 AO erst durch die Kombination mit dem Begriff der Allgemeinheit an Kontur. Es muss also eine zielgerichtete Förderung im Interesse der Allgemeinheit und des gemeinen Wohls vorliegen.⁵⁶⁶

⁵⁶³ Im Gegensatz zum „Gemeinnützigkeitsbegriff im weiteren Sinne“ in seiner synonymen Verwendung für alle drei steuerbegünstigten Zweckarten (gemeinnützige, mildtätige und kirchliche).

⁵⁶⁴ *Felix*, FR 1961, 236; BFH vom 13.12.1978 – I R 39/78, BStBl. 1979, 482 (484 f.).

⁵⁶⁵ Siehe auch § 63 Abs. 1 Satz 1 AO. Für §§ 53 und 54 AO gilt hingegen nicht der Allgemeinwohlbezug.

⁵⁶⁶ BFH vom 13.12.1978 – I R 39/78, BStBl. 1979, 482 (484).

Eine Förderung der Allgemeinheit ist dann gegeben, wenn der tatsächliche Lebenssachverhalt unter einen der 25 Tatbestände des Katalogs in § 52 Abs. 2 AO subsumierbar ist, denen ein abschließender Charakter zukommt. Um die Möglichkeit, auch neuartige gemeinnützige Tätigkeiten zu erfassen, nicht gänzlich auszuschließen, bietet Satz 2 des Abs. 2 eine Öffnungsklausel, womit Änderungen in den gesellschaftlichen Verhältnissen berücksichtigt werden können.⁵⁶⁷ Die Katalogtatbestände des Abs. 2 werden dabei als Auslegungsmaßstab herangezogen.⁵⁶⁸ Eine „Förderung auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet“ bedeutet ein Voranbringen, eine Vervollkommnung oder Verbesserung der Allgemeinheit.⁵⁶⁹ Danach decken der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs folgend die materiellen Werte den Bereich des wirtschaftlichen Lebensstandards, wohingegen die geistigen und sittlichen Gebiete den ideellen Bereich und das Schönegeistige meinen.⁵⁷⁰ Maßgebend ist neben dem satzungsmäßigen Zweck die tatsächliche Geschäftsführung.

Problematisch im Zusammenhang mit der „Allgemeinheit“ erscheint die Frage, ob damit nur die deutsche Bevölkerung, oder aber eine Allgemeinheit unabhängig nationalstaatlicher Grenzen beschrieben wird. Diesbezüglich wird auf das Kapitel 3 („Grenzüberschreitende gemeinnützige Tätigkeit“) verwiesen.⁵⁷¹ Ohne Weiteres lässt sich jedoch sagen, dass die steuerbegünstigte Tätigkeit nicht speziell den Bewohnern der Bundesrepublik zugute kommen muss.⁵⁷²

Der Katalog des § 52 Abs. 2 Satz 1 AO schließt aus, dass politische Zwecke gemeinnützige Zwecke darstellen.⁵⁷³ Unabhängig davon ist aber eine Einflussnahme auf die politische Willensbildung durch Verfolgung der satzungsmäßigen gemeinnützigen Zwecke zulässig, solange dies nicht Mittelpunkt der Tätigkeit wird.⁵⁷⁴ Ebenso kein gemeinnütziger Zweck ist die Förderung der allgemeinen Freizeitgestaltung,⁵⁷⁵ die Wirtschaftsförderung oder die Arbeitsplatzbeschaffung.⁵⁷⁶ Für Letzteres gelten Ausnahmen im Falle der überwiegenden sozialen Betreuung oder Umschulung.⁵⁷⁷ Ebenfalls nicht gemeinnützig handeln Körperschaften, die gegen das Gesetz oder die verfassungsmäßige Ordnung verstoßen.⁵⁷⁸

⁵⁶⁷ Richter/Eichler, FR 2007, 1037 (1038).

⁵⁶⁸ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 3 Rz. 151 f.

⁵⁶⁹ BFH vom 23.11.1988 – I R 11/88, BStBl. 1989, 391 (392).

⁵⁷⁰ BFH vom 23.11.1988 – I R 11/88, BStBl. 1989, 391 (392).

⁵⁷¹ Siehe unten, S. 203 ff.

⁵⁷² Reimer, SWI 2006, 197 (202).

⁵⁷³ Vgl. § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 24 HS 2 AO; § 5 Abs. 1 Nr. 7 KStG; § 10b Abs. 2 EStG.

⁵⁷⁴ BFH vom 29.08.1984 – I R 203/81, BStBl. II 1984, 844.

⁵⁷⁵ BFH vom 22.11.1972 – I R 21/71, BStBl. II 1973, 251.

⁵⁷⁶ BFH vom 26.04.1995 – I R 35/93, BStBl. II 1995, 767; a.A. Dehesslers, DB 2005, 72 (73 f.).

⁵⁷⁷ BMF vom 11.03.1992, BStBl. I 1993, 214. Zur Vertiefung der genannten Fallgruppen vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 3 Rz. 50 ff.

⁵⁷⁸ Vgl. beispielshalber BFH vom 16.10.1991 – I B 16/91, BFH/NV 1992, 505; Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 75.

Eine gewisse Vermischung verschiedener Zwecke ist möglich und in einigen Fällen auch unvermeidbar. So lässt sich beispielsweise die Förderung eines historischen Brauchtums (§ 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 23 AO) nicht immer klar von der hiermit wesensverwandten Heimatpflege (Nr. 22 AO) oder die Tierzucht (Nr. 23) vom Tierschutz (Nr. 14) trennen. Ebenso weisen die Jugend- und Altenhilfe (Nr. 4) Überschneidungen mit den mildtätigen Zwecken aus § 53 AO auf.⁵⁷⁹ Eine Verfolgung gemeinnütziger, mildtätiger und gleichzeitig kirchlicher Zwecke ist möglich.⁵⁸⁰ Die Körperschaft kann in ihrer Satzung auch die Verfolgung mehrerer gemeinnütziger Zwecke bestimmen.⁵⁸¹ In diesem Fall wird die steuerliche Begünstigung auch nicht dadurch beeinträchtigt, dass einer dieser satzungsmäßigen Zwecke über einen längeren Zeitraum nicht verfolgt wird. Notwendig und ausreichend ist, dass stets einer der Zwecke auch tatsächlich gefördert wird.⁵⁸²

2. Mildtätige Zwecke, § 53 AO

Neben den gemeinnützigen im engeren Sinne wirken auch mildtätige Zwecke steuerbegünstigend, § 53 AO. Hierunter versteht die Abgabenordnung die Unterstützung von Personen, die auf die Hilfe anderer angewiesen sind.

Teilweise wird § 53 AO als überflüssig kritisiert, da die Mildtätigkeit einen besonderen Fall der Gemeinnützigkeit darstelle und die §§ 52 – 54 AO ohnehin zu den gleichen steuerlichen Privilegien führe.⁵⁸³ Diese Ansicht verkennt jedoch, dass es (vereinzelt) Tatbestände gibt, die *nur* an § 53 AO anknüpfen.⁵⁸⁴ Darüber hinaus muss die steuerbegünstigende Tätigkeit in § 53 AO keinen Allgemeinwohlbezug aufweisen – § 52 Abs. 1 Satz 2 AO gilt nicht.⁵⁸⁵ Es genügen somit auch enge Personenkreise, Einzelinteressen und Hilfeleistungen an eine konkret in Not geratende Person. Mildtätige können auch neben gemeinnützigen Zwecken verfolgt werden; oft überschneiden sie sich.⁵⁸⁶ Es bedarf rein begrifflich eines Vermögensopfers seitens des Mildtätigen.⁵⁸⁷

⁵⁷⁹ Gersch, in: Klein, AO § 52 Rz. 19 und 44.

⁵⁸⁰ BFH vom 20.12.1978 – I R 21/76, BStBl. II 1979, 496.

⁵⁸¹ Schauhoff, DStJG 26 (2003), 133 (135).

⁵⁸² Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 43; Meyn/Richter/Koss, Die Stiftung, Rz. 327.

⁵⁸³ Seer, DStJG Bd. 26 (2003), 11 (27).

⁵⁸⁴ Bspw. § 3 Nr. 20 lit. c GewStG.

⁵⁸⁵ BFH vom 02.12.1955 – III 99/55 U, BStBl. III 1956, 22; Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 95; Wallenhorst, in: Wallenhorst/Halaczinsky, Die Besteuerung gemeinnütziger Vereine, Stiftungen und der juristischen Person des öffentlichen Rechts, D 7; Schauhoff, in: Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 5 Rz. 81.

⁵⁸⁶ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 3 Rz. 163 f.

⁵⁸⁷ BFH vom 26.04.1989 – I R 209/85, BStBl. II 1989, 670.

In Nr. 1 und Nr. 2 von § 53 AO wird zwischen der persönlichen und der wirtschaftlichen Hilfsbedürftigkeit unterschieden. Erstere begründet steuerliche Privilegien für die tätige Organisation ohne Rücksicht auf die wirtschaftliche Bedürftigkeit des körperlich, geistig oder seelisch Hilfsbedürftigen.⁵⁸⁸ Eine wirtschaftliche Notlage bestimmt sich an den Regelsätzen des Sozialhilferechts und sonstigen Bezügen und Einkünften des Unterstützten. Hilfeleistungen im Rahmen von § 53 Nr. 2 AO sind vordergründig monetärer Art, wohingegen bei persönlich Hilfsbedürftigen die tatsächliche Fürsorge eine größere Rolle spielt.

3. Kirchliche Zwecke, § 54 AO

Verfolgt eine (privatrechtliche) Organisation die Förderung einer Religionsgemeinschaft, welche als Körperschaft des öffentlichen Rechts anerkannt und tätig ist, wird sie nach § 54 AO steuerbegünstigt. Zu beachten ist, dass nicht die Kirchen selbst steuerbegünstigt werden, da diese als Körperschaften des öffentlichen Rechts ohnehin persönlich steuerbefreit sind.⁵⁸⁹ In Betracht kommen in diesem Zusammenhang lediglich steuerpflichtige Betriebe gewerblicher Art. Unterstützt eine Organisation nicht eine durch Landesrecht⁵⁹⁰ legitimierte körperschaftlich betriebene Religionsgemeinschaft, kann sie dennoch im Rahmen des § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO steuerprivilegiert sein. Kirchliche Zwecke in diesem Sinne müssen nicht der Allgemeinheit zugute kommen oder mildtätig sein. Abs. 2 zählt beispielhaft verschiedene Fördermaßnahmen auf.⁵⁹¹

4. Selbstlosigkeit, § 55 AO

Um den Status der Gemeinnützigkeit im steuerrechtlichen Sinne zu erreichen, muss die betreffende Organisation nicht nur tatsächlich und satzungsmäßig einen der drei beschriebenen Zwecke verfolgen, sondern auch die weiteren Voraussetzungen der Abgabenordnung erfüllen. Von zentraler Bedeutung ist hier der Grundsatz der Selbstlosigkeit, normiert in § 55 AO.

⁵⁸⁸ Als Auslegungshilfe kann § 61 SGB XII i.V.m. § 15 SGB XI dienen.

⁵⁸⁹ Dies ergibt sich aus dem Umkehrschluss aus §§ 1 Abs. 1 Nr. 6, 4 KStG.

⁵⁹⁰ Kirchenrecht fällt in den Kompetenzbereich der Bundesländer, Art. 140 GG i.V.m. Art. 137 Abs. 8 WRV.

⁵⁹¹ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 3 Rz. 179.

a. Begriff

Die gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke müssen selbstlos gefördert werden.⁵⁹² Der Begriff der Selbstlosigkeit lässt am deutlichsten erkennen, mit welcher Motivation der Gesetzgeber die genannten steuerlichen Privilegien eröffnet: Nicht um ihrer selbst willen darf die steuerbegünstigte Körperschaft handeln, sondern geradezu altruistisch zugunsten anderer – der Allgemeinheit, Hilfsbedürftiger und Kirchen. Dabei muss das Tätigwerden nicht unentgeltlich geschehen, jedoch gerade nicht hauptsächlich der Einnahmen wegen.⁵⁹³ Die Mittel der Organisation sind, unabhängig ob sie aus Spenden, reiner Vermögensverwaltung oder den Erträgen eines Zweckbetriebs stammen, für die satzungsmäßigen Zwecke zu verwenden. Dies gilt für laufende Einnahmen genauso wie für Mittel aus Auflösung oder Zweckwegfall. Es gilt ein strenges Gewinnausschüttungsverbot an Mitglieder und Gesellschafter. Als deutsche Besonderheit kommt dem Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO) gesteigerte Bedeutung zu.

b. Der Regelungsgehalt von § 55 AO im Einzelnen

aa. Nicht in erster Linie eigenwirtschaftlich

§ 55 Abs. 1 Halbsatz 1 AO normiert das Verbot der Verfolgung vorrangig eigenwirtschaftlicher Zwecke („Selbstlosigkeit i.e.S.“⁵⁹⁴). Die Tätigkeit der Körperschaft darf nicht in erster Linie auf die Mehrung ihres eigenen Vermögens gerichtet sein.⁵⁹⁵

Betrachtet man diese Norm im Zusammenhang mit dem Ausschließlichkeitsgebot aus § 56 AO, so könnte man sie als überflüssig und inhaltsleer erachten, da die Körperschaft nach § 56 AO ohnehin nur ihre satzungsmäßigen (gemeinnützigen i.w.S.) Zwecke verfolgen darf. Weil diese Zwecke aber niemals körperschaftlichen Eigeninteressen im wirtschaftlichen Bereich dienen, liefe das Verbot in dieser Lesart leer. Diese Betrachtung ließe jedoch, so wird argumentiert, einen vom Gesetzgeber vorgesehenen Fall außer Betracht: den kollektiven Eigennutz.⁵⁹⁶ Verfolgen die Gesellschafter (nicht die Gesellschaft selbst) einer objektiv gemeinnützigen Gesellschaft subjektiv privatnützige Zwecke, so könne auch

⁵⁹² Vgl. den Wortlaut der §§ 52 – 54 AO.

⁵⁹³ Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 96.

⁵⁹⁴ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 4 Rz. 67.

⁵⁹⁵ Leitsatz BFH vom 26.04.1989 – I R 209/85; siehe zum Ganzen Orth, FR 1995, 253 f.

⁵⁹⁶ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 4 Rz. 70; RFH vom 26.07.1929 – IAa 238/29, RFHE 25, 285.

dies eine steuerliche Privilegierung der Körperschaft ungerechtfertigt erscheinen lassen und als Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit gewertet werden.⁵⁹⁷ Werden eigenwirtschaftliche Ziele zur Triebfeder der gemeinnützigen Tätigkeit, erfolge diese nicht selbstlos im Sinne des § 55 AO. Es bedürfe in diesem Falle weder steuerlicher Anreize zum Tätigwerden, noch wäre eine am Allgemeinwohl orientierte Handlungsweise garantiert. Der Wortlaut des § 55 AO sei somit sinnhaft um eine Komponente zu ergänzen, nämlich dass die Förderung nur selbstlos geschehe, wenn dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke „ihrer Mitglieder“ verfolgt werden. Dabei sei der Begriff der „Mitglieder“ im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2, Abs. 3 AO zu verstehen, womit auch Gesellschafter, der Stifter, seine Erben und die Trägerkörperschaft umfasst seien. Auch an Körperschaften beteiligte Personenvereinigungen zählten dazu,⁵⁹⁸ ebenso wie deren Organe, sofern deren Vorteil sich als ein wirtschaftlicher Vorteil für das „Mitglied“ darstellte.⁵⁹⁹

Gegen die Reduzierung des Norminhalts von § 55 Abs. 1 Halbsatz 1 AO auf mitgliederschaftliche eigenwirtschaftliche Interessen in diesem Sinne spricht jedoch, dass die steuerliche Privilegierung an einer objektiv gemeinnützigen Zielsetzung und Zweckförderung anknüpft. Denn der Zweck und die Funktion der Steuervergünstigung findet sich in der Schaffung von Anreizen zur Unterstützung und Entlastung des Staates, indem die Mittel der Körperschaft zweckgerichtet für Versorgungsaufgaben, der Förderung von Bildung, dem Naturschutz, der Wohlfahrtspflege oder dem Gesundheitswesen verwendet werden.⁶⁰⁰ Die Organisation als solche handelt somit gemeinnützig und darf hierfür auch honoriert werden. Die eigenwirtschaftlichen Interessen der Mitglieder, die als Argument gegen die Gemeinnützigkeitsfähigkeit von Personengesellschaften bemüht werden, sind bei strikter Einhaltung der Gemeinnützigkeitsregeln und bei einer wirksamen Kontrolle durch die Finanzbehörden zudem nicht realisierbar oder zumindest nicht schädlich. Denn es erfolgt keine Gewinnbeteiligung oder Ausschüttung an die Mitglieder oder Gesellschafter, die ein eigenwirtschaftliches Interesse begründen könnten.⁶⁰¹ Nur wenn die tatsächliche Geschäftsführung auch der Satzung entspricht, werden Steuervergünstigungen gewährt. Eine Vorteilsgewährung an Körperschaftsteilhaber ist untersagt. Auch ersparte Aufwendungen der Mitglieder oder verdeckte Gewinnausschüttungen gelten als verbotene unentgeltliche Zuwendungen.⁶⁰² Sofern die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeitsvorschriften erfüllt werden, sind anderweitige private Interessen ideeller Natur unschädlich – man denke hier bei-

⁵⁹⁷ BFH vom 26.04.1989 – I R 209/85, BStBl. II 1989, 670 (672).

⁵⁹⁸ BFH vom 22.08.1952 – III 256/51 U, BStBl. III 1952, 270.

⁵⁹⁹ Vgl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 4 Rz. 76.

⁶⁰⁰ *Koenig*, in: *Koenig* (Hrsg.), AO, § 51 Rz. 1.

⁶⁰¹ Vgl. § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO.

⁶⁰² *Gersch*, in: *Klein*, AO, § 55 Rz. 15 f.

spielsweise an eine unterstützende Spende an einen gemeinnützigen häuslichen Pflegedienst, da dieser auch nahe Verwandte betreut oder die unentgeltliche Mitarbeit im örtlichen Naturschutzverband zur Erhaltung des auch vom Spender genutzten Naherholungsgebietes. Sofern eine objektive Förderung des Gemeinwohls zur Entlastung des Staates führt, sind Steuererleichterungen für dieses substituierende Tätigwerden gerechtfertigt. Hinzu kommen zudem Beweisprobleme hinsichtlich subjektiver Beweggründe von Gesellschaftern bei nicht monetär erfassbaren Vorteilen.

Einzig problematisch erscheinen Fälle, bei denen ein und dieselbe Handlung sowohl wirtschaftlichen Interessen von Gesellschaftern, als auch dem ideellen Bereich dient. Denn hinter dem Wortlaut „in erster Linie“ deutet sich eine teilweise Erlaubnis zum eigenwirtschaftlichen Handeln, bzw. eine Abwägung der eigennützigen Vorteile der Mitglieder zur Allgemeinwohlförderung an. Wegen des Ausschließlichkeitsgrundsatzes in § 56 AO und der damit normierten Pflicht der steuerbegünstigten Körperschaft, nur gemeinwohlfördernde Tätigkeiten auszuüben, dürfen an diesen Erlaubnistatbestand nicht all zu hohe Anforderungen gestellt werden. Bedenken ergeben sich erst, wenn der Gemeinwohlnutzen hinter dem Eigeninteresse zurückbleibt,⁶⁰³ denn die Förderung der Mitgliederinteressen ist häufig ein notwendiges Nebenprodukt der Tätigkeit. Die Selbstlosigkeit entfällt, wenn der Eigennutz der Mitglieder in den Vordergrund tritt.⁶⁰⁴ Zu einem (geldwerten) Vorteil einer auf ideelle Ziele gerichteten Handlung kommt es häufig, wenn die Gesellschafter der gemeinnützigen Organisation zum Tätigwerden verpflichtet sind und sie durch den eigenen Wirtschaftsbetrieb kostengünstiger handeln können als durch die Beauftragung von Dritten. Häufig angeführtes Beispiel ist die Abfallentsorgung, die den Landkreisen als hoheitliche Pflichtaufgabe obliegt. Zwar ließ der BFH in einem hierzu ergangenen Urteil die Frage nach der Selbstlosigkeit offen,⁶⁰⁵ jedoch hat bereits der Reichsfinanzhof festgestellt, dass die Wahrnehmung einer mitgliedschaftlichen Pflichtaufgabe nicht selbstlos durch die Körperschaft erfolgt.⁶⁰⁶ Aus gleichem Grunde nicht selbstlos handeln Abmahnvereine⁶⁰⁷ oder

⁶⁰³ Fischer, in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FO-Kommentar, § 64 Rz. 32; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 4 Rz. 81 f.

⁶⁰⁴ Gersch, in: Klein, AO, § 55 Rz. 3 m.w.N.

⁶⁰⁵ Der Verweis von *Wallenhorst*, DStR 2009, 717, 721 auf ein Urteil des BFH zur Müllentsorgung durch eine von Landkreisen gegründete GmbH (BFH vom 15.12.1993 – X R 115/91, DStR 1994, 1041) geht insoweit fehl, als dass der BFH bei dieser bereits das Vorliegen eines Zweckbetriebes ablehnt und die Frage nach der Selbstlosigkeit bei öffentlichen Pflichten zum Tätigwerden ausdrücklich offen lässt.

⁶⁰⁶ RFH vom 24.09.1937 – VIa A 33/37, RStBl. 1937, 1105; vgl. auch RFH vom 29.04.1935 I A 57/34, RStBl. 1935, 857.

⁶⁰⁷ OFD Rostock, DStZ 2001, 605.

Vereine die ihren Mitglieder ausschließlich günstige Reisen vermitteln oder zinsgünstige Darlehen gewähren.⁶⁰⁸

bb. Gemeinnützige Mittelverwendung

(1) Grundsätzliches zum Gebot der gemeinnützigen Mittelverwendung

Damit die Förderung oder Unterstützung selbstlos im Sinne des § 55 AO geschieht, muss neben der nicht überwiegend eigenwirtschaftlichen Betätigung der Grundsatz der gemeinnützigen Mittelverwendung gewahrt sein. Dieser findet seine gesetzliche Grundlage in § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO und kennzeichnet als Oberbegriff verschiedene Prinzipien, die zusammen eines der prägenden Kernstücke des deutschen Gemeinnützigkeitsrechts beschreiben.⁶⁰⁹ Unter den Oberbegriff der gemeinnützigen Mittelverwendung fallen neben der Vermögensbindung an die satzungsmäßigen Zwecke auch verschiedene Vermögensverwendungsverbote, der Grundsatz der Vermögensbindung und der Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung. Mit diesen strikten Mittelverwendungsvorschriften begründet und rechtfertigt der Gesetzgeber die normierten steuerlichen Vergünstigungen, da er so in umfassender Weise den Gebrauch der durch die Körperschaft erlangten vermögenswerten Vorteile für die steuerbegünstigten Zwecke sicherstellt.

„Mittel“ in diesem Sinne sind sämtliche Vermögenswerte der Körperschaft, also unter anderem Gewinne und Erträge aus der Vermögensverwaltung und Zweck- und Geschäftsbetrieben, Rücklagen, oder solche aus dem ideellen Bereich wie beispielsweise Spenden, Mitgliedsbeiträge oder Zuschüsse.⁶¹⁰ Zu beachten ist, dass nicht alle genannten Mittel dem zeitnahen Verwendungsgebot unterliegen und dieses für die einzelnen Vermögensposten gesondert betrachtet werden muss. Darauf wird noch zurückzukommen sein.⁶¹¹

Werden während eines Besteuerungszeitraumes Mittel nicht zur unmittelbaren Verfolgung des gemeinnützigen Zwecks verwendet, folgt hieraus eine Versagung der Steuerbefreiungen für den betreffenden Zeitraum. Werden darüber hinaus Gewinne aus der gemeinnützigen Tätigkeit verdeckt an die steuerpflichtigen Gesellschafter ausgeschüttet, liegt ein

⁶⁰⁸ BFH vom 28.06.1989 – I R 86/85; BStBl. II 1990, 550. Vgl. zu Problematik der Gepräge Theorie im Rahmen des Selbstlosigkeitsgrundsatzes unten, S. 255 ff.

⁶⁰⁹ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 5, Rz. 12 ff.

⁶¹⁰ BFH vom 23.10.1991 – I R 19/91, BStBl. II 1992, 62 (64); BFH vom 15.07.1998 – I R 156/94, BStBl. II 2002, 162 (164); Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 5 Rz. 16.

⁶¹¹ Siehe dazu unten „Ausnahmen der Verwendungsverbote“, S. 162 f.; vgl. auch Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 5 Rz. 18.

schwerwiegender Verstoß gegen § 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 AO vor, dem gemäß § 61 Abs. 3 AO eine rückwirkende Aberkennung des Status der Gemeinnützigkeit und eine Nachversteuerung folgt.⁶¹² Es können die Steuerbescheide der letzten zehn Jahre aufgehoben oder geändert werden.

(2) Satzungsbindung

Gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO dürfen die Mittel nur für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden. Die Satzung muss nach §§ 59, 60 AO zwingend Angaben über die ausschließliche und unmittelbare Zweckverfolgung erhalten. Die Mittel müssen tatsächlich für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden,⁶¹³ das heißt im ideellen Bereich und in Zweckbetrieben. Damit die Körperschaft sich selbst tragen zu kann, dürfen und müssen auch eigene Verwaltungskosten aus den Mitteln bestritten werden, wobei sich dieses Ausgabeverhalten jedoch als angemessen, mithin wirtschaftlich sinnvoll und effektivitätssteigernd, darstellen muss.⁶¹⁴ Problematischer erscheinen hingegen Investitionen in den Bereichen der Vermögensverwaltung und der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe. Die hier eingesetzten Mittel verfolgen unmittelbar selbst keine gemeinnützigen Zwecke, dennoch ist ihre Verwendung zur fortlaufenden Finanzkonsolidierung der Körperschaft unter Umständen unerlässlich. Zu beachten ist außerdem, dass ein Mitteleinsatz zur Steigerung der laufenden Einnahmen (bspw. durch den Erwerb einer Geldanlage) weniger eine Maßnahme der Mittelverwendung, als eine der Mittelzerzielung ist – sie verschieben den tatsächlichen Mitteleinsatz lediglich in die Zukunft.⁶¹⁵ Voraussetzung ist selbstverständlich eine wirtschaftlich sinnvolle und sichere Investition. Ebenfalls noch als zulässige Ausgaben gelten solche für die Öffentlichkeitsarbeit, eigene Verbandsmitgliedschaftsbeiträge und für die Mitgliederwerbung, sofern sie angemessen sind. Zur zulässigen Mittelverwendung zählt neben dem Mittelverbrauch auch der Erwerb von Vermögensgegenständen, welche den satzungsmäßigen Zwecken dienen (sog. Mittel- oder Aktivtausch⁶¹⁶).

⁶¹² BFH vom 12.10.2010 – I R 59/09, DStR 2011, 20.

⁶¹³ BFH vom 19.03.1976 – VI R 72/73, BStBl. II 1976, 338 (340).

⁶¹⁴ BFH vom 23.09.1998 – I B 82/98, BStBl. II 2000, 320 (324).

⁶¹⁵ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 5 Rz. 46.

⁶¹⁶ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 5 Rz. 56.

(3) Verwendungsverbote

Neben der Verpflichtung zum satzungsmäßigen Einsatz der körperschaftlichen Mittel spricht das Gesetz aber auch explizite Verwendungsverbote aus, um die durch Steuervergünstigungen erhaltenen Mittel vor der privatnützigen Verwendung durch die Mitglieder zu schützen. So darf eine steuerbegünstigte Organisation nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 3 AO weder unmittelbar noch mittelbar politische Parteien fördern oder unterstützen. Das Verbot der Unterstützung politischer Parteien in § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 AO ergäbe sich ohne seine ausdrückliche Normierung bereits aus Satz 1 der gleichen Vorschrift, da politische Zwecke gemäß § 52 Abs. 2 AO grundsätzlich keine gemeinnützigen und demnach keine satzungsmäßigen Zwecke sein können.

(4) Gewinnausschüttungsverbot und Grundsatz der Vermögensbindung

Das Verbot der Gewinnausschüttung und die damit einhergehende Untersagung von Zuwendungen durch die Organisation an ihre Mitglieder nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO ist dem Grunde nach lediglich eine Manifestation des allgemeinen Ausschließlichkeitsgrundsatzes und des Gebots der gemeinnützigen Mittelverwendung, denen ein Verbot der Gewinnbeteiligung und sonstigen Gesellschafter- und Mitgliederzuwendung immanent ist. Dem Verbot stehen vertraglich (bspw. durch Kauf-, Pacht-, oder Dienstverträge) oder satzungsmäßig (Voraussetzung für Vergütungsleistungen an die Organe der gemeinnützigen Körperschaft⁶¹⁷) begründete Zahlungen nicht entgegen, sofern sie nicht fremd oder unverhältnismäßig im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO sind. § 55 Abs. 1 Nr. 2 AO erweitert das Gewinnausschüttungsverbot auf den Fall der Liquidation der Körperschaft und legt fest, dass nur die eingezahlten Kapitalanteile und der Wert der Sacheinlage zurückgezahlt werden dürfen. Die diesen Betrag im Auflösungsfalle übersteigenden, durch die Steuerprivilegierung begünstigt erworbenen Mittel, sind gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO ausschließlich für steuerbegünstigte Zwecke einzusetzen, oder auf andere steuerbegünstigte Körperschaften zu übertragen. Dieser Grundsatz der Vermögensbindung betrifft neben der Liquidation auch die Aufgabe der Gemeinnützigkeit durch die Körperschaft. Denkbar ist beispielsweise eine Zweckänderung von einer gemeinnützigen hin zu einer wirtschaftlichen Zielsetzung aufgrund geänderter tatsächlicher Umstände im Umfeld der Organisation oder einer Neupositionierung nach einem Führungswechsel. Aus wettbewerbsrechtlichen Gründen dürfen in

⁶¹⁷ BFH vom 08.08.2001 – I B 40/01, BFH/NV 2001, 1536.

diesem Fall dem Unternehmen nicht die Früchte der bis dahin steuerbegünstigten Tätigkeit verbleiben und diese müssen sodann für steuerbegünstigte Zwecke aufgebraucht werden.

Auch das allgemeine Begünstigungsverbot nach § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO konkretisiert das generelle Mittelverwendungsverbot aus Nr. 1.⁶¹⁸ Der Mitgliederbegriff wird hinsichtlich des sonstigen juristischen Verständnisses durch § 55 Abs. 3 bei Stiftungen auch auf den Stifter und dessen Erben, sowie sinngemäß auf die Körperschaft des öffentlichen Rechts bei Betrieben gewerblicher Art erweitert, da diese keine Körperschaften im zivilrechtlichen Sinne darstellen und keine Mitglieder im juristischen Sinne haben können.

(5) Zeitnahe Mittelverwendung

§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 AO normiert den Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung und gibt steuerbegünstigten Körperschaften die Pflicht auf, ihre Mittel spätestens bis zum Ablauf des der Mittelgewinnung folgenden Jahres für die satzungsmäßigen Zwecke zu verwenden, sofern sie nicht in eine Rücklage oder in das sonstige Vermögen fließen dürfen. Nicht verwendete Mittel sind in der Bilanz oder Vermögensaufstellung auszuweisen. Zum Nachweis eines zeitgerechten Gebrauchs von Mitteln im ideellen Bereich ist eine Mittelverwendungsrechnung zu erstellen, aus welcher sich der Zeitpunkt und Umfang von Zu- und Abfluss der Mittel ergeben. Ausgenommen sind Zustiftungen in den Vermögensstock einer Stiftung und Zuwächse aus Vermögensumschichtungen.⁶¹⁹ Eine Rücklagenbildung ist nur nach Maßgabe des § 58 Nr. 6 (erforderliche und projektbezogene konkrete Rücklage) und Nr. 7 (eingeschränkte Erlaubnis zur freien Rücklagenbildung zum allgemeinen Erhalt der Leistungsfähigkeit förderungswürdiger Einrichtungen, bzw. gegebenenfalls zur Erhaltung ihrer prozentualen Kapitalgesellschaftsbeteiligung) zulässig. Das schließt allerdings nicht die Bildung freier Rücklagen in einem zulässigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und im Bereich der Vermögensverwaltung aus, sofern ein konkreter Anlass gegeben ist, der aus objektiver unternehmerischer Sicht die Bildung der Rücklage rechtfertigt und die Rücklage aus den Erträgen des jeweiligen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes vorgenommen wird.⁶²⁰ Ebenso wie das gesamte Stamm-, bzw. Ausstattungskapital unterliegen auch Vermögenszuführungen und Errichtungsrücklagen im Sinne der § 58 Nr. 11 und Nr. 12 AO nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung.

⁶¹⁸ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 5 Rz. 67.

⁶¹⁹ Richter, in Kohl (Hrsg.), GS Walz, 599 (560); kritisch Wagner, in: Wagner/Walz, Zweckerfüllung gemeinnütziger Stiftungen durch zeitnahe Mittelverwendung und Vermögenserhaltung, S. 50 f.

⁶²⁰ Vgl. Gersch, in: Klein, AO, § 55 Rz. 11 ff.

Gesetzgeberische Intention des Grundsatzes der zeitnahen Mittelverwendung ist die Vermeidung grundloser Anhäufungen von Vermögen, um einen effektiven und umfangreichen Einsatz der Mittel für die steuerlich begünstigten Zwecke zu fördern.⁶²¹ Dieser Eingriff in die privatautonome Verwendungsentscheidung rechtfertigt sich aus der zeitlichen Entsprechung von Steuerentlastung und Gemeinwohlförderung.⁶²² Schließlich fördert der Staat nicht eine ungewisse künftige gemeinnützige Handlung, sondern erwartet aufgrund seines gegenwärtigen Steuerverzichts zeitnahes und ihn entlastendes Tätigwerden.⁶²³ Darüber hinaus trägt die zeitnahe Mittelverwendung zur Effizienzsteigerung der Steuerentlastung als staatliches Verhaltenssteuerungselement bei.⁶²⁴

Kritisch wird dem zeitnahen Mittelverwendungsgebot entgegengebracht, dass es zwar Missbräuchen durch obskure Spendensammelvereine vorzubeugen gilt, allerdings sei der staatliche Regelungs- und Kontrollbedarf dort fehl am Platze, wo diese Aufgabe durch Mitglieder oder im Rahmen einer sozialen Kontrolle durch eine breite Öffentlichkeit sichergestellt wird.⁶²⁵ So seien Mitglieder eines Vereins mit einer grundlosen Anhäufung ihrer Beiträge nie einverstanden und würden dem entgegenwirken. Darüber hinaus habe sich mit der faktischen Abschaffung der Vermögensteuer⁶²⁶ das gesetzgeberische Motiv, nämlich die vermögenssteuerfreie Ansammlung großer Ressourcen, erübrigt. Deshalb wird eine Generalklausel zur Erlaubnis zu „angemessener“ Rücklagenbildung vorgeschlagen.⁶²⁷ Dies mindere den Bürokratieaufwand und bringe die Körperschaften in eine Darlegungs- und Beweislast, sofern die Finanzverwaltung Grund zur Annahme für den Missbrauch des körperschaftlichen Einschätzungsermessens hat.

Hinsichtlich dieses Ansatzes lässt sich fragen, ob nicht die Anforderungen an die Finanzaufsicht und die tatsächliche Kontrollfunktionswahrnehmung der Öffentlichkeit und der Mitglieder überdehnt werden. Die Prüfung einer „angemessenen“ Rücklagenbildung bedeutet eine umfassende Einzelfallbetrachtung für jede gemeinnützige Körperschaft unter Berücksichtigung individueller Umstände. Die Finanzämter beleuchten die steuerliche Veranlagung stets rückwirkend für das vorangegangene Wirtschaftsjahr. Zwar lässt sich aus der *ex-post*-Betrachtung leicht erkennen, ob die Rücklagenbildung angemessen war, allerdings ist im Falle einer deutlich zu hohen Mittelthesaurierung eine objektive *ex-ante*-Sicht

⁶²¹ Auf die gesetzlichen Ausnahmen zum grundsätzlichen Verbot der Rücklagen- und Vermögensbildung wird im nächsten Abschnitt eingegangen, S. 162 f.

⁶²² Hüttemann, DStJG 26 (2003), 63 f.

⁶²³ Vgl. Walz, in: Wagner/Walz, Zweckerfüllung gemeinnütziger Stiftungen durch zeitnahe Mittelverwendung und Vermögenserhaltung, S. 98.

⁶²⁴ Walz, in: Hopt/Reuter (Hrsg.), Stiftungsrecht in Europa, 197 (206 ff.).

⁶²⁵ Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FO-Kommentar, AO, § 58 Rz. 11.

⁶²⁶ Diese wird nach einem Urteil des BVerfG (2 BvL 37/91, BStBl. 1995 II, 655) seit 1997 nicht mehr erhoben.

⁶²⁷ Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FO-Kommentar, AO, § 58 Rz. 11.

einzunehmen und zu fragen, ob die Körperschaft derart ansparen durfte. Es drohen differierende Einzelfallentscheidungen und womöglich eine Überforderung der Steuerbehörden.⁶²⁸ Etwas anderes würde gelten, wenn es auch in Deutschland eine der englischen Kontrollbehörde im Gemeinnützigkeitsbereich (*Charity Commission*) entsprechende Behörde gäbe, die die Wirtschaftspläne der gemeinnützigen Organisationen von Beginn an begleitet. Es erscheint auch nicht überzeugend, dass die Kontrolle der zeit- und sachgerechten Mittelverwendung in ausreichender Weise durch die Mitglieder wahrgenommen werden kann. Denn gerade bei großen Vereinen haben nicht alle Mitglieder einen Überblick über die Finanzen. Auch wenn dies von dafür geschaffenen Kontrollräten und –organen übernommen würde, bliebe die Missbrauchsgefahr angesichts der Vielzahl solcher Organisationen hoch. Die Regelung zur zeitnahen Mittelverwendung schafft eine relativ einfach zu überprüfende Anforderung zur Sicherstellung des erwünschten Kapitaleinsatzes, wobei durch die Gewährung der genannten Ausnahmen den Körperschaften ein ausreichender Spielraum für notwendige Thesaurierungen bleibt.

5. Ausschließlichkeit, § 56 AO

Die steuerbegünstigten Zwecke müssen § 51 Abs. 1 Satz 1 AO und den einzelsteuergesetzlichen Vergünstigungen zufolge nicht nur selbstlos, sondern auch ausschließlich im Sinne von § 56 AO verfolgt werden. Demnach darf die Körperschaft *nur* den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken nachgehen. Sofern und sobald *auch* eine nicht steuerbegünstigte Zielsetzung die Tätigkeit bestimmt oder gar in der Satzung verankert ist, entfällt die Steuervergünstigung für die gesamte Tätigkeit.⁶²⁹ Eine Aufteilung oder Spaltung in einen steuerfreien und einen steuerpflichtigen Bereich ist unzulässig.⁶³⁰ Dies unterstreicht die Rechtfertigung der steuerlichen Privilegien für gemeinnützige gegenüber wirtschaftlich tätigen Körperschaften. Da es nicht um die Mittel, sondern ausschließlich um die verfolgten Zwecke geht, müssen diese, jeder für sich, in der Satzung ausschließlich steuerbegünstigte Ziele darstellen.⁶³¹ Sollen neue steuerbegünstigte, bisher nicht verfolgte Zwecke künftig gefördert werden, bedarf es der vorherigen Satzungsänderung. Für die Erlangung der Steuerbefreiungen genügen bereits Handlungen, die der Verwirklichung der steuerbegünstigten Satzungszwecke vorausgehen und diese vorbereiten, sofern sie ernsthaft auf die Erfüllung

⁶²⁸ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht § 5 Rz. 81.

⁶²⁹ Koenig, in: Koenig (Hrsg.), AO, § 56 Rz. 1.

⁶³⁰ BFH vom 20.12.1978 – I R 21/76, BStBl. II 1979, 496.

⁶³¹ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 4 Rz. 8 f.

des steuerbegünstigten Satzungszwecks gerichtet sind. Hierzu zählen beispielsweise der Aufbau einer Vereinsorganisation oder die „*Start-up-Mittelbeschaffung*“.⁶³² Ausnahmen vom Ausschließlichkeitsgebot finden sich in § 58 Nr. 2 – 4, 5, 8 und 9 AO. Außerdem verletzt die Mittelbeschaffung durch einen neben dem satzungsmäßigen Zwecken geführten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach § 64 AO oder durch die Vermögensverwaltung nicht das Ausschließlichkeitsgebot.⁶³³ Voraussetzung hierfür ist der tatsächliche Mitteltransfer in den ideellen Zweckförderungsbereich und vor allem, dass die wirtschaftliche Betätigung nicht zum Selbstzweck der Körperschaft wird.⁶³⁴ Da eine rein ausschließliche, also nur zugunsten fremder Interessen ausgeführte Handlung immer auch gleichzeitig selbstlos im Sinne des § 55 AO ist, gilt auch für § 56 AO die Einschränkung des § 55 Abs. 1 S. 1 AO, dass verfolgte Eigeninteressen den Gemeinnützigkeitsstatus nicht gefährden.⁶³⁵

6. Unmittelbarkeit, § 57 AO

§ 51 Abs. 1 Satz 1 AO erfordert eine unmittelbare Verwirklichung der gemeinnützigen Zwecke und verweist damit auf § 57 AO. Demnach muss die Körperschaft selbst durch ihre Organe die satzungsmäßigen Zwecke verfolgen, wobei Abs. 1 Satz 2 auch Hilfspersonen⁶³⁶ in einem bestimmten Umfang zulässt.⁶³⁷ Eine mögliche Zusammenarbeit mit Dritten oder mit anderen gemeinnützigen Organisationen zur Zweckverwirklichung steht dem Unmittelbarkeitsgebot nicht im Wege, wenn die hierfür notwendige Zurechenbarkeit des Erfolges zum Tätigwerden gegeben ist.⁶³⁸ Auch hinsichtlich der Unmittelbarkeit schadet eine vermögensverwaltende Tätigkeit nicht, sofern die Erträge unmittelbar für die gemeinnützigen Zwecke eingesetzt werden.⁶³⁹ Wie für die anderen gemeinnützigkeitsrechtlichen Grundsätze auch, formuliert § 58 in den Nr. 1 – 4, 10 Ausnahmen auch für den Unmittelbarkeitsgrundsatz. Hier geht es um die Mittel- oder Personalweitergabe sowie die Überlassung von Räumen. Dennoch muss der steuerbegünstigte Satzungszweck stets mittelbar durch diese

⁶³² BFH vom 23.07.2003 – I R 29/02, DStRE 2004, 31.

⁶³³ BFH vom 23.10.1991 – I R 19/91, BStBl. II 1992, 62; *Hüttemann/Schön*, Vermögensverwaltung und Vermögenserhaltung im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, S. 40.

⁶³⁴ BFH vom 04.04.2007 – I R 76/05, BStBl. II 2007, 631.

⁶³⁵ *Koenig*, in: *Koenig* (Hrsg.), AO, § 56 Rz. 2.

⁶³⁶ Zur „Gemeinnützigkeit kraft Hilfsperson“ siehe unten, S. 265 f.

⁶³⁷ Eine Definition der Hilfsperson iSd § 57 Abs. 1 AO gibt es nicht; auch der BFH hat sich noch nicht grundsätzlich geäußert. Fest steht, dass Vereinsmitglieder, Angestellte und selbstständige Fachkräfte darunter fallen. Die Hilfspersonen müssen Dritte, zumeist abhängige und gebundene Personen sein; vgl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 4 Rz. 46 ff.

⁶³⁸ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 4 Rz. 40.

⁶³⁹ BFH vom 23.10.1991 – I R 19/91, BStBl. II 1992, 62.

Maßnahmen verfolgt werden. Teilweise wird § 57 AO mit Blick auf die weit reichenden Ausnahmen für nahezu bedeutungslos erachtet.⁶⁴⁰

7. Ausnahmen von den Verwendungsverboten: § 58 AO

Weil der Gesetzgeber an die Verwendung der Mittel die dargelegten strengen Anforderungen knüpft und damit die gemeinnützig tätigen Organisationen in ihren Entscheidungsmöglichkeiten deutlich beschränkt, wird in § 58 AO ein umfassender Katalog an dennoch unschädlichen Mittelverwendungen und Betätigungen aufgeführt, die die Prinzipien der Ausschließlichkeit, Selbstlosigkeit und Unmittelbarkeit durchbrechen. § 58 AO dispensiert unterschiedslos von allen drei Prinzipien, sodass eine Einzelzuordnung entbehrlich ist. Bemerkenswert ist, dass nicht nur Ausnahmen vom Gebot der zeitnahen Mittelverwendung und von dem Verbot der Rücklagenbildung statuiert werden, sondern auch die Mittelverwendung für andere als gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Hauptzwecke erlaubt wird, wie beispielsweise für Spendensammelorganisationen nach § 58 Nr. 1 AO oder für die Vergabe von Zuschüssen an Wirtschaftsunternehmen nach § 58 Nr. 10 AO. Hervorzuheben sind zudem die Möglichkeiten, im Rahmen von § 58 Nr. 6 und 7 AO sowohl zweckgebundene, als auch freie Rücklagen zu bilden, sofern die darin genannten Voraussetzungen und die besonderen Rechnungslegungsvorgaben nach § 63 Abs. 1, 3 AO eingehalten werden, die eine jederzeitige Kontrolle und Nachprüfbarkeit gewährleisten.⁶⁴¹ Praxisrelevant sind darüber hinaus die Ausnahmeregelungen für Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften nach § 58 Nr. 11 AO und die Privilegierung von Stiftungen in § 58 Nr. 12 AO durch Erlaubnisgewährung einer Ansparrücklagenbildung nach ihrer Errichtung.

8. Weitere Voraussetzungen

In den Normen §§ 59 – 63 AO legt der Gesetzgeber fest, wie die Satzung und die tatsächliche Geschäftsführung hinsichtlich des verfolgten Zwecks ausgestaltet sein müssen. Es wird eine satzungsmäßige Gemeinnützigkeit verlangt. Hierdurch werden nicht nur die Kontroll- und Anerkennungsverfahren durch die Behörden vereinheitlicht und erleichtert sowie Abgrenzungsschwierigkeiten vermieden, sondern zusätzlich wird durch eine so geschaffene Vergleichbarkeit unterschiedlicher gemeinnütziger Organisationen eine einheitliche

⁶⁴⁰ *Leisner-Egensperger*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FO-Kommentar, § 57 Rz. 12.

⁶⁴¹ BFH vom 20.12.1978 – I R 21/76, BStBl. II 1979, 496.

Rechtsanwendung ermöglicht und gefördert. Darüber hinaus werden gemeinnützigkeitsrechtliche Standards übergreifend festgelegt, was die Effektivität der fiskalpolitischen Steuerung erhöht. Schließlich werden die Befugnisse der handelnden Körperschaftsorgane konkretisiert und beschränkt,⁶⁴² bei deren Überschreitung auch zivilrechtliche Sanktionen drohen.

„Satzung“ ist in diesem Zusammenhang weit zu verstehen und meint alle für die betreffende Institution einschlägigen Organisationsdokumente. Hierunter fallen bei gemeinnützigen Körperschaften im zivilrechtlichen Sinne die Gesellschaftsverträge oder bei Stiftungen ihre Satzung, die durch das Stiftungsgeschäft geprägt ist. Auch Betriebe gewerblicher Art von Körperschaften des öffentlichen Rechts bedürfen aufgrund ihrer isolierten Besteuerung jeweils gesondert eines satzungsentsprechenden Dokumentes, das die Erfordernisse der Abgabenordnung erfüllt.⁶⁴³ Aus der Satzung muss sich ergeben, dass die Organisation einen oder mehrere Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 AO unmittelbar, ausschließlich und selbstlos verfolgt. § 60 AO konkretisiert die Anforderungen an die Satzung dahingehend, dass ausschließlich und nur mit ihr die Voraussetzungen der Steuervergünstigung ermittelbar sein müssen. Nach § 61 Abs. 1 AO muss der Grundsatz der Vermögensbindung nach § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO satzungsmäßig festgeschrieben und sichergestellt sein.⁶⁴⁴ Die Satzung muss hinreichend bestimmt sein und den verfolgten Zweck möglichst weitgehend konkretisieren, wobei eine gewisse Auslegungsbedürftigkeit nicht schadet.⁶⁴⁵ Auch die tatsächliche Geschäftsführung muss nach § 63 AO mit dieser Satzung und ihren Prinzipien übereinstimmen. Will die Geschäftsführung weitere gemeinnützige Zwecke verfolgen, bedarf es der vorherigen Satzungsänderung.

Es kann festgestellt werden, dass aufgrund der unterschiedlichen Maßstäbe die gemeinnützigkeitsrechtlichen Satzungsanforderungen deutlich über die gesellschaftsrechtlichen hinausgehen, da dort zwar die Festschreibung des Unternehmensgegenstandes gefordert wird, nicht aber die des Gesellschaftszwecks.⁶⁴⁶ Rechtsfolge von Verstößen gegen die Satzungsanforderungen ist die Versagung der steuerlichen Vergünstigung. Die Bedenken aufgrund der unterschiedslosen Behandlung von geringfügigen und schwerwiegenden Verstößen

⁶⁴² BFH vom 18.12.2002 – I R 15/02, BStBl. II 2003, 384.

⁶⁴³ BFH vom 31.10.1984 – I R 21/81, BStBl. II 1985, 162.

⁶⁴⁴ Es handelt sich nach dem BFH um eine „formelle Bestimmung zur Sicherstellung der Selbstlosigkeit“ nach § 55 AO, vgl. BFH vom 12.08.1997 – I B 134/96, GmbHR 1998, 295.

⁶⁴⁵ BFH vom 13.12.1978 – I R 39/78, BStBl. II 1979, 482; BFH vom 11.06.2001 – I B 30/01, BFH/NV 2001, 1223.

⁶⁴⁶ Vgl. §§ 3 Abs. 1 Nr. 3 GmbHG, 23 Abs. 3 Satz 2 AktG; Siehe auch *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 3 Rz. 3.

ßen werden in der Praxis von den Finanzämtern dadurch zerstreut, dass oft aus Billigkeitsgründen (§§ 163, 227 AO) auf steuerliche Konsequenzen verzichtet wird.⁶⁴⁷

III. Überblick: Einzelsteuergesetzliche Vergünstigungen

Verfolgt eine Körperschaft steuerbegünstigte Zwecke und erfüllt die zusätzlichen oben aufgeführten Voraussetzungen, kommt sie in den Genuss einer Vielzahl von Steuervergünstigungen, verankert in den speziellen Steuergesetzen.

Grundsätzlich unterscheidet man zwischen den direkten und den indirekten Steuervergünstigungen aufgrund des Gemeinnützigkeitsstatus. Erstere gewähren der tätigen Organisation unmittelbare Vergünstigungen wie Steuerbefreiungen, -ermäßigungen oder sonstige Sonderprivilegien und -regelungen. Letztere richten sich an außen stehende Dritte, bei welchen durch steuerliche Erleichterungen Anreize zum freiwilligen gemeinnützigen Engagement gesetzt und die Unterstützung solcher Organisationen durch finanzielle oder immaterielle Beiträge honoriert werden soll.

1. Direkte Steuervergünstigungen

Die praktisch bedeutsamste unmittelbare Steuervergünstigung gewährleistet § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG mit der Befreiung gemeinnütziger Einrichtungen von der Körperschaftsteuer. Diese gilt nur für unbeschränkt körperschaftsteuerpflichtige Organisationen, wie § 5 Abs. 2 Nr. 2 HS 1 KStG mit dem Verweis auf § 2 Nr. 1 KStG deutlich macht. Beschränkt körperschaftsteuerpflichtig und demnach nicht befreit sind solche Organisationen, die weder ihre Geschäftsleitung, noch ihren Sitz im Inland haben, aber dennoch inländische Einkünfte vorweisen können. Früher war diese steuerliche Ungleichbehandlung hinsichtlich inländischer und EG-Mitgliedsstaatsangehöriger gemeinnütziger Einrichtungen höchst problematisch. Nach einem Urteil des EuGH durfte § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG a.F. wegen des Verstoßes gegen die EG-Grundfreiheiten auf solche Sachverhalte keine Anwendung mehr finden.⁶⁴⁸ Der Gesetzgeber hat hierauf reagiert und mit der Neufassung⁶⁴⁹ von § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG eine Ausnahme für Körperschaften aus EG-Mitgliedstaaten statuiert.⁶⁵⁰

⁶⁴⁷ Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 4 Rz. 143.

⁶⁴⁸ Vgl. EuGH, Urteil vom 14.09.2006 – C-386/04 (Stauffer), Slg. 2006, I-8203.

⁶⁴⁹ Geändert durch das Jahressteuergesetz 2009 vom 19.12.2008, BGBl. 2008, I S. 2794 (2811 f.).

⁶⁵⁰ Hierzu im Einzelnen im Kapitel 3 „Grenzüberschreitende gemeinnützige Tätigkeiten“, S. 203 ff.

§ 5 Abs. 1 Nr. 9 S. 2 KStG nimmt die Körperschaft allerdings insoweit von der Steuerbefreiung aus, als sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne des § 14 AO unterhält. Es handelt sich mithin um eine partielle Körperschaftsteuerpflicht⁶⁵¹ der gemeinnützigen Organisation.⁶⁵² Versteuert werden alle Einkommen (§ 2 EStG) im Sinne des § 8 Abs. 1 KStG, abzüglich der Freibeträge gemäß §§ 24, 25 KStG (§ 7 Abs. 2 KStG). Um das Steuerrecht in diesem Bereich zu vereinfachen,⁶⁵³ hat der Gesetzgeber jedoch für wirtschaftliche Betriebe eine Besteuerungsgrenze in § 64 Abs. 3 AO in Höhe von € 35.000 pro Jahr festgesetzt. Wird dieser Betrag nicht überschritten, so bleibt es auch für den im Wettbewerb stehenden wirtschaftlichen Betrieb bei der Körperschaftsteuerbefreiung. Uneingeschränkt befreit sind gemeinnützige Körperschaften folglich im Bereich der Vermögensverwaltung und der Zweckbetriebe. Spenden und satzungsmäßige Beiträge fallen unabhängig davon erst gar nicht unter die Körperschaftsteuerpflicht.⁶⁵⁴

Eine weitere maßgebliche Steuervergünstigung aufgrund des Gemeinnützigkeitsstatus stellt § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG dar, wonach solche Organisationen, sofern sie der Gewerbesteuerpflicht unterliegen (§ 2 GewStG), von der Gewerbesteuer befreit sind. Um die steuerliche Gleichbehandlung im wirtschaftlichen Bereich zu wahren, besteht wiederum eine partielle Gewerbesteuerpflicht für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, § 3 Nr. 6 Satz 2 GewStG i.V.m. § 14 AO, wobei der Steuerfreibetrag in Höhe von € 5.000 gemäß § 11 Abs. 1 Nr. 2 GewStG, sowie abermals § 64 Abs. 3 AO zu beachten ist.

Steuerbegünstigte Organisationen sind, mit Ausnahme ihrer wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe, außerdem von der Erbschaft- und Schenkungsteuerpflicht, gemäß § 13 Abs. 1 Nr. 16 lit. a und lit. b, Nr. 17 ErbStG sowie von der Grundsteuer gemäß § 3 Abs. 1 Nr. 3 lit. b GrStG befreit.

Die Befreiungen von der Umsatzsteuer sind hingegen abweichend ausgestaltet – es gibt keinen allgemeinen Befreiungstatbestand für gemeinnützige Organisationen. Die Umsatzsteuerpflicht richtet sich nach den allgemeinen Regeln und knüpft, dem Unternehmerbegriff aus § 2 Abs. 1 UStG folgend, an eine selbstständige berufliche und gewerbliche Tätigkeit an. Nach § 2 Abs. 1 S. 3 UStG stellt sich dies als nachhaltige Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen dar, womit der gesamte ideelle Bereich einer gemeinnützigen Körperschaft mangels Einnahmen, bzw. mangels Leistungsaustausches, nicht umsatzsteuerbar ist.⁶⁵⁵ Im Rahmen der Vermögensverwaltung ist zu differenzieren. So ist beispielsweise eine (nach-

⁶⁵¹ Vgl. *Bott*, in: Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 7, S. 369 ff.

⁶⁵² Zwei weitere solcher partiellen Steuerpflichten normieren § 5 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 3 KStG.

⁶⁵³ Vgl. zur Gesetzesintention „Vereinfachungsmaßnahme“ BT-Drucks. 11/4176, S. 11.

⁶⁵⁴ Vgl. § 8 Abs. 1 KStG i.V.m. § 2 Abs. 1 EStG und § 8 Abs. 5 KStG.

⁶⁵⁵ BFH vom 20.12.1984 – V R 25/76, BStBl. II 1985, 176.

haltige, also auf Dauer angelegte) Einnahmenerzielung durch Vermietung und Verpachtung von Grundeigentum der unternehmerischen Sphäre zuzuordnen, wohingegen der Zufluss von Zinsen und Erträgen aus Kapitalvermögen und Kapitalgesellschaftsanteilen grundsätzlich nicht zum Unternehmen gehört.⁶⁵⁶ Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und Zweckbetriebe sind umsatzsteuerrechtlich gleich zu behandeln und fallen stets in den unternehmerischen Bereich.⁶⁵⁷ Einzig relevant ist die Abgrenzung für die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes. Die Vergünstigungen sind im Umsatzsteuerbereich vereinzelt und punktuell zu finden. So betreiben gemeinnützige Körperschaften oftmals Betriebe und Gewerbe, die nach § 4 UStG von der Umsatzsteuer bei Lieferungen und sonstigen Leistungen befreit sind, bspw. Krankenhäuser, kulturelle Einrichtungen oder Wohlfahrtsverbände. Außerdem findet auf gemeinnützige Körperschaften der ermäßigte Umsatzsteuersatz gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a UStG Anwendung, wobei dies erneut aus Wettbewerbsgründen nicht für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gilt, § 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a Satz 2 UStG.

2. Indirekte Steuervergünstigungen

Einen praktisch wichtigen Beitrag zur Förderung freiwilligen privaten Engagements leistet die steuerliche Attraktivität finanzieller und sachlicher Unterstützung gemeinnütziger Organisationen für den einzelnen Bürger. Dieser kann (Sach- und Geld-) Spenden und Mitgliedsbeiträge (beschränkt) von seiner Einkommen-, Körperschaft- oder Gewerbesteuerpflicht abziehen, womit der Gesetzgeber einen Anreiz für derartige Zuwendungen setzt. Dieser Spendenabzug als Sonderausgabe in Höhe von 20 v.H.⁶⁵⁸ aller Einkünfte oder 4 v.T. der Summe der gesamten Umsätze und aller Löhne und Gehälter ist in § 10b Abs. 1 Satz 1 EStG, sowie § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG und § 9 Nr. 5 GewStG verankert, je nach dem welcher Steuerart der steuerpflichtige Spender unterliegt. Darüber hinaus gewährt § 10b Abs. 1a EStG einen Sonderabzugshöchstbetrag in Höhe von 1 Million Euro über einen Veranlagungszeitraum von 10 Jahren für Zuwendungen in den Vermögensstock einer (mitunter schon bestehenden) gemeinnützigen Stiftung.⁶⁵⁹

⁶⁵⁶ BFH vom 15.01.1987 – V R 3/77, BStBl. II 1987, 512; EuGH vom 20.06.1996 – C-155/94 (*Wellcome Trust Limited*), EuGHE I 1996, 3013 = IStR 1996, 380.

⁶⁵⁷ Rasche, in: Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 12 Rz. 15.

⁶⁵⁸ Die Erhöhung dieses Spendenabzugsbetrags von 10 v.H. auf 20 v.H. geht auf das „Gesetz zur Umsetzung steuerlicher EU-Vorgaben sowie zur Änderung steuerlicher Vorschriften“ vom 08. April 2010 zurück, BGBl. 2010 I S. 386 ff.

⁶⁵⁹ Zur Rechtfertigung dieser Privilegierung von Stiftungen gegenüber sonstigen Gemeinwohlorganisationen vgl. oben, S. 82 ff.; siehe außerdem Hüttemann, DB 2007, 127; kritisch Tiedtke/Möhlmann, DStR 2007, 509 (512) unter Hinweis auf die verfassungsrechtlichen Bedenken bei Schauhoff, in: Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2. Auflage (2005), § 10 Rz. 106.

§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 EStG etabliert ein Buchwertprivileg, wonach stille Reserven in Form von Wirtschaftsgütern mit einem geringeren Buchwert als dem Marktwert ohne Entnahme- oder Veräußerungsbesteuerung auf gemeinnützige Körperschaften übertragen werden können.

Darüber hinaus gewähren § 3 Nr. 26 und 26a EStG Freibeträge für Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im Dienste oder im Auftrag gemeinnütziger Organisationen in Höhe von € 720, bzw. € 2.400 im Jahr. Werden diese Grenzen überschritten, gelten die Freibeträge als Werbungskostenpauschale.

3. Sonstige Vergünstigungen

Neben diesen steuerlichen Privilegien werden verschiedentlich weitere Vorteile gewährt. So werden gemeinnützige Körperschaften von der öffentlichen Hand bspw. oft bei der Gebührenerhebung für Raummieten und ähnlichem bevorzugt oder erhalten Leistungen kostenlos. Darüber hinaus können sie regelmäßig Freiwillige des Bundesfreiwilligendienstes beschäftigen (§§ 3, 6 BFDG), vormals Zivildienstleistende,⁶⁶⁰ und haben eine weitere Einnahmequelle im Rahmen des § 153a Abs. 1 Nr. 2 und 3 StPO (Strafverfahrenseinstellung unter Auflage einer Geldzahlung). Nicht zu unterschätzen ist auch der nicht normierte Vorteil des aus dem Gemeinnützigkeitsstatus fließenden Vertrauens solcher Organisationen in der Bevölkerung und die dadurch bedingte erhöhte Spenden- und Zuwendungsbereitschaft.⁶⁶¹ Dies ist nur ein Ausschnitt aus den Steuervergünstigungen aufgrund des Status einer gemeinnützigen Körperschaft. Daneben enthalten sowohl bundes- als auch landesrechtliche Einzelsteuergesetze weitere Vergünstigungen und Befreiungen.⁶⁶²

4. Legitimation der steuerlichen Privilegierung

Jede dieser steuerlichen Vergünstigungen stellt eine Ungleichbehandlung von gemeinnützigen gegenüber sonstigen Körperschaften und Organisationen dar, die einer besonderen verfassungsrechtliche Rechtfertigung bedarf.⁶⁶³ Entscheidend und maßgeblich ist hier die

⁶⁶⁰ §§ 3, 4 ZDG.

⁶⁶¹ Vgl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 1 Rz. 47.

⁶⁶² In Betracht kommt bspw. die Befreiung von der Kraftfahrzeugsteuer nach § 3 KraftStG für Einsatz- und Notfallfahrzeuge privater Hilfswerke. Vgl. auch *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 7 Rz. 230 ff.

⁶⁶³ *Isensee/Knobbe-Keuk*, Gutachten der Unabhängigen Sachverständigenkommission zur Prüfung des Gemeinnützigkeits- und Spendenrechts, Schriftenreihe des Bundesministers der Finanzen Heft 40, 1988, Son-

staats- und haushaltsentlastende Wirkung von gemeinnützig tätigen Privatorganisationen.⁶⁶⁴ Die steuerlichen Ersparnisse der betreffenden Körperschaften kommen den steuerbegünstigten Zwecken zugute und müssen nicht von der öffentlichen Hand aufgebracht werden.⁶⁶⁵ Bei parallel bestehenden staatlichen Leistungen wird eine sinnvolle Ergänzung dieses Angebots privilegiert.⁶⁶⁶ Die staatliche und die private Gemeinwohlpflege ergänzen und bereichern sich gegenseitig und rechtfertigen dementsprechend eine steuerliche Entlastung.⁶⁶⁷ Ihre Grenze findet die Privilegierung jedoch an den Maßstäben der Wettbewerbsneutralität im wirtschaftlichen Bereich. Dies stellt den Grund für die partielle Steuerpflicht im Zusammenhang mit wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben dar. Hierauf ist im nächsten Abschnitt näher einzugehen. Auch der Bereich von grenzüberschreitend tätigen gemeinnützigen Körperschaften wirft die Frage nach der Legitimation für inländische Steuererleichterungen auf.⁶⁶⁸

IV. Besteuerung wirtschaftlicher Betätigung gemeinnütziger Organisationen

Jede gemeinnützige Körperschaft muss, um sich selbst „am Leben“ zu erhalten und die Mittel zur Zweckverfolgung zu akquirieren, wirtschaftlichen Aktivitäten nachgehen. Hieraus folgt, dass nicht jede einzelne Handlung einer gemeinnützigen Körperschaft für sich isoliert gemeinnützig sein muss, sondern ihr auch andere notwendige geschäftliche Tätigkeiten erlaubt sind,⁶⁶⁹ sofern diese nicht zum Selbstzweck erhoben werden (§ 56 AO). Betätigt sich eine gemeinnützige Körperschaft somit im wirtschaftlichen Bereich, tritt sie in Konkurrenz zu anderen privaten Unternehmen, welche der gewöhnlichen Besteuerung unterliegen. Wird mit der ausgeübten Tätigkeit nicht der steuerlich privilegierte Zweck unmittelbar gefördert, entfällt die Rechtfertigung für eine steuerliche Sonderbehandlung der daraus erzielten Einnahmen und Vorteile, sodass der wirtschaftliche Betrieb nach den allgemeinen Regeln steuerpflichtig wird. Da die Abgrenzung der einzelnen Tätigkeitsbereiche für die ertragsteuerliche Behandlung jedoch nicht immer eindeutig ausfällt, unterteilt man

dervotum S. 404 ff.; *Isensee*, FS Dürig, 33 ff.; *Kirchhof*, DStJG 26 (2003), 1; *Leisner-Egensperger*, in Hünsmann/Hepp/Spitaler, Vor §§ 51-68 Rz. 35 ff.; *Igl/Jachmann/Eichenhofer*, S. 68 ff.; vgl. auch *Jachmann*, Steuergesetzgebung zwischen Gleichheit und wirtschaftlicher Freiheit.

⁶⁶⁴ *Isensee*, FS Dürig, 33 (61); *Kirchhof*, DStJG 26 (2003), 1.

⁶⁶⁵ So auch die unabhängige Sachverständigenkommission im Jahre 1988, BMF-Schriftenreihe, Heft 40, Bonn 1988.

⁶⁶⁶ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 1 Rz. 82.

⁶⁶⁷ *Becker*, in Walz/v. Auer/v. Hippel (Hrsg.), Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, S. 637 ff. spricht von „arbeitsteiliger Gemeinwohlförderung“ (S. 642).

⁶⁶⁸ Hierzu unter, Kapitel 3 „Grenzüberschreitende gemeinnützige Tätigkeit“, S. 203 ff.

⁶⁶⁹ RFH vom 23.04.1929 – I A a 753/28, RFHE 25, 103.

diese in vier Gruppen („Vier-Sphären-Modell“⁶⁷⁰), hergeleitet aus § 14 AO: Eine Steuerpflicht für Einnahmen und wirtschaftliche Vorteile entsteht erst, wenn der Bereich der reinen Vermögensverwaltung überschritten wird. Solange dies nicht der Fall ist, bleiben geldwerte Erträge dieses Bereichs steuerfrei. Nicht rein vermögensverwaltende, sondern darüber hinausgehend wirtschaftliche Erträge erzielende Geschäftsbetriebe unterliegen hingegen einer partiellen Steuerpflicht, solange es sich nicht um Zweckbetriebe im Sinne der Rückausnahme in § 64 Absatz 1 i.V.m. §§ 65 bis 68 AO handelt. Die vierte Sphäre stellen Einnahmen im sogenannten ideellen Bereich dar, welche nicht der Besteuerung unterliegen.

1. Ideeller Bereich

Der ideelle Bereich beschreibt den gemeinnützigen Sektor und die unmittelbar selbstlose Betätigung, die ausschließlich auf die Verfolgung der satzungsmäßigen Zwecke gerichtet ist. Zu den Einnahmen im ideellen Bereich zählen echte Mitgliederbeiträge⁶⁷¹, Spenden, staatliche Zuschüsse und sonstige vergleichbare Zuwendungen. Wie die später darzustellenden Zweckbetriebe stellen Einnahmen in diesem Bereich keine Mittelbeschaffung (wie Vermögensverwaltung und wirtschaftliche Geschäftsbetriebe) dar, sondern sind der Vermögensverwendung zuzuordnen. Wie alle anderen Mittel unterliegen auch diese dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung.

2. Vermögensverwaltung

Nach § 14 AO stellt sich die Vermögensverwaltung zwar wie eine wirtschaftliche Betätigung dar, bleibt aber in dem vom Gesetzgeber für Steuerbefreiungen vorgesehenen Rahmen und wird vom wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterschieden. Satz 3 von § 14 AO zählt beispielshalber das verzinslich angelegte Kapitalvermögen oder die verpachteten Grundstücke der Körperschaft auf. Diese darf somit also Kapital nutzen um Mittel zu beschaffen, ohne steuerlich belastet zu werden. Im Idealfall muss für die Verwirklichung der

⁶⁷⁰ Vgl. Unabhängige Sachverständigenkommission im Jahre 1988, BMF-Schriftenreihe, Heft 40, Bonn 1988, S. 30; *Schauhoff*, in: Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 7 Rz. 18 f.; *Buchna*, Gemeinnützigkeit im Spendenrecht, S. 239.

⁶⁷¹ Die Mitgliederbeiträge dürfen nicht ein verdecktes Entgelt für die Gewährung besonderer Leistungen der Körperschaft darstellen. Dies ist der Fall, wenn die Körperschaft der wirtschaftlichen Förderung ihrer Mitglieder dient und die Beiträge Entgelte für bestimmte Leistungen darstellen oder einen Anspruch gegen die Körperschaft begründen, BFH vom 28.06.1989 – I R 86/85, BStBl. II 1990, 550; BFH vom 15.10.1997 – I R 2/97, BStBl. II 1998, 175.

satzungsmäßigen Zwecke so das Grundkapital der Körperschaft nicht einmal angetastet werden. Für die rechtsfähige Stiftung ist der Erhalt des Grundstockvermögens (Grundsatz der Kapitalerhaltung) sogar prägend und in den meisten Landesstiftungsgesetzen auch normiert.⁶⁷² Die zur Aufnahme der Vermögensverwaltung eingesetzten Mittel dürfen nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung unterfallen, da die Bildung einer Erträge bringenden Vermögenssubstanz zur nachhaltigen Zweckerfüllung regelmäßig nicht erforderlich ist.⁶⁷³ Einkünfte der Vermögensverwaltung müssen hingegen zeitnah für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden, da sich nur so ihre steuerliche Privilegierung rechtfertigen lässt. Die Abgrenzung der steuerfreien Vermögensverwaltung von den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben kann mitunter Schwierigkeiten bereiten. Als Richtschnur dient die analoge Anwendung der einkommensteuerrechtlichen Abgrenzung der Einkunftsarten aus Kapitalvermögen und Gewerbebetrieb, §§ 20, 15 Absatz 2 EStG.⁶⁷⁴ So ist die bloße Fruchtziehung aus dem Vermögensstamm reine Vermögensverwaltung, eine Umschichtung substantieller Vermögenswerte und deren Verwertung, verbunden mit der Teilnahme am wirtschaftlichen Verkehr hingegen nicht mehr.⁶⁷⁵ Eine Kapitalgesellschaftsbeteiligung kann Vermögensverwaltung darstellen, sogar im Falle einer Mehrheitsbeteiligung. Sie wird jedoch dann zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, wenn „tatsächlich maßgebender Einfluss“ auf das Unternehmen genommen wird.⁶⁷⁶

3. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Betreibt die steuerbegünstigte Körperschaft einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach § 64 AO, das heißt nach der Legaldefinition des § 14 AO eine „selbstständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden“, die nicht Vermögensverwaltung oder steuerbegünstigter Zweckbetrieb ist, so ist sie diesbezüglich teilweise steuerpflichtig.⁶⁷⁷ Demnach handelt es sich um eine abgrenzbare,

⁶⁷² Vgl. bspw. § 7 Absatz 2 StiftG Baden-Württemberg, § 6 Absatz 1 Hessisches Stiftungsgesetz, § 4 Absatz 2 StiftG NRW, § 4 Absatz 2 StiftG Schleswig-Holstein.

⁶⁷³ BFH vom 13.09.1989 – I R 19/85, BStBl. II 1990, 28.

⁶⁷⁴ BFH vom 26.02.1992 – I R 149/90, BStBl. II 1992, 693; *Schauhoff*, in: Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 7 Rz. 61; a.A. *Seer*, DStR 1997, 436 (442).

⁶⁷⁵ BFH vom 25.10.1988 – VIII R 262/80, BStBl. II 1989, 291; BFH vom 19.02.1997 – BFH XI R 1/96, BStBl. II 1997, 399.

⁶⁷⁶ Dazu eingehend S. 250 ff.; vgl. auch BFH vom 30.06.1971 – I R 57/70, BStBl. II 1971, 753 (754); *Schauhoff*, in: Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 7 Rz. 68.

⁶⁷⁷ *Ratio legis* dieser partiellen Steuerpflicht ist der oben bereits angeführte Wettbewerbsgedanke, RFH vom 23.04.1929 – IAa 753/28, RFHE 25, 103 (112).

persönlich und sachlich unabhängige, nachhaltige Tätigkeit,⁶⁷⁸ für die nach § 14 Satz 2 AO aber keine Gewinnerzielungsabsicht Voraussetzung ist. Kennzeichnend ist die fehlende inhaltliche Verknüpfung des Geschäftsbetriebes mit den Zielen der gemeinnützigen Körperschaft,⁶⁷⁹ sonst wäre es ein Zweckbetrieb. Zur Zweckerreichung ist der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb nicht erforderlich.⁶⁸⁰ Betriebe dieser Art dienen der Mittelbeschaffung und treten in direkte Konkurrenz zu anderen privaten Drittenbiestern. Die Körperschaft möchte mit dieser „dienenden“ Tätigkeit Überschüsse und zusätzliche Einnahmen erwirtschaften, um die Erreichung der satzungsmäßigen Zwecke zu fördern oder dazu beizutragen. Sie werden aufgrund der staatlichen Wettbewerbsneutralität partiell besteuert.⁶⁸¹ Andernfalls stellte dies einen sachlich ungerechtfertigten Kosten- und Wettbewerbsvorteil dar.⁶⁸² Das Gebot der Wettbewerbsgleichheit ist streng zu handhaben und gilt als grundlegende Direktive für § 64 AO.⁶⁸³ Die betreffenden steuerbaren Einnahmen müssen durch die Tätigkeit des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes veranlasst worden sein.⁶⁸⁴ Dass die eingenommenen Mittel den begünstigten Zwecken dienen, lässt die Veranlassung durch den Wirtschaftsbetrieb und damit die Steuerbarkeit nicht entfallen.⁶⁸⁵ Die sonstige Steuerprivilegierung der gemeinnützigen Körperschaft wird dem ungeachtet nicht tangiert. § 64 Abs. 3 AO legt jedoch zur Vereinfachung eine Bagatellgrenze für die Besteuerung fest, wonach die Steuerpflichtbefreiung bestehen bleibt, sofern die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer nicht € 35.000 übersteigen. Mehrere steuerpflichtige Gewerbebetriebe werden als Einheit behandelt, um Missbrauch durch Aufteilung zu unterbinden, § 64 Abs. 2 und 4 AO.⁶⁸⁶ Gleichzeitig ermöglicht dies einen ertragsteuerlichen Ergebnisausgleich zwischen verschiedenen wirtschaftlichen Betrieben einer gemeinnützigen Organisation.⁶⁸⁷ Die Größe des Betriebes spielt unterdessen keine Rolle. So ist es unschädlich, wenn der wirtschaftliche Betrieb den gemeinnützigen in seinem Umfang um ein vielfaches übersteigt. Grenze hierfür ist lediglich das Ausschließlichkeitsgebot aus § 56 AO.⁶⁸⁸ Grundsätzlich führen Verluste im wirtschaftlichen Bereich wie auch solche aus Vermögensverwaltung zum Wegfall der Ge-

⁶⁷⁸ Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 249.

⁶⁷⁹ Uterhark, in: Schwarz, AO, § 64, Rz. 6.

⁶⁸⁰ Koenig, in: Koenig (Hrsg.), AO, § 64 Rz. 5.

⁶⁸¹ Z.B. Walz, Non Profit Law Yearbook 2001, 197 ff.; Hüttemann/Schauhoff, DB 2011, 319 mwN.

⁶⁸² BFH vom 26.04.1995 – I R 35/93, BStBl. II 1995, 767.

⁶⁸³ Fischer, jurisPK-SteuerR 36/2011 Anm. 1 (12.09.2011) – C. I. mwN.

⁶⁸⁴ BFH vom 27.03.1991 – I R 31/89, BStBl. II 1992, 103.

⁶⁸⁵ BFH vom 26.02.1992 – I R 149/90, BStBl. II 1992, 693.

⁶⁸⁶ Zum Ganzen Koenig, in: Koenig (Hrsg.), AO, § 64 Rz. 2.

⁶⁸⁷ Fritz, Wirtschaftliche Tätigkeiten von gemeinnützigen Körperschaften, S. 77.

⁶⁸⁸ So die Finanzverwaltung seit Abkehr von der sog. „Geprägetheorie“ durch den AEAO 2012 (vgl. eingehend dazu unten, S. 251 ff.).

meinnützigkeit.⁶⁸⁹ Zur Begründung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes dürfen keine Mittel verwendet werden, die zeitnah dem satzungsmäßigen Zweck zu dienen haben. Aus der grundsätzlichen Zulässigkeit der Einrichtung wirtschaftlicher Betriebe kann nicht auf die Zulässigkeit der Ausstattung wirtschaftlicher Betriebe mit zeitnah satzungsgebundenen Mitteln geschlossen werden.⁶⁹⁰

Wie bereits erwähnt ist im Falle einer partiellen Steuerpflicht die gemeinnützige Körperschaft Schuldner der Körperschaftsteuer.⁶⁹¹ Das Einkommen ermittelt sich nach den allgemeinen Vorschriften des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz, § 8 Abs. 1 KStG in Verbindung mit §§ 2 Abs. 1, 13 ff. EStG.⁶⁹² Während beispielsweise bei selbstständigen und unselbstständigen Stiftungen und Vereinen mehrere Einkunftsarten durch den wirtschaftlichen Betrieb in Betracht kommen, legt § 8 Abs. 2 KStG bei Körperschaften im Sinne des § 1 Abs. 1 Nr. 1 bis 3 KStG die Einkunftsart aus Gewerbebetrieb fest. Vergleichbar zu Privatsphäre und betrieblicher Sphäre des Einzelunternehmers hat die partiell steuerpflichtige Körperschaft mit Idealsphäre, Zweckbetrieb und steuerbefreiter Vermögensverwaltung ebenso einen außerbetrieblichen Bereich neben dem steuerpflichtigen betrieblichen Bereich in Gestalt des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes.⁶⁹³ Unter Anwendung von § 4 Abs. 1 S. 1 EStG sind demzufolge Entnahmen und Einlagen im betrieblichen Bereich mit der Folge möglich,⁶⁹⁴ dass Vermögensmehrungen aus dem steuerbefreiten Bereich bei der Gewinnermittlung des steuerpflichtigen Betriebes als Einlage abzuziehen und Betriebsvermögensminderungen, welche aus einem Vermögenstransfer in den steuerbefreiten Bereich herrühren, als Entnahmen bei der Gewinnermittlung hinzuzurechnen sind.⁶⁹⁵

4. Zweckbetrieb

Ebenfalls wirtschaftliche Geschäftsbetriebe im Sinne des § 14 AO, jedoch steuerbegünstigt, stellen die sogenannten Zweckbetriebe im Sinne der §§ 64 Abs. 1 i.V.m. 65 bis 68 AO dar. Diese Betriebe dienen selbst unmittelbar der Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke und unterscheiden sich dadurch von der Vermögensverwaltung und den steuer-

⁶⁸⁹ BFH vom 13.11.1996 – I R 152/93, BStBl. II 1998, 711.

⁶⁹⁰ Hüttemann, Wirtschaftliche Betätigung, S. 84; zur Aufnahme wirtschaftlicher Betätigung und dazu zulässiger Mittel vgl. Fritz, Wirtschaftliche Tätigkeiten von gemeinnützigen Körperschaften, S. 106 ff.

⁶⁹¹ Hierzu Fritz, Wirtschaftliche Tätigkeiten von gemeinnützigen Körperschaften, S. 78 ff.

⁶⁹² Bott, in: Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 8 Rz. 60 ff.

⁶⁹³ Vgl. Uterhark, in: Schwarz, AO, § 64 Rz. 15.

⁶⁹⁴ Uterhark, aaO; Hüttemann, Wirtschaftliche Betätigung, S. 145; Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FO-Kommentar, § 64 Rz. 52; Bott, aaO Rz. 96; Streck, KStG § 5 Rz. 15; a.A. Thiel, GmbHR 1997, 10 (13).

⁶⁹⁵ Fritz, aaO. S. 80.

pflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben. Der als gemeinnützig anerkannte Zweck deckt sich vollständig mit dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, sie sind untrennbar verwoben.⁶⁹⁶ Sie müssen *conditio sine qua non* für die Zweckerreichung sein und (aus den genannten wettbewerbsrechtlichen Gründen) nicht in größerem Umfang in Konkurrenz zu Drittbetrieben treten.⁶⁹⁷ Die Zweckerreichung darf nur auf diesem Wege erreichbar sein. Denn die Steuerbefreiung von Zweckbetrieben durchbricht das Gebot der steuerrechtlichen Gleichbehandlung.⁶⁹⁸ Vor dem Hintergrund des Art. 3 Abs. 1 GG bedarf es für diese Benachteiligung der Wettbewerber eines sachlichen Grundes, der nur dann gegeben ist, wenn die steuerbegünstigte Zweckerreichung ohne die wirtschaftliche Betätigung nicht erreichbar wäre.⁶⁹⁹ Bloße Mittelbeschaffungsbetriebe genügen nicht, auch wenn der steuerbegünstigte Zweck ohne die in diesen Betrieben erwirtschafteten Mittel nicht erreicht werden kann, da hier die Mittelbeschaffung keinen untrennbaren Teil der Zweckverwirklichung darstellt, sondern nur deren wirtschaftliche Grundlage sichert.⁷⁰⁰ Paradefälle für Zweckbetriebe sind Krankenhäuser, Pflege- und Altenheime, Museen, Schulen und dergleichen. In den §§ 65 – 68 AO werden – nicht abschließend – Gruppen von Zweckbetrieben aufgezählt, die auch als Auslegungshilfe dienen.⁷⁰¹ Die Finanzierung von Zweckbetrieben kann aus zeitnah zu verwendenden Mitteln erfolgen.⁷⁰² Zweckbetriebe dürfen Gewinne erwirtschaften, ohne den Selbstlosigkeitsgrundsatz zu unterlaufen.⁷⁰³

5. Verwendung der Mittel

Die Einteilung der Mittelbeschaffung und -verwendung in die genannten vier Einkommens- und Vermögenssphären dient lediglich der Vereinfachung und der steuerrechtlichen Zuordnung der unterschiedlich zu behandelnden Einkünfte. Hieraus folgt nicht, dass die gemeinnützige Körperschaft auch in tatsächlicher Weise in vier Bereiche aufgeteilt werden müsste, deren Mittel streng voneinander zu trennen wären.⁷⁰⁴ Die Körperschaft muss ledig-

⁶⁹⁶ RFH vom 25.11.1927 – I A 439/27, RFHE 22, 204 (206 ff.); RFH vom 24.07.1937 – VIa A 1/35; RStBl. 1937, 1103; BFH vom 10.05.1955 – I 173/53 U, BStBl. III 1955, 177.

⁶⁹⁷ Vgl. die Legaldefinition in § 65 AO.

⁶⁹⁸ BFH vom 15.12.1993 – X R 115/91, BStBl. II 1994, 314; BFH vom 15.10.1997 – I R 10/92, BStBl. II 1998, 63.

⁶⁹⁹ BVerfG vom 26.10.1976 – 1 BvR 191/74, BVerfGE 43, (58, 70).

⁷⁰⁰ RFH vom 23.07.1938 – VIa 92/37, RStBl. 1938, 913; vgl. auch Koenig, in: Koenig (Hrsg.), AO, § 65 Rz. 5.
⁷⁰¹ Neuerdings legt der BFH diese Tatbestände mit größerer Zurückhaltung aus, vgl. BFH vom 23.07.2009 – V R 93/07, DStRE 2009, 1455; BFH vom 17.02.2010 – I R 2/08, BStBl. II 2010, 1006; dazu Hüttemann/Schauhoff, DB 2011, 319 ff.

⁷⁰² Es liegt eine Mittelverwendung im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 2 AO vor.

⁷⁰³ Orth, FR 1995, 253 (254); a.A. noch BFH vom 26.04.1989 – I R 209/85, BStBl. II 1989, 670.

⁷⁰⁴ Schauhoff, in: Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 7 Rz. 13.

lich unter Beachtung des zeitnahen Mittelverwendungsgebotes am Ende des Kalender- bzw. Wirtschaftsjahres betragsmäßig ihrer Pflicht zur Mittelverwendung für die gemeinnützigen Zwecke nachkommen. Aus welcher Sphäre die zeitgerecht verwandten Mittel stammen, ist ebenso unerheblich wie ihre unterjährige Verwendung und Investition. Die Körperschaft kann beispielsweise Spendenzuwendungen fest für einen längeren Zeitraum anlegen, sofern sie einen entsprechenden Betrag im entscheidenden Moment zur steuerbegünstigten Zweckverfolgung einsetzt und dies nachweisen kann.⁷⁰⁵ Denn die Mittelverwendungsrechnung bezieht sich auf sämtliche Einnahmen und Vermögenswerte, unabhängig von ihrer Herkunft. Das Gemeinnützigkeitsrecht bezweckt den gemeinnützigen Einsatz von Mitteln insgesamt, wobei es keine einzelgegenständliche Betrachtung anlegt.⁷⁰⁶

6. Die Auswirkung von Verlusten auf den Gemeinnützigkeitsstatus

Nicht jeder Umgang mit Vermögen liefert gesicherte Erträge. Fast jede noch so sichere Geldanlage kann zu Verlusten führen. Zu unterscheiden sind Verluste im ideellen Tätigkeitsbereich und solche bei der Vermögensverwaltung oder in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Der ideelle Teil der Tätigkeit einer gemeinnützigen Einrichtung weist häufig aufgrund seiner engen Verbundenheit mit der Verwirklichung des gemeinwohlorientierten Zwecks einen „verlustträchtigen“ Charakter auf. Dies folgt mitunter zwangsläufig aus seiner selbstlosen Handlungsweise, die nicht einmal notwendigerweise kostendeckend sein muss. Führen Defizite im ideellen Zweckbereich zu einer Gefährdung des Gemeinnützigkeitsstatus, widerspräche dies dem Sinn und Zweck der Steuervergünstigungen. Diese sollen gerade einen Ausgleich dafür bereitstellen, dass ohne wirtschaftliche Eigeninteressen gemeinwohlorientiert gehandelt wird. Weil der Staat in seiner Fürsorgepflicht entlastet und ergänzt wird, gewährt er Steuerentlastungen, um die Körperschaft nicht zusätzlich zu belasten und eine kostendeckende Arbeit nicht zu behindern. Kann es sich eine Organisation jedoch leisten, den Zweck mit den die Einnahmen übersteigenden Mitteln zu unterstützen, soll dies nicht sanktioniert werden. Andererseits ist aber eine defizitäre Handlungsweise nicht Voraussetzung für ein selbstloses Handeln im Sinne des § 55 AO.⁷⁰⁷ Auch im ideellen Bereich kann die Körperschaft Gegenleistungen für ihr Tätigwerden verlangen. Der enge Grundsatz

⁷⁰⁵ Thiel, DB, 1992, 1900 ff.

⁷⁰⁶ Schauhoff, aaO.

⁷⁰⁷ BFH vom 24.07.1996 – I R 35/94, DStRE 1997, 72 (75).

der Kapitalerhaltung gilt nur für Stiftungen, sofern sie nicht als Verbrauchsstiftungen⁷⁰⁸ ausgestaltet sind.

Diese Fälle sind zu unterscheiden von Verlustgeschäften im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder in der Vermögensverwaltung. Der Bundesfinanzhof erachtet weniger die Entstehung von Verlusten im (ohnehin steuerbelasteten) Geschäftsbetrieb als problematisch, als vielmehr deren Ausgleich durch sonstige Körperschaftsmittel. Ursprünglich erachtete er diesen Ausgleich hinsichtlich des Status als gemeinnützige Organisation unbedenklich, solange die Verluste geringfügig blieben und lediglich auf einer Fehlkalkulation beruhten.⁷⁰⁹ Nach einer Rechtsprechungsänderung stellen ein Verlustbetrieb und dessen Ausgleich mit Mitteln aus dem ideellen Tätigkeitsbereich, der nicht Zweckbetrieb ist, nunmehr grundsätzlich eine zweckwidrige Mittelverwendung dar. Die dem ideellen Teil derart entzogenen Mittel sind bis zum Ende des dem Verlustentstehungsjahr folgenden Wirtschaftsjahres auszugleichen.⁷¹⁰ Die Ausgleichsmittel dürfen weder aus Zweckbetrieben oder der steuerbegünstigten Vermögensverwaltung noch aus Beiträgen oder anderen Zuwendungen stammen, die zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft bestimmt sind.⁷¹¹ Somit liegt in der Verlustentstehung als solcher kein Verstoß gegen das Gemeinnützigkeitsrecht. Die Mittel des Verlustes eines ernsthaft als ertragsreich beurteilten Mitteleinsatzes werden nicht zweckfremd, sondern aufgrund ihres Wertverfalls überhaupt nicht verwendet.⁷¹² Mit der Erlaubnis zur gewinnbringenden wirtschaftlichen Betätigung geht das Risiko des Verlustes einher. Erst der Ausgleich des Minusgeschäftes durch die Verlagerung von Mitteln aus den steuerbegünstigten Sphären kann eine zweckwidrige Verwendung darstellen und so den Gemeinnützigkeitsstatus gefährden.⁷¹³ Hieran sind jedoch nicht allzu hohe Anforderungen zu knüpfen, denn das Steuerrecht hält die betreffenden Körperschaften lediglich dazu an, Gewinne für die steuerbegünstigten Zwecke zu verwenden – das Handeln muss nach § 63 AO unabhängig von einer Erfolgskontrolle hierauf gerichtet sein; es besteht kein Verlustverbot.⁷¹⁴ Hierzu zählt, dass Mittelbeschaffungsmaßnahmen, sowohl in der Vermögensverwaltung als auch im Bereich der wirtschaftlichen Betriebe auf Gewinnerzielung gerichtet sein müssen. Es sind individuelle Sorgfaltspflichten der mitunter ehrenamt-

⁷⁰⁸ Nunmehr ausdrücklich § 80 Abs. 2 S. 2 BGB zugelassen; vgl. zur Rechtslage vor und nach dem Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts vom 21.03.2013 (BGBl. I S. 556) MünchKomm-BGB/*Weitemeyer*, § 80 Rz. 77 ff.

⁷⁰⁹ BFH vom 02.10.1968 – I R 40/68, BStBl. II 1969, 43.

⁷¹⁰ BFH vom 13.11.1996 – I R 152/93, BStBl. II 1998, 711.

⁷¹¹ BFH vom 13.11.1996 a.a.O. S. 713.

⁷¹² *Hüttemann/Schön*, Vermögensverwaltung und Vermögenserhaltung im Stiftungs- und Gemeinnützigkeitsrecht, S. 58.

⁷¹³ *Leisner-Egensperger*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FO-Kommentar, § 55 AO Rz. 125 ff.

⁷¹⁴ *Schauhoff*, in: Schauhoff (Hrsg.), Handbuch der Gemeinnützigkeit, § 7 Rz. 7.

lich Tätigen und die Einzelfallumstände der jeweiligen zu den Verlusten führenden Entscheidung zu berücksichtigen.⁷¹⁵

Vor allem bei der Ausgliederung von wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben in Form von Mittelbeschaffungsbetrieben auf steuerpflichtige Tochterkapitalgesellschaften muss ein dauerhafter Verlustausgleich seitens der gemeinnützigen Mutterkörperschaft an die Tochtergesellschaft ausgeschlossen sein, da dies eine zweckwidrige Mittelverwendung darstellt.⁷¹⁶ Zu unterscheiden ist zwischen sogenannten „Anlaufverlusten“⁷¹⁷ aus einem neu errichteten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb und laufenden Verlusten eines seit längerer Zeit bestehenden Betriebes. Während Ausgleichszahlungen für Anlaufverluste „in der Regel innerhalb von drei Jahren nach Ende des Entstehungsjahres“⁷¹⁸ wieder der gemeinnützigen Sphäre zugeführt werden müssen, sind sonstige Verluste „zum Ende des dem Verlustentstehungsjahr folgenden Wirtschaftsjahrs“⁷¹⁹ auszugleichen.

B. Gemeinnützigkeit und unternehmerische Tätigkeit in England

I. Charitable purposes und sonstige Voraussetzungen des Charity-Status

1. Gemeinnützige Zwecke

Die Anerkennung als *Charity* ist an die Verfolgung eines *charitable purpose* geknüpft, *Sec. 1 (1) (a) Charities Act 2006, Sec. 96 (1) Charities Act 1993*. Eine genaue Begriffsbestimmung war lange nicht vorhanden, sodass stets auf die Präambel des *Charities Uses Act 1601* Bezug genommen wurde.⁷²⁰ Etwas konkreter wurde der Begriff durch die maßgebende Auslegung von Lord MacNaghten in der Rechtssache *Commissioners of Income Tax v. Pemsel*, in der er ausführt: „*Charity in its legal sense comprises four principle divisions: trusts for the relief of poverty; trusts for the advancement of education; trusts for the advancement of religion; and trusts for other purposes beneficial to the community, not falling under any of the previous heads*“. Seitdem waren die sogenannten „*four heads*“ unter Berücksichtigung der Auslegungshilfe in *Sec. 97 (1) Charities Uses Act 1993* als

⁷¹⁵ Schauhoff, aaO.

⁷¹⁶ Z.B. OFD Brandenburg vom 07.03.1996, FR 1996, 503; vgl. auch bereits oben, S. 174 f.

⁷¹⁷ Vgl. BMF-Schreiben vom 19. Oktober 1998; BStBl. I S. 1423.

⁷¹⁸ BMF-Schreiben vom 19. Oktober 1998; BStBl. I S. 1423.

⁷¹⁹ BFH vom 13.11.1996 – I R 152/93; BFHE 181, 396.

⁷²⁰ Dessen Wortlaut wird von Warburton in Tudor on Charities, Rz. 1-003 wiedergegeben.

gemeinnützige Zwecke anerkannt: Linderung der Armut, Förderung der Bildung, Förderung der Religion, sowie andere Zwecke zugunsten der Allgemeinheit. Der *Charities Act 2006* beinhaltet nunmehr eine genauere Ausdifferenzierung,⁷²¹ wobei jedoch kein vorher anerkannter, aber nicht ausdrücklich aufgeführter Zweck ausgeschlossen werden sollte, *Sec. 2 (2) (m); (4) (a); (5) Charities Act 2006*.⁷²² Vielmehr sollten für die Praxis wichtige Felder einbezogen werden, für die unter dem *case-law* gewisse Unsicherheiten bestanden.⁷²³ Die für die *Charity*-Statuserlangung fundamental wichtige Einschätzungs- und Entscheidungsbefugnis, welche Zwecke *charitable* sind und welche nicht, wurde durch den letzten *Charities Act* maßgeblich auf die *Charities Commission* übertragen.⁷²⁴ Ablehnende Entscheidungen können vor dem *Charity Tribunal* überprüft werden. Lässt das Tribunal in seiner Entscheidung keinen *appeal* zu, bleibt darüber hinaus die gerichtliche Überprüfung im *judicial review*.⁷²⁵

Die steuerbegünstigten Zwecke sind nicht auf das englische Staatsgebiet begrenzt.⁷²⁶ *Charities* mit Sitz im Vereinigten Königreich⁷²⁷ können auch vollständig „ausländische Ziele“ verfolgen. Die Zwecke können ohne Auswirkungen auf den Gemeinnützigkeitsstatus lokal, national oder auch international verfolgt werden.⁷²⁸ Werden allerdings zur Zweckverfolgungen seitens der UK-*Charity* Zahlungen an nicht in Großbritannien ansässige Organisationen geleistet, so obliegt der Nachweis der zweckgerechten Mittelverwendung der *Charity*.⁷²⁹

⁷²¹ Zu den Bedenken und Diskussionen vor der Einführung vgl. *Driscoll*, in: McGregor-Lowndes/O'Halloran (Hrsg.), *Modernising Charity Law*, S. 48 ff.; *Buckley*, in: *The Charity Law & Practice Review*, 2009, Vol. 11, Issue 1, S. 1 ff.

⁷²² Vgl. auch *Sec. 4 (b) und (c)*, welche durch die Einbeziehung von Analogien zum heutigen und bisherigen Recht den Spagat des *Charities Act 2006* zwischen der Bestimmtheit des *statutory law* und der Flexibilität des ambivalenten *case law* veranschaulicht. Dazu *Cracknell, et al.* (Hrsg.), *Charities – The Law and the Practice*, A/5.

⁷²³ *Edwards/Stockwell*, *Trusts and Equity*, S. 192.

⁷²⁴ Äußerst kritisch hierzu *Fries*, *Public Benefit at the Heart of English Charity Law*, in: Kohl (Hrsg.), *GS Walz*, 183 (186), der die Gefahr einer zu großen Einflussnahme der *Commission* sieht.

⁷²⁵ *Kleve/Schirmer*, in: *Schneider* (Hrsg.), *Verwaltungsrecht in Europa*, S. 123 mwN.

⁷²⁶ Beispielsweise wurde ein *Trust* zugunsten der Armen in einem deutschen Dorf für *charitable* anerkannt, *Re Geck* [1893] 69 LT 819; vgl. auch *Re British Red Cross Balkan Fund* [1914] 2 Ch 419; *Re Robinson* [1931] 2 Ch 122; einschränkend hingegen *Re Camille and Henry Dreyfus Foundation Inc v IRC* [1954] Ch 672.

⁷²⁷ Dies ist Grundvoraussetzung für die Anerkennung als *Charity*, vgl. *Re Camille and Henry Dreyfus Foundation Inc v IRC* [1954] Ch 672.

⁷²⁸ *Charities Commission* in ihrem „Guidance on Public Benefit“ 2008, F 4, abrufbar unter <http://www.Charitycommission.gov.uk/Library/guidance/publicbenefittext.pdf>.

⁷²⁹ Siehe *Sec. 547 Income Tax Act 2007*: „A payment made, or to be made, to a body situated outside the United Kingdom is non-charitable expenditure under section 543(1)(f) if—

(a) it is incurred for charitable purposes only, but

(b) the trustees of the charitable Trust have not taken such steps as are reasonable in the circumstances to ensure that the payment will be applied for charitable purposes.“.

Vgl. außerdem die Richtlinie der *Charities Commission* „Charities working internationally“, <http://www.Charity-commission.gov.uk/Library/guidance/cwtext.pdf>.

Die grenzüberschreitende gemeinnützige Tätigkeit wird in einem eigenen Kapitel dieser Arbeit vertieft.⁷³⁰ Dort wird auf die Änderungen durch *Schedule 6* zum *Finance Act 2010* eingegangen. Folgend sollen Grundzüge der über Jahrhunderte anerkannten gemeinnützigen Zwecke zeigen, dass die Intention des deutschen und des englischen Gesetzgebers nicht stark differieren.⁷³¹

a. Relief of Poverty

Der Begriff der Armut wurde weder vom Gesetzgeber, noch von den Gerichten genau definiert und wird gemeinhin als ein relatives Prinzip verstanden.⁷³² Wichtiger Anhaltspunkt ist der Wortlaut der Zwecksetzung in der Satzung bzw. im *Trust instrument*.⁷³³ Ist dieser unergiebig, so bedarf es einer näheren Untersuchung der Bedürftigkeit der Begünstigten. Unzweifelhaft ist diese zu bejahen, wenn die Mittel der Betroffenen objektiv nicht zur Deckung einer bescheidenen Lebensführung ausreichen bzw. sich ihre persönlichen Verhältnisse zu ihrem früheren Lebensstandard deutlich verschlechtert haben.⁷³⁴ Die *Charity Commission* verlangt eine außergewöhnliche Härte im alltäglichen Leben der Begünstigten. Außerdem stellt sie heraus, dass die Mittel von *Charities* nicht für Zwecke verwendet werden sollen, die das Kerngebiet der öffentlichen Fürsorge durch staatliche Institutionen darstellen.⁷³⁵ Darüber hinaus bietet sie auf ihrer Homepage „*Example Objects*“ hinsichtlich aller gemeinnützigen Zwecke für den Fall einer *Charity*-Gründung.⁷³⁶ Bemerkenswert erscheint, dass bei der Armutsbekämpfung eine kleine Gruppe als Begünstigte ausreicht, wie beispielsweise ein Fond zugunsten von armen Angestellten eines Unternehmens.⁷³⁷

⁷³⁰ Kapitel 3, S. 203 ff.

⁷³¹ Zu allen gesetzlich begünstigten Zwecken vgl. bspw. *Burgess/Drew*, in: Tolleys Charities Manual, Chapter 1, Part 3; *Pearce/Stevens/Barr*, The Law of Trusts and Equitable Obligations, S. 580 ff.

⁷³² *Re De Carteret* [1933] Ch. 103; *Re Gardom* [1914] 1 Ch. 662.

⁷³³ *Luxton*, The Law of Charities, Rz. 4.05; *Cutbill/Sturm*, in: Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, S. 852 Rz. 80; *Re Gardom* [1914] 1 Ch. 662.

⁷³⁴ Lord Evershed in *Re Coulthurst* [1951] Ch. 661 (668).

⁷³⁵ *Luxton*, The Law of Charities, Rz. 4.11 unter Verweis auf Leitlinien der *Charity Commissioners* aus dem Jahr 1978, *Annual Report of the Charity Commissioners of 1978* (para 63), App A. So auch schon *Shaw v. Halifax Corp.* [1915] 2 K.B. 170.

⁷³⁶ http://www.Charity-commission.gov.uk/Start_up_a_Charity/Guidance_on_registering/Example_objects.

⁷³⁷ So in *Re Dingle v Turner* [1972] AC 601. Die Entscheidung führt zum auf der Hand liegenden Konflikt mit dem Prinzip der Allgemeinwohlförderung (vgl. unten, S. 180) aus: „*The intention of the gift was to benefit the poor generally who fell within a certain description, rather than certain individuals.*“, ähnlich *Re Scarisbrick's Will Trust* [1951] 1 All ER 822. Es bestehen also Auslegungsspielräume.

b. Advancement of Education

Der Begriff der (Aus-)Bildung wird sehr weit verstanden und umfasst nicht nur die Lehr- und Ausbildungseinrichtungen an sich, sondern auch mit ihnen im Zusammenhang stehende Unterstützungs- und Finanzierungseinrichtungen, sowie Kunst- und Kulturinstitutionen. Einzige Einschränkung ist das Erfordernis der ergebnisoffenen Forschungsförderung.⁷³⁸

c. Advancement of Religion

Auch die Religionsförderung wird weit verstanden. Fiel früher nur die Unterstützung von etablierten Kirchen darunter,⁷³⁹ ist heute nur noch das Bekenntnis hinsichtlich irgendeiner Gottesgestalt erforderlich.⁷⁴⁰ Es genügt ein lockerer Bezug, da auch schon im *Charitable Uses Act 1601* (auch „*Statute of Elizabeth*“ genannt) nur von dem „Reparieren von Kirchen“ die Rede war. Der *Charities Act 2006* lässt nach *Sec. 2 (3) (a) (ii)* nun auch die Unterstützung von Religionen ohne Gottesglauben zu.

d. Other Purposes beneficial to the Community

Die Kategorie der „Other Purposes beneficial to the Community“ stellt einen Auffangtatbestand der gemeinnützigen Zwecksetzungen dar, der es der *Charity Commission* und den Gerichten ermöglicht, dem gesellschaftlichen Wandel entsprechend neue *charitable purposes* anzuerkennen, die nicht unter die eindeutige Aufzählung des *Charities Act 2006* oder die gerade beschriebenen drei „klassischen“ Kategorien passen.⁷⁴¹ Ähnlich wie im Rahmen des § 52 Abs. 2 S. 2 AO können so neue, bislang unbekannte Zwecksetzungen zu anerkannten Zielen erhoben werden. Die bedeutendste Gruppe stellt unter dieser Überschrift die Alten- und Krankenhilfe dar (*relief of the aged and impotent*), die direkt auf den *Charitable Uses Act 1601* zurückzuführen ist.⁷⁴² Des Weiteren werden die Opferhilfe, Maßnahmen zur Lebensrettung, der Schutz des Staates und seiner Strukturen, der Erhalt

⁷³⁸ Vgl. *Cutbill/Sturm*, in: Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, S. 852 f. Rz. 81; *Warburton*, *Tudor on Charities*, Rz. 2-019 ff.; ausführlich *Luxton*, *The Law of Charities*, Rz. 4.12 ff.; *Re IRC v. McMullen* [1980] 2 WLR 416; [1981] 51 TC 413.

⁷³⁹ *Luxton*, *The Law of Charities*, Rz. 4.31.

⁷⁴⁰ *Re Bowman v Secular Society* [1917] AC 406; *Cutbill/Sturm*, in: Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, S. 853 f. Rz. 82.

⁷⁴¹ *Re Incorporated Council of Law Reporting for England and Wales v Attorney General* [1972] Ch. 73.

⁷⁴² *Brauch*, Die charitable company im englischen Recht, S. 49.

von Gemeinschaftseinrichtungen, der Umwelt- und der Tierschutz, aber auch die Förderung von Industrie und Landwirtschaft dieser Gruppe zugeordnet.⁷⁴³

2. Allgemeinwohlförderung

Voraussetzung der Anerkennung als *Charity* ist die Verfolgung eines *public benefit*.⁷⁴⁴ Hierzu zählt auch das Verbot, Gewinne an Privatpersonen auszuschütten. Es dürfen nicht nur Einzelpersonen oder fest umgrenzte Personengruppen⁷⁴⁵ gefördert werden.⁷⁴⁶ Dies gilt für alle *charitable heads*. Bis zur Reform durch den *Charities Act 2006* wurde der Allgemeinnutzen der Organisationstätigkeit bei den ersten drei Kategorien vermutet.⁷⁴⁷ Lediglich Organisationen mit einem ausschließlich der vierten Kategorie zuzuordnendem Zweck mussten ihren Allgemeinwohlbezug streng nachweisen.⁷⁴⁸ Künftig soll das Merkmal jedoch mehr betont werden, indem durch den *Charities Act 2006* die Vermutungstatbestände abgeschafft und ein von der *Charity Commission* vorzunehmender *public benefit test* eingeführt wurde.⁷⁴⁹ Damit soll beispielsweise solchen Organisationen der *Charity*-Status entzogen werden, die durch das Verlangen zu hoher Beiträge und Gebühren für ihre Leistungen einen maßgebenden Teil der Allgemeinheit ausschließen.⁷⁵⁰ Eine Definition des *public benefit* oder Kriterien bezüglich des *public benefit test* enthält der *Charities Act 2006* nicht. *Sec. 3; 4 (1) Charities Act 2006* legt jedoch fest, dass die *Charity Commission* Leitlinien bestimmt und veröffentlicht, was genau hierunter zu verstehen ist.⁷⁵¹ Diese Leitlinien entfalten keine Rechtsbindung und fungieren mehr als Auslegungsrichtlinien und Hinweise. Die

⁷⁴³ Luxton, *The Law of Charities*, Rz. 4.70 ff.; Brauch, *Die charitable company im englischen Recht*, S. 51 mwN; *Annual Report der Charity Commissioners* of 1973, para 70 und Report of 1989, para 29.

⁷⁴⁴ Vgl. *para 2 Sec. (1) (b) Charities Act 2006*; zu diesem erst spät kodifizierten, aber dem *Charity Law* stets immanenten Grundsatz z.B. Picarda, *The Law and Practice Relating to Charities*, S. 19 ff.; Framjee, *International Journal of Not-for-Profit Law*, Vol. 11, S. 53 (58); Pearce/Stevens/Barr, *The Law of Trusts and Equitable Obligations*, S. 628 ff.

⁷⁴⁵ Grundlegend *Re Oppenheim v Tobacco Securities Trust Co Ltd* [1951] AC 297: ein *Trust* zur Sicherung der Ausbildung von Kindern von über 110.000 Angestellten von British American Tobacco kann nicht *charitable* sein, da sie keinen Teil der Allgemeinheit darstellen. Die reine Anzahl der *beneficiaries* spielt also keine Rolle.

⁷⁴⁶ Zum Ganzen Richter/Sturm, RIW 2004, 346 (347 f.); Cabinet Office, *Strategy Unit*, *Private Action, Public Benefit. A Review of Charities and the wider Not-for-Profit Sector*, 2002, S. 35 ff.

⁷⁴⁷ Dazu Luxton, *The Law of Charities*, *The Charity Law & Practice Review*, 2009, Vol. 11, S. 19 (20).

⁷⁴⁸ *Re Attorney General of the Cayman Islands v Wahr-Hansen* [2000] 3 All E.R. 642.

⁷⁴⁹ Morris, in: *Modernising Charity Law*, McGregor-Lowndes/O'Halloran (Hrsg.), *Modernising Charity Law*, S. 103 ff.; vgl. auch Pashley, in: Semple (Hrsg.), *Charities Handbook*, *Charities Handbook*, S. 8.

⁷⁵⁰ Richter/Sturm, RIW 2004, 346 (348); Cutbill/Sturm, in: Richter/Wachter (Hrsg.), *Handbuch des internationalen Stiftungsrechts*, S. 854.

⁷⁵¹ Vgl. diese umfangreichen Leitlinien (*Charities and Public Benefit – Stand: Januar 2008*) unter http://www.Charitycommission.gov.uk/Charity_requirements_guidance/Charity_essentials/Public_benefit/public_benefit.aspx#a; kritisch dazu und für eine gesetzliche Definition Morris, in: *Modernising Charity Law*, McGregor-Lowndes/O'Halloran (Hrsg.), *Modernising Charity Law*, S. 103 (120).

Commission legt dabei inhaltlich zwei Prinzipien zugrunde: zum einen muss der Nutzen der Tätigkeit für das Ziel identifizierbar, zum anderen muss die Allgemeinheit Nutznießer sein. Sofern nur eine abgrenzbare Gruppe gefördert wird, darf der Zugang zu dieser nicht unnötig erschwert werden.⁷⁵² Einschränkungen beispielsweise aufgrund geografischer Gegebenheiten (z.B. Beschränkung auf eine Gemeinde) oder förderungswürdiger Bedürfnisse (z.B. Armut oder körperlicher Behinderungen) sind zulässig.

3. Konflikte aufgrund wirtschaftlicher Betätigung

Eine wirtschaftliche Betätigung ist *Charities* grundsätzlich erlaubt. So darf sie selbst als Inhaberin ein Unternehmen betreiben oder persönlich haftende Gesellschafterin einer Personengesellschaft sein oder beherrschenden Einfluss auf eine Kapitalgesellschaft ausüben.⁷⁵³ Sie kann für ihre Leistungen eine Gegenleistung verlangen, sogar wenn diese die eigenen Kosten übersteigen.⁷⁵⁴ Allgemein hin sind Gegenleistungen wie beispielsweise Eintrittsgelder dann mit dem *Charity Law* vereinbar, wenn sie vernünftig und angemessen erscheinen und in einer Höhe erhoben werden, die die gegenwärtige und künftige Zweckverfolgung ermöglichen und außerdem keinen erheblichen Teil der Öffentlichkeit ausschließen.⁷⁵⁵ Da die Organisation aber ausschließlich einen *charitable purpose* verfolgt, darf der Betrieb des Unternehmens oder die Unternehmensbeteiligung jedoch nicht in den Vordergrund treten.⁷⁵⁶ Dies entspricht weitgehend der (so allerdings nicht mehr geltenden) deutschen Gepräge Theorie. Der gemeinnützige Zweck muss übergeordnet sein. Solange dies der Fall ist, steht der unternehmerischen Betätigung als Finanzierungsinstrument nichts im Wege, soweit alle Gewinne vollständig dem übergeordneten gemeinnützigen Zweck zugeführt werden. Dieses Gewinnausschüttungsverbot außerhalb gemeinnütziger Zweckbestimmung stellt eine Verwendungsbeschränkung dar. Gewinne dürfen nicht an die Mitglieder oder sonstige Dritte ausgeschüttet, Dividenden nicht ausgegeben werden. So kommen privaten Interessen dienende Unternehmen nicht in den Genuss der steuerlichen Vorteile der *Charity*. Außerdem dürfen die Mitglieder die Steuervorteile der *Charity* nicht zum

⁷⁵² Wiederum kritisch gegenüber dem Macht- und Einflussnahmezuwachs der *Charity Commission*: *Fries*, Public Benefit at the Heart of English Charity Law, in: Kohl (Hrsg.), GS Walz, 183 (188 f.).

⁷⁵³ Vgl. bspw. *Brauch*, Die charitable company im englischen Recht, S. 68.

⁷⁵⁴ *Re Abbey Malvern Wells Ltd. v. Ministry of Local Government and Planning* [1951] Ch. 728; Pashley, in: Semple (Hrsg.), *Charities Handbook*, S. 10.

⁷⁵⁵ *Cracknell, et al.* (Hrsg.), *Charities – The Law and the Practice*, A 83 f.; *Re Le Cras v Perpetual Trustee Co Ltd.* [1969] 1 AC 514; *Re Scottish Burial Reform and Cremation Society Ltd v Glasgow City Corp* [1968] A.C. 138.

⁷⁵⁶ *Re Tennant Plays Ltd v IRC* [1948] 1 All E.R. 506; *Cracknell, et al.* (Hrsg.), *Charities – The Law and the Practice*, K 16 ff.

eigene Vorteile nutzen, und es werden Wettbewerbsverzerrungen vermieden.⁷⁵⁷ Letzteres erscheint jedoch fragwürdig, da wirtschaftlich tätige Tochtergesellschaften einer *Charity* ihre Steuerpflicht dadurch umgehen können, dass sie ihren Gewinn an die gemeinnützige Muttergesellschaft spenden.⁷⁵⁸ Für diese stellen solche Ausschüttungen Einnahmen aus Vermögensverwaltung dar und sind regelmäßig steuerfrei.⁷⁵⁹ Dieser Aspekt wird an späterer Stelle eingehend vertieft.⁷⁶⁰

Die Gewinne dürfen auch ohne steuerliche Nachteile frei zur Bildung von Rücklagen verwendet werden, allerdings müssen diese aufgrund des prinzipiellen Zweckförderungsgebotes sachlich gerechtfertigt sein und dürfen das im Einzelfall notwendige Maß nicht überschreiten.⁷⁶¹ Die Entscheidung zur Rücklagenbildung muss ausdrücklich getroffen werden. Wird es versäumt, angefallene Mittel zu investieren oder für den gemeinnützigen Zweck zu verwenden, liegt darin ein *breach of Trust* und es drohen steuerrechtliche Konsequenzen.⁷⁶² Es bedarf einer schriftlich fixierten Darlegung der Gründe für die Rücklagenbildung, die angestrebte Höhe, die Art und Weise der Etablierung und eine ständige interne Überwachung der Notwendigkeit und Ausgestaltung.⁷⁶³ Rücklagen werden in der Regel kurz- und mittelfristig benötigt, was bei ihrer Anlage berücksichtigt werden muss. Ob die Voraussetzungen eingehalten sind, entscheidet die *Charity Commission* anhand des *Annual Report* (*Sec. 45 Charities Act 1993*) – zur Not kann sie auch eingreifend tätig werden. Gleiches gilt für die grundsätzliche Freiheit der *trustees*, Kapital gewinnbringend anzulegen, um den entstehenden Überschuss dem *charitable purpose* zukommen zu lassen (*Investment*). Hierbei haben die *trustees* lediglich die generelle *duty of care* im Umgang mit *Trust*-Kapital zu beachten, haben aber ansonsten große Entscheidungsfreiheiten die Art und Dauer der Vermögensanlage betreffend. Grundsätzlich muss aber die Kapitalanlage mit den Zielen der Organisation vereinbar sein und es sollte eine gewisse Diversifikation der Anlagen zur Risikoeinschränkung angestrebt werden. Nur äußerst spekulative Investments werden durch die *Charity Commission* beanstandet.⁷⁶⁴ Hierzu gehören teilweise Darlehen, die bei entsprechender Verzinsung zwar als Investment erlaubt sind, jedoch nur sofern eine ausreichende Sicherheit geboten wurde. Das Ausreichen von Darlehen ist eine oft gewählte Möglichkeit zur Gründung oder zum Ausbau von Tochterunternehmen zur Gewinnerzielung

⁷⁵⁷ *Brauch*, Die charitable company im englischen Recht, S. 59.

⁷⁵⁸ *Cutbill/Sturm*, in: Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, S. 855 Rz. 86 a.E.

⁷⁵⁹ *Cutbill/Sturm*, in: Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, S. 878, Rz. 159.

⁷⁶⁰ Vgl. unten, S. 283 ff.

⁷⁶¹ *Brauch*, Die charitable company im englischen Recht, S. 60.

⁷⁶² *Re Hay's Settlement Trusts* [1982] 1 W.L.R. 202.

⁷⁶³ *Charity Commission Guidance*, CC 19 „Charities and reserves“.

⁷⁶⁴ *Luxton*, The Law of Charities, Rz. 16.38.

(*trading subsidiaries*⁷⁶⁵). Grundsätzlich untersagt und nur im Einzelfall in Absprache mit der *Commission* erlaubt sind spekulative Options-, Derivat- und Swapgeschäfte.⁷⁶⁶ Risikoreiche Geschäfte mit dem Grundkapital der gemeinnützigen Organisation sollen also grundsätzlich nicht erfolgen und sind zumindest einzelfallentscheidungsbedürftig.

Auch im englischen Recht gelten ein Ausschließlichkeitsgrundsatz⁷⁶⁷ und ein damit zusammenhängendes grundsätzliches Aufteilungsverbot. Die Organisation muss und darf ausschließlich anerkannt gemeinnützige Zwecke verfolgen, wobei nicht jede einzelne Handlung für sich genommen gemeinnützig sein muss. So schadet beispielsweise ein Speisenverkauf auf einer Informationsveranstaltung über die Gefahren des Klimawandels nicht der die Umwelt schützenden *Charity*. Verfolgt eine Organisation aber neben dem gemeinnützigen auch einen nicht gemeinnützigen Zweck, kann dies der Rechtsprechung zufolge zu einer Verweigerung des *Charity*-Status führen.⁷⁶⁸ Unschädlich ist eine solche Zweckverfolgung nur, wenn sie ausschließlich nebensächlich verfolgt wird (sog. *ancillary purposes*).⁷⁶⁹ Ebenso wie das Gewinnausschüttungsverbot außerhalb der gemeinnützigen Zwecke wird so der Verwässerung der gemeinnützigen Ausrichtung durch die Einflussnahme von Privatinteressen entgegengewirkt. Es werden Abgrenzungsschwierigkeiten und Probleme bei der Besteuerung vermieden. Die Gerichte waren allerdings oft bereit, die Organisationen im Einzelfall in einen gemeinnützigen und einen nicht gemeinnützigen Teil aufzutrennen, sofern satzungsmäßig gesonderte Vermögensmassen angelegt waren.⁷⁷⁰

Politische Zweckverfolgungen sind *Charities* verwehrt, solange es sich nicht um ein überparteiliches Engagement handelt, das der Durchsetzung der eigenen gemeinnützigen Zwecke dient und nicht auf eine konkrete Gesetzesänderung hinwirkt.⁷⁷¹ Beispielsweise ist die Förderung der politischen Bildung im Allgemeinen ein zulässiges Ziel.⁷⁷² Hingegen sind die Unterstützung von einzelnen Parteien und die Einflussnahme auf die Gesetzgebung untersagt.⁷⁷³ Grund hierfür ist, dass die Gerichte auf diesem Wege nicht mitbestimmen

⁷⁶⁵ Näher zu *trading subsidiaries* unten, S. 276 ff.

⁷⁶⁶ Dass es auch Ausnahmen dieser Regel gibt zeigen beispielsweise die Rechtssachen *Trustees of the British Museum v Attorney-General* [1984] 1 W.L.R. 418 und *Hazell v Hammersmith and Fulham LBC* [1992] 2 A.C. 1.

⁷⁶⁷ Nach Sec. 1 (1) (a) Charities Act 2006 darf eine Charity nur zur gemeinnützigen Zweckverfolgung errichtet worden sein ("...is established for charitable purposes only...").

⁷⁶⁸ Hierzu ausführlich *Chesterman*, Charities, Trusts and Social Welfare, S. 188 ff.

⁷⁶⁹ *Re McGovern v A-G* [1981] 3 All E.R. 493.

⁷⁷⁰ Vgl. *Re Coxen* [1948] Ch 747; *Luxton*, The Law of Charities, Rz. 6.28.

⁷⁷¹ *Picarda*, The Law and Practice Relating to Charities, S. 167 ff.

⁷⁷² *Re Attorney General v Ross* [1986] 1 W.L.R. 252, 263 (Scott J).

⁷⁷³ *Luxton*, The Law of Charities, Rz. 7.02 ff.; *Cutbill/Sturm*, in: Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, S. 855 Rz. 87. Aus der Rechtsprechung *Re Baldry v Feintuck* [1972] 2 All E.R. 81; *Re Attorney General v Ross* [1985] 3 All ER 334.

sollen, welche politischen Bewegungen dem Allgemeinwohl dienen und dementsprechend die Souveränität des Volkes und die Gewaltenteilung achten.⁷⁷⁴

Dass *trustees* und sonstige in vergleichbaren Positionen Tätige ihre aufgebrachte Zeit und ihr Fachwissen im Grundsatz unentgeltlich erbringen, ist einer der den englischen Gemeinnützigkeitssektor prägenden Charakteristika,⁷⁷⁵ der einen tragenden Grund für das gesellschaftliche Vertrauen in diese Organisationen darstellt. Unabhängig davon werden ihnen jedoch häufig ihre Aufwendungen ersetzt oder erbrachte sonstige Dienstleistungen bezahlt. Eine Entlohnung für ihre Eigenschaft als *trustee* oder *director* stellt hingegen die Ausnahme dar, die zum Wohle der Organisation (z.B. weil nur so Spitzenkräfte für Führungspositionen angeworben werden können) entweder im *governing document* ausgewiesen oder vor der ersten Zahlung durch die *Charity Commission* angeordnet worden sein muss. Durch *Sec. 36 Charities Act 2006* wurde der *Charities Act 1993* um die *Sec. 73A* und *B* ergänzt, die eine etwaige Vergütung erstmals rechtsverbindlich ausgestalten. Danach bemisst sich die Höchstgrenze der Vergütung an einer den konkreten Umständen entsprechenden angemessenen Bezahlung für die konkreten Dienste der bestimmten Person. Die Vergütung ist der *Commission* im jährlichen Bericht mitzuteilen.⁷⁷⁶

II. Einzelsteuergesetzliche Vergünstigungen

1. Überblick

Wird eine Organisation auch von der Finanzverwaltung (*His/Her Majesty's Revenue and Customs, HMRC*) als *Charity* anerkannt und eingetragen,⁷⁷⁷ sind hiermit eine Reihe von steuerlichen Vergünstigungen verbunden.⁷⁷⁸ Die Prüfung der Steuervergünstigungsberechtigung obliegt alleine der Finanzverwaltung. Wie bereits erwähnt, hat eine Eintragung einer Organisation durch die *Charity Commission* im *register of Charities* nach *Sec. 3 Cha-*

⁷⁷⁴ Re *Bowman v Secular Society Ltd.* [1917] AC 406 (HL); Brauch, Die charitable company im englischen Recht, S. 61 f.

⁷⁷⁵ *Cutbill/Drew*, in: Tolleys Charities Manual, S. 2B-01; Charity Commission Report 2008/2009, S. 3: „The principle of voluntary trusteeship remains central to the ethos of the Charity sector“.

⁷⁷⁶ Vgl. Charity Commission Guide (CC 11) „Trustee payments and expenses“.

⁷⁷⁷ An dieser Stelle geht es nicht um die Eintragung im Register der *Charity Commission*. Dieses ist unabhängig vom Register der Finanzverwaltung (*HMRC*), in welchem Organisationen als *Charities for tax purposes* eingetragen werden. Dies ist für den Status als *Charity* nicht konstitutiv. Seit den Änderungen durch den *Finance Act 2010* ist aber die Eintragung bei der *Charity Commission* Voraussetzung zur Anerkennung als *Charity*, vgl. unten, S. 229 f.

⁷⁷⁸ Zur historischen Entwicklung der einzelnen Steuervorteile vgl. *Chesterman*, Charities, Trusts and Social Welfare, S. 230 ff.

rities Act 1993 jedoch eine starke Indizwirkung dafür, dass die betreffende Organisation steuerbegünstigte Zwecke verfolgt. Die Nichtgewährung der steuerlichen Vergünstigungen an eine *registered Charity* bedarf eines erhöhten Begründungsaufwands. Die *HMRC* als maßgebliche Steuerbehörde kann unterdessen auch Organisationen zum Zwecke der Steuerbegünstigung zur *Charity* erheben, wenn diese nicht bei der *Charity Commission* eingetragen sind. Dies gilt für freiwillig nicht eingetragene nicht eintragungspflichtige Einrichtungen und sogar für solche, bei denen die Entscheidung der *Charity Commission* ausdrücklich entgegensteht.⁷⁷⁹ Die Finanzverwaltung bleibt demnach grundsätzlich in ihrer Entscheidung unabhängig. Sie kann Organisationen, die nach Ansicht der *Commission* nicht den Status einer *Charity* erlangen konnten, dennoch steuerrechtlich wie eine solche nach eigenem Ermessen privilegieren. Da ausländische gemeinnützige Organisationen nicht bei der *Charity Commission* eingetragen werden können, ist für sie die *HMRC* die einzige und ausschlaggebende Institution.

Wie im deutschen Gemeinnützigkeitsrecht auch, gibt es Steuererleichterungen für die *Charity* selbst in direkter Weise, aber auch solche für Zuwendungen an *Charities* durch Dritte.⁷⁸⁰ Auch im englischen Recht gibt es keine generelle Ausnahme von gemeinnützigen Organisationen insgesamt von der Steuerpflicht.⁷⁸¹ Die steuerlichen Vergünstigungen sind in den verschiedenen Einzelsteuergesetzen geregelt, welche jedoch zumeist durch ein umfangreiches *case law* weiterentwickelt und ausgelegt wurden. Die maßgeblichen Steuergesetze sind

- der *Income and Corporation Taxes Act 1988 (ICTA)* für die Besteuerung von natürlichen Personen und Körperschaften,
- der *Value Added Tax Act 1994 (VATA)* für die Umsatzsteuer,
- der *Inheritance Tax Act 1984 (IHTA)* im Rahmen der Schenkungs- und Erbschaftsteuer und
- der *Taxation of Chargeable Gains Act 1992 (TCGA)* für Veräußerungsgewinne.

Im *Taxes Management Act 1970 (TMA)* ist das Verfahren hinsichtlich der Veranlagung, der Erhebung und etwaiger Rechtsbehelfe niedergelegt.

Ahnlich wie im deutschen Recht lässt sich die Tätigkeit einer *Charity* auch in England in vier Sphären gliedern, die den Kategorien ideelle Sphäre, Vermögensverwaltung, wirt-

⁷⁷⁹ Vgl. *Richter/Sturm*, IBW Nr. 7, 2005, Fach 5 Gruppe 2, S. 409 (410 f.); *Warburton*, *Tudor on Charities*, Rz. 1-031; *Re Murawski Will Trusts* [1971] 1 W.L.R. 707.

⁷⁸⁰ *Chesterman*, *Charities, Trusts and Social Welfare*, S. 240.

⁷⁸¹ *Warburton*, *Tudor on Charities*, Rz. 8-001.

schaftlicher Geschäftsbetrieb und Zweckbetrieb zumindest vergleichbar sind.⁷⁸² Die Steuerbefreiungen der Einzelsteuergesetze gelten nicht für den ausschließlich wirtschaftlichen Tätigkeitsbereich, der nicht der unmittelbaren Zweckverfolgung dient.

Die *Charity* als ein rechtsformunabhängiger Status wie der der Gemeinnützigkeit nach §§ 51 ff. AO, wird entsprechend ihrer Organisationsform besteuert. Das Einkommen eines *Trust* stellt Einkommen des *trustee* dar und unterfällt somit der Einkommensteuer (*Income Tax*). Daneben unterliegt der *Trust* zusätzlich der Kapitalzuwachs- oder Kapitalgewinnsteuer (*capital gains tax*). Die gemeinnützigen *companies* und *incorporated organisations* fallen hingegen unter die Körperschaftsteuer (*Corporation Tax*). Nach *Sec. 9 (1), (3) ICTA 1988* gelten für die Einkommen- und Körperschaftsteuer die gleichen Grundsätze.

2. Körperschaft- und Einkommensteuer

Welche Einkünfte die Bemessungsgrundlage zur Ermittlung der Körperschaft- und Einkommensteuerschuld bilden, ergibt sich nach *Sec. 1 (1) ICTA 1988* aus den *Schedules A bis F* am Ende des *Part I* des *ICTA 1988*. Demzufolge unterliegen grundsätzlich Einnahmen aus Rentenzahlungen, der Forstwirtschaft, Miete, Pacht und sonstige Gewinne aus Grundvermögen der Körperschaftsteuer. Ebenso besteuert werden Gewinne aus unternehmerischer Tätigkeit (*trade*), wobei mangels Definition hier eine gewisse Unsicherheit herrscht, was genau alles hierunter fällt.⁷⁸³ Gleichfalls besteuert werden Zinserträge und Gewinne aus sonstigen regelmäßigen Zahlungen. Außerdem müssen Dividenden und Ausschüttungen anderer Gesellschaften versteuert werden.⁷⁸⁴

Befreiungen von der Körperschaftsteuer⁷⁸⁵ für *charitable companies* finden sich in *Sec. 505 (1) ICTA 1988*. Insbesondere die oben aufgezählten Steuern für Grundvermögenserträge (*Schedule A*), Zinserträge und sonstige regelmäßige Zahlungen (*Schedule D*) werden nicht geschuldet. Der letztgenannte Fall beinhaltet auch Spenden in Form regelmäßiger Zuwendungen, was für *Charities* eine wichtige Einnahmequelle darstellt. Diese Steuerprivilegierung entfällt jedoch, sofern dem Spender ein nicht nur unerheblicher Vorteil im Sinne einer Gegenleistung gewährt wird.⁷⁸⁶ Schließlich sind Dividenden und Ausschüttungserträge (*Schedule F*) steuerbefreit. Die Steuerpflicht für unternehmerische Tätigkeiten entfällt

⁷⁸² *Cutbill/Sturm*, in: Richter/Wachter (Hrsg.), Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, S. 869 Rz. 128; näher dazu unten, S. 192 ff.

⁷⁸³ *Brauch*, Die charitable company im englischen Recht, S. 240.

⁷⁸⁴ Vgl. zum ganzen *Brauch*, Die charitable company im englischen Recht, S. 239 ff.

⁷⁸⁵ Diese sind parallel zur Einkommensteuer ausgestaltet, vgl. oben und *Sec. 9 (4) ICTA 1988*.

⁷⁸⁶ *Re IRC v. National Book League* [1957] Ch. 488.

im Rahmen der Regelungen für sog. Primärzweckgewerbe (*primary purpose trade*).⁷⁸⁷ Alle darüber hinausgehenden unternehmerischen Betätigungen sind grundsätzlich steuerpflichtig, *Case I Schedule D ICTA 1988*.⁷⁸⁸ Das englische Recht beschränkt somit die von ihm gewährten Steuerprivilegien auf die Verwaltung von Vermögen, die Primärzweckgewerbe und den ideellen Bereich der *Charity*, wirtschaftliche Betriebe hingegen unterliegen der regelmäßigen Besteuerung. Allerdings bietet sich für weitergehende wirtschaftliche unternehmerische Tätigkeiten die Möglichkeit an, Tochtergesellschaften zu gründen, welche ihre Gewinne steuerfrei im Rahmen sogenannter *Gift-Aids* an die Mutter-*Charity* weitergeben können.⁷⁸⁹

Allen Steuerbefreiungen liegt die Prämisse zugrunde, dass die erzielten Gewinne für den *charitable purpose* verwendet werden.⁷⁹⁰ Es gibt jedoch keinen Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung, sodass auch eine Rücklagenbildung möglich ist, sofern diese bei der späteren Verwendung dem gemeinnützigen Zweck zugute kommen.⁷⁹¹ Da der Begründungs- und Darlegungsaufwand für die (betragsmäßig unbeschränkte) Rücklagenbildung relativ hoch ist, werden die Organisationen jedoch faktisch zur zeitnahen Mittelverwendung angehalten.

3. Umsatzsteuer

Gemäß *Sec. 4 Value Added Tax Act (VATA) 1994*, bei dem es sich im Grundsatz um harmonisiertes Recht handelt, löst jede Veräußerung von Gütern und jegliche Erbringung von Dienstleistungen im Rahmen einer unternehmerischen Tätigkeit („... of any business...“) im Vereinigten Königreich die Umsatzsteuerpflicht aus. Zwar ist der Begriff „business“ weder durch den Gesetzgeber, noch durch die Rechtsprechung hinreichend definiert,⁷⁹² jedoch gelten für *Charities* ohnehin (nicht harmonisierte) Sonderregelungen: Zum einen hat die Rechtsprechung bestimmte Tätigkeiten von *Charities* ausdrücklich als nicht

⁷⁸⁷ Vgl. hierzu weiter unten, S. 192 ff.

⁷⁸⁸ Eine weitere, nicht normierte Ausnahme stellen Wohltätigkeitsveranstaltungen dar, vgl. *Re British Legion, Peterhead Branch, Remembrance and Welcome Home Fund v. IRC* [1953] 35 T.C. 509 (514); *Inland Revenue, Trading by Charities*, para 6.2 ff.

⁷⁸⁹ Diese Möglichkeit wird von der *Charity Commission* ausdrücklich empfohlen: *Charity Commission*, „CC 35: Charities and Trading“, 07/2001, para 39 – ersetzt durch die Publikation „CC 35: Trustees, trading and tax“, 04/2007; Vgl. auch *Inland Revenue, Trading by Charities*, paras 11.1 ff.; dazu weiter unten, S. 245 ff.

⁷⁹⁰ *Chesterman, Charities, Trusts and Social Welfare*, S. 241; *Edwards/Stockwell, Trusts and Equity*, S. 196; *IRC v. Educational Grants Association Ltd* [1967] Ch. 993 (322).

⁷⁹¹ *Re IRC v. Helen Slater Charitable Trust Ltd.* [1982] Ch. 49 (59).

⁷⁹² Vgl. Burgess/Chamberlain/McLean, in: *Tolleys Charities Manual*, S. 11-09; Brauch, *Die charitable company im englischen Recht*, S. 253; *Re Customs and Excise Comrs v Lord Fisher* [1981] STC 238.

gewerblich anerkannt, sog. *non-business activities*.⁷⁹³ Dies sind Leistungen mit überwiegend unentgeltlichem Charakter, das heißt eine etwaige Gegenleistung darf die entstandenen Kosten nicht decken.⁷⁹⁴ Gleiches gilt, wenn die Zahlung der Gegenleistung eher ein Spendenverhältnis charakterisiert.⁷⁹⁵ Zum anderen sind nach *Sec. 31 (1) VATA 1994* in Verbindung mit dem *Schedule 9* bestimmte Tätigkeiten ausgenommen, sogenannte *exempt supplies*. Hierunter fallen beispielsweise Einnahmen aus Lotterien, Ausbildungs- und Unterrichtsleistungen, sofern die Gewinne in die Verbesserung der Ausbildungsdienstleistung fließen, Eintrittsgelder für Sportveranstaltungen und sonstigen Wohltätigkeitsveranstaltungen, oder Einnahmen aus Fürsorgedienstleistungen für alte, kranke oder behinderte Menschen, sofern auch hier keine Gewinnerzielungsabsicht im Vordergrund steht.⁷⁹⁶ Unabhängig davon besteht Einigkeit, dass unentgeltliche Leistungen nie gewerblich im Sinne des *Sec. 4 VATA 1994* sind – zumal bei ihnen eine Bemessungsgrundlage ohnehin fehlt. Alle anderen Einnahmen sind umsatzsteuerpflichtig, sofern der Gesamtumsatz im Jahr 55.000 Pfund überschreitet, *Sec. 1 (1) (a) Schedule 1 VATA 1994*.⁷⁹⁷

4. Kapitalertragsteuer

Nach *Sec. 1 (1), Sec. 4 (1) Taxation of Chargeable Gains Act (TCGA) 1992*, wird ein durch die Veräußerung von Vermögenswerten erzielter Gewinn dem Eingangsteuersatz der Einkommensteuer im Rahmen einer Kapitalzuwachsteuer oder Veräußerungsgewinnsteuer unterworfen. Nach *Sec. 1 (2) TCGA 1992* unterliegen solche Einkünfte von körperschaftsteuerpflichtigen Kapitalgesellschaften jedoch dem höheren Steuersatz der Körperschaftsteuer, vgl. *Sec. 6 (3) ICTA 1988*. Die Berechnung der zu entrichtenden Steuer richtet sich nach *Part II – VII TCGA 1992*, sodass Verluste und Gewinne verschiedener Gesellschaften miteinander verrechnet werden können.⁷⁹⁸ Der Freibetrag nach *Sec. 3 (2) TCGA 1992* in Höhe von 5.500 Pfund kommt gemäß *Sec. 3 (1) TCGA 1992* nur natürlichen Personen zugute.

⁷⁹³ Die HMRC hat hierzu im Mai 2004 in einer Informationsbroschüre einen *business test* für *Charities* entwickelt, HMRC VAT Leaflet 701/1.

⁷⁹⁴ *Re Whitechapel Art Gallery v. Customs and Excise Commissioners* [1986] 1 C.M.L.R. 79; *Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs v Royal Society for the Prevention of Cruelty to Animals, RSPCA (Properties) Limited* [2006] E.W.H.C. 422.

⁷⁹⁵ *Apple and Pear Development Council v. Customs and Excise Commissioners* [1988].

⁷⁹⁶ Vgl. *Schedule 9* zu *Sec. 4 (1) VATA 1994* und *Cutbill/Sturm*, in: Richter/Wachter (Hrsg.), *Handbuch des internationalen Stiftungsrechts*, S. 875 Rz. 151.

⁷⁹⁷ Da auch an dieser Stelle nur ein Überblick gewährt werden soll, wird auf Besonderheiten des Umsatzsteuerrechts wie bspw. den *zero-rated supplies* nicht eingegangen. Vgl. hierzu *Sec. 30 VATA 1994* und *Brauch*, Die charitable company im englischen Recht, S. 256 f., *Wareham/Dolton*, *Tolley's Value Added Tax*, S. 4.

⁷⁹⁸ *Sec. 8 (1) (a) TCGA 1992*.

Wird eine Organisation nach den oben aufgezeigten Kriterien als *Charity* veranlagt, ist sie unabhängig von ihrer Rechtsform vollständig von der *capital gains tax* befreit, sofern sie die gewonnenen Zuwächse für den *charitable purpose* verwendet, *Sec. 256 (1) TCGA 1992*.⁷⁹⁹

5. Steuerliche Vergünstigungen für Spenden

Das englische Recht sieht im Grundsatz zwei unterschiedliche Möglichkeiten der Spende von Einzelpersonen an eine *Charity* vor: Die Einzelspende im Rahmen des *Gift Aid Schemes* und die Spende nach dem *Payroll Deduction Scheme*.

a. Gift Aid

Bei einer Zuwendung im Rahmen des sog. *Gift Aid Scheme* zahlt die zuwendende natürliche Person⁸⁰⁰ den Spendenbetrag an die *Charity* und bestätigt dieser, dass die Zuwendung nach den Regeln des *Gift Aid Scheme* behandelt werden soll, sog. „*qualifying donation*“.⁸⁰¹ Einen Mindestbetrag wie ihn noch *Sec. 25 (2) (g) Finance Act 1990* in Höhe von £ 600 forderte, gibt es augenblicklich nicht mehr. Die Geldzuwendung wird zunächst mittels einer Fiktion so behandelt, als sei davon bereits Einkommensteuer in Höhe der Basisrate der Einkommensteuer⁸⁰² einbehalten worden, welche sich die *Charity* sodann wie folgt zurück-erstatten lassen kann, *Sec. 25 (6) Finance Act 1990*: Nach *Sec. 348 (1) (d) ICTA 1988*, *Sec. 414 (2) Income Tax Act 2007* wird die Spende so behandelt, als sei sie vom Empfänger (der *Charity*) entrichtet und mit Einkommensteuer belegt worden. Da derartige Zuwendungen und Einnahmen nach *Case III* des *Schedule D* des *ICTA 1988* jedoch für *Charities* steuerbefreit sind, sofern damit ein *charitable purpose* verfolgt wird, kann die *Charity* die (fiktiv) entrichtete Steuer zurückfordern.⁸⁰³ Sie kann jedoch unabhängig davon, ob der Spender einem höheren Einkommensteuersatz unterfällt, immer nur den mittleren Steuersatz zurück-

⁷⁹⁹ *Austin*, in: *Tolleys Charities Manual*, S. 8-06 ff.

⁸⁰⁰ Es sind die Besonderheiten und Höchstgrenzen für im Gegenzug von der *Charity* gewährte Vorteile zu beachten, *Sec. 25 (2) (e), (5A) Finance Act 1990*.

⁸⁰¹ Siehe *Luxton*, *The Law of Charities*, Rz. 19.14; 19.18 ; *Mock*, Reformbedarf im Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, S. 38 ff. Zum Ganzen auch *Craigmyle*, *Charitable Giving and Taxation*, Ch. 3.

⁸⁰² Vgl. *Sec. 25 (7) – (9) Finance Act 1990*. Beispielsweise 2010 betrug die basic rate 20 v.H., vgl. *Sec. 1 (2) (a) Finance Act 2010*.

⁸⁰³ Die Spendensteuervergünstigung kommt demnach nicht (nur) dem Spender, sondern auch der Empfängerorganisation zugute, *Fries*, in: *Hopt/Reuter* (Hrsg.), *Stiftungsrecht in Europa*, S. 374; näher dazu *Luxton*, *The Law of Charities*, Rz. 19.12 ff.; *Mock*, Reformbedarf im Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, S. 39 ff.; *Cutbill/Sturm*, in: *Richter/Wachter* (Hrsg.), *Handbuch des internationalen Stiftungsrechts*, S. 877 Rz. 158.

fordern. Bis einschließlich 2011 können *Charities*, obwohl der mittlere Steuersatz von 22 auf 20 v.H. gesenkt wurde, aber noch 22 v.H. geltend machen.⁸⁰⁴ Den ggf. vorhandenen Differenzbetrag zwischen diesem und dem tatsächlichen Mehr an angefallener Steuerlast (sofern der Spender dem höheren Steuersatz unterfällt) kann der Spender wiederum geltend machen.⁸⁰⁵ Unterfällt beispielsweise der Spender dem höheren Steuersatz von 40 v.H. nach *Sec. 1 (2) (b) Finance Act 2010* und spendet einer *Charity* £10.000, so wird dieser Betrag so behandelt, als seien hiervon £4.000 bereits gezahlte Steuern. Die *Charity* kann sodann 22 v.H., also £2.200, steuerlich geltend machen.. Der Spender kann in diesem Fall £1.800 in seiner Steuererklärung mindernd geltend machen.⁸⁰⁶ Diese Möglichkeit schafft dementsprechend Anreize zur Geldspende. Die *Charity* erhält im gewählten Beispiel faktisch £12.200.

Damit es bei der Steuerbefreiung bleibt, darf dem Spender keine Gegenleistung zukommen; es darf auch kein Rückzahlungsanspruch bestehen.⁸⁰⁷ Der *Gift Aid Scheme* umfasst auch die Regeln zum im Jahre 2000 abgeschafften *Deed of Covenant*. Hierbei verpflichtete sich der Spender unkündbar über mindestens drei Jahre zu einer jährlichen Zahlung. Steuerrechtlich wurden derartige Zuwendungen wie oben beschrieben behandelt.

b. Payroll Deduction Scheme

Die Spendenmöglichkeit im Rahmen des *Payroll Deduction Scheme* soll einer breiten Schicht der Bevölkerung eine einfache Möglichkeit bieten, gemeinnützige Organisationen zu unterstützen. Sofern ein Arbeitnehmer möchte, kann er seinen Arbeitgeber bitten, einen bestimmten Betrag (bis zu £1.200 im Jahr) für eine oder mehrere *Charities* einzubehalten. Der Arbeitgeber führt diese Beträge dann an die sog. *approved agents* ab, welche dann die entsprechenden Zahlungen in die Wege leiten, *Sec. 202 (1), (5) und (7) ICTA 1988*. Der Arbeitnehmer kann seinen auf diesem Wege gespendeten Betrag steuerlich absetzen, *Sec. 202 (2) ICTA 1988*.⁸⁰⁸

⁸⁰⁴ So festgelegt vom *Chancellor of Exchequer* in seinem Budget 2008, vgl. darin Punkt 5.50 (S. 87). Da Zuwendungen im Rahmen des *Gift Aid Schemes* einen Großteil der Einnahmen von *Charities* darstellen, soll diese Übergangsregelung den Organisationen Zeit geben, sich auf geringere Einnahmen in diesem Bereich einzustellen; vgl. *Edwards/Stockwell*, *Trusts and Equity*, S. 197.

⁸⁰⁵ *Sec. 25 (9A) Finance Act 1990*, *Cutbill/Sturm*, in: *Richter/Wachter* (Hrsg.), *Handbuch des internationalen Stiftungsrechts*, S. 877, Rz. 158.

⁸⁰⁶ Dazu *Mock*, *Reformbedarf im Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht*, S. 44; siehe auch *Tiley*, *Revenue Law*, S. 1001.

⁸⁰⁷ Vgl. hierzu und insbesondere zur Unterscheidung zwischen dem *gross-convenant* und dem *net-convenant*: *Cairns*, *Charities: Law and Practice*, S. 134; *Ray/Stary/Costello/de Voil*, *Charities: Practical Tax Planning*, 7-10 ff.; *Brauch*, *Die charitable company im englischen Recht*, S. 246 f.

⁸⁰⁸ Zum Ganzen siehe *Cracknell, et al.* (Hrsg.), *Charities – The Law and the Practice*, N 69 B/1. – N 80.

Für Spenden von Einzelgewerbetreibenden, *trusts* und Personengesellschaften bestehen grundsätzlich keine Besonderheiten. Erfolgt die Spende aus dem zu versteuernden Gewinn, reduziert sich die Bemessungsgrundlage der Steuerschuld um den gespendeten Betrag, *Sec. 338 (1), (2) (b), (3) (a), (5) (b) ICTA 1988*. Die Spende stellt eine *business expenditure* im Sinne von *Sec. 577 (9) ICTA 1988* dar – es gibt keine Möglichkeit des Spendenvortrags.⁸⁰⁹ Die *Charity* kann sich wiederum nach *Sec. 505 (1) (c) (ii) ICTA 1988* bis zur mittleren Steuerstufe erstatten lassen.⁸¹⁰ Für Spenden von Gesellschaften gelten die unten beschriebenen Eigenheiten.⁸¹¹ Sämtliche Steuervergünstigungen für Spenden gelten auch im Zusammenhang mit Spenden an Organisationen im europäischen Ausland.⁸¹²

6. Erbschaft- und Schenkungsteuer

Zuwendungen von Todes wegen und bestimmte Schenkungen unter Lebenden werden gemäß dem *Inheritance Tax Act (ITA) 1984* besteuert. Gemäß *Sec. 23 (1) ITA 1984* sind Zuwendungen an *Charities* von dieser Besteuerung grundsätzlich ausgenommen.⁸¹³ Allerdings müssen die Vorgaben aus *Sec. 23 (2) – (6) ITA 1984* eingehalten werden. Im Vordergrund dieser Regelungen steht die Sicherung einer tatsächlich dem Gemeinwohl dienenden Verwendung der Zuwendungen. Dementsprechend darf die Zuwendung nicht erst nach einer bestimmten Frist wirksam werden, unter einer aufschiebenden Bedingung stehen, bzw. einen Widerrufsvorbehalt beinhalten.⁸¹⁴ Ebenso schädlich sind befristete oder auflösend bedingte Zuwendungen (*Sec. 23 (3) ITA 1984*). Darüber hinaus steht es der Steuerbefreiung entgegen, wenn sich der Schenker ein Wohn- oder Mietrecht zu Konditionen unter dem üblichen Marktpreis oder eine sonstige Gegenleistung vorbehält, *Sec. 23 (4) ITA 1984*. Diese Regelung dient allein dem Schutz der *Charity*. Nach *Sec. 23 (5) ITA 1984* muss die Zuwendung eindeutig zweckgebunden erfolgen, damit sie ausschließlich dem *charitable purpose* zugute kommen kann.

Interessant scheint die verschränkende Inanspruchnahme von *Inheritance Tax relief* und den Vergünstigungen einer Spende unter dem *Gift Aid scheme*, was an einem Beispiel⁸¹⁵

⁸⁰⁹ *Hutchinson v. Turner* [1950] 31 T.C. 495; *Bentleys Stokes & Lawless v. Beeson* [1952] 33 T.C. 491; *Kessler/Brown*, *The Taxation of Charities*, S. 469.

⁸¹⁰ *Cairns*, *Charities: Law and Practice*, S. 130; *Picarda*, *The Law and Practice Relating to Charities*, S. 751 f. Vgl. unten, S. 283 ff.

⁸¹¹ „Pay As You Earn (PAYE)“, dazu *Craigmyle*, *Charitable Giving and Taxation*, Ch. 13; *Cracknell, et al.* (Hrsg.), *Charities – The Law and the Practice*, N 9 A/1/B/4.

⁸¹² *Austin*, in: *Tolleys Charities Manual*, S. 8-12.

⁸¹³ Bedingung und Widerrufsvereinbarungen sind jedoch unschädlich, wenn sie auf 12 Monate ab Erklärungsabgabe zur Zuwendung begrenzt sind, vgl. *Sec. 23 (2) ITA 1984*.

⁸¹⁴ Angelehnt an *Austin*, in: *Tolleys Charities Manual*, S. 8-13.

dargestellt werden soll: Vererbt A dem B eine Geldsumme unter der Auflage diese einer *Charity* zu spenden, so wird die Zuwendung, sofern B dem Wunsch nachkommt, behandelt als sei sie direkt durch A erfolgt und ist entsprechend von der Erbschaftsteuer befreit. Gestaltet B seine Spende nach den Regeln des *Gift Aid Scheme*, kann die *Charity* zusätzlich die fiktiv einbehaltene Steuer in Höhe des Regelsatzes geltend machen, und B kann, sofern er der höheren Steuerklasse unterliegt, den Differenzbetrag nach dem oben (S. 189) beschriebenen Muster zurückverlangen.

Neben den genannten großen Gruppen an Steuervergünstigungen, gibt es in den verschiedenen Einzelsteuergesetzen weitere Ausnahmen für *Charities*. Beispielshalber seien hier noch die Privilegien für die *Stamp Duty*⁸¹⁶ oder die sogenannten *non-domestic rates* und *council rates* (Gemeindeabgaben für bestimmte Immobilien und Rechte an Grundstücken) erwähnt. *Charities* erhalten teilweise einen Grundsteuernachlass von 80 v. H.⁸¹⁷

III. Unternehmerische Betätigung und ihre steuerliche Behandlung

Neben den oben bereits genannten maßgeblichen steuerrechtlichen Grundlagen (*ICTA 1988 / VATA 1994 / IHTA 1984 / TCGA 1992 / TMA 1970*) und der sie ergänzenden *secondary legislation* in Form von *statutory instruments* (vergleichbar mit deutschen Verwaltungsverordnungen), spielt auch im Steuerrecht das *case law* in Großbritannien eine große Rolle. Darüber hinaus werden von der Finanzverwaltung ihre Auslegungsgrundsätze und – richtlinien veröffentlicht, sogenannte *statements of practice*, was die Auslegungspraktiken der Finanzverwaltung der Öffentlichkeit zugänglich macht. Eine eigene Steuer- oder Finanzgerichtsbarkeit gibt es jedoch nicht.⁸¹⁸

Ähnlich der deutschen Unterscheidung zwischen Vermögensverwaltung und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb differenziert das englische Recht zwischen *Investment* und *Trade*:

1. Investment

Eine *Charity* kann und muss ihr Vermögen für den *charitable purpose* verwenden. Um aber nicht ihre Ressourcen vollständig verbrauchen zu müssen, genügt es, das Kapital zu

⁸¹⁶ Sec. 65 (2) Finance Act 1963; Picarda, *The Law and Practice Relating to Charities*, S. 765.

⁸¹⁷ Sec. 43 (6) *Local Government Finance Act 1988*. Die verbleibenden 20 v. H. stehen im Ermessen der Steuerbehörde, Sec. 47 *Local Government Finance Act 1988*. Eingehend Burgess/McLean, in: *Tolley's Charities Manual*, Ch. 12 (Other Taxes); Brauch, *Die charitable company im englischen Recht*, S. 260 ff.

⁸¹⁸ Cutbill/Sturm, in: Richter/Wachter (Hrsg.), *Handbuch des internationalen Stiftungsrechts*, S. 869, Rz. 126.

investieren und den Zweck mit den daraus resultierenden Einnahmen zu fördern. Die Investition muss dabei als zentrales Kennzeichen eine sog. *charitable expenditure*⁸¹⁹ darstellen, d.h. sie muss nachweislich zur Förderung des gemeinnützigen Zwecks erfolgen. Sie muss nicht unmittelbar den *charitable purpose* verwirklichen. Ist eine Vermögensanlage offensichtlich spekulativ, wird sie beispielsweise nur zur Steuervermeidung erworben oder werden Verluste erzielt, stellt die Investition *non-charitable expenditure* im Sinne der *Sec. 543* des *Income Tax Act 2007* dar und führt zur Steuerpflicht.⁸²⁰ Die Einnahmen einer *charitable expenditure* sind, vergleichbar mit der deutschen Behandlung von rein vermögensverwaltenden Tätigkeiten, steuerbegünstigt. Das reine *investment* ist hierbei vom Handel (*trade*) abzugrenzen, da dieser zumindest teilweise besteuert wird. Mitunter kann die Abgrenzung Schwierigkeiten bereiten. Wurde unter „*to invest*“ früher nur der Eigentumserwerb von Anlagevermögen mit dem Ziel der Ertragserzielung verstanden,⁸²¹ ist nunmehr jeder Vermögenseinsatz mit Einnahmeerzielungsabsicht darunter zu subsumieren.⁸²² Der Handelnde oder im Fall eines *charitable trust* der *trustee* haben hierbei die *duty of care* zu beachten, wonach er die im Verkehr erforderliche Sorgfalt gemessen an seinem Fachwissen und Können an den Tag zu legen hat.⁸²³ Beispielsweise ist das Risiko durch die Wahl verschiedener Investitionsziele zu diversifizieren.⁸²⁴ Es handelt sich allerdings dann nicht mehr um Investment, wenn das Anlagegut beispielsweise in Form von Grundstücken, Wertgegenständen und -papieren, Derivaten oder Währungskäufen nur zum Zweck des späteren gewinnbringenden Verkaufs erworben wird. In diesem Fall greifen die Handelsbeschränkungen für *Charities* ein. Hiervon wiederum zu unterscheiden sind Anschaffungen für die unmittelbare Zweckverfolgung. Hierunter fallen Büromaterial, behindertengerechte PKW oder mitunter auch Grundstücke, wenn die *Charity* durch ihren Erwerb beispielsweise der Umwelt nützt.⁸²⁵

⁸¹⁹ Synonym verwandt werden die Begriffe „*approved charitable investment*“ oder „*qualifying investment*“.

⁸²⁰ *Lloyd/Walker*, Charities, Trading and the Law, S. 164. *Charity Commission Guide* „CC35: Trustees, trading and tax“, Abschnitt D12.

⁸²¹ *Re Wragg v. Palmer* [1919] 2 Ch 58.

⁸²² Zuerst in *Re Lilly's Will Trusts* [1948] 2 ALL ER 906; *Lloyd/Walker*, Charities, Trading and the Law, S. 159.

⁸²³ Sec. 1 (2), 2 and Schedule 1, para 1 Trustee Act 2000.

⁸²⁴ *McCurry*, Third Sector, 2011, Issue 659, 24 (25).

⁸²⁵ Vgl. zur Entwicklung und differenzierten Analyse *Cutbill*, in: *Tolleys Charities Manual*, Ch. 4 (Investment by Charities); *Luxton*, The Law of Charities, Rz. 16.01.

2. Trade

Betreibt eine *Charity* einen Handel mit Waren oder Dienstleistungen und ist mithin wirtschaftlich tätig, stehen dem sowohl Restriktionen seitens des *Charity Law*, als auch des *Tax Law* entgegen. Die folgenden Ausführungen sind vor dem Hintergrund zu sehen, dass ein normaler Handelsbetrieb einer *Charity*, welcher Profite erwirtschaftet, grundsätzlich der Körperschaft- oder Einkommensteuer unterfällt. Die Tatsache, dass mit dem Handel die gemeinnützigen Ziele verwirklicht werden, und dass hierfür Gelder akquiriert werden, ändert nichts an der Einordnung zum Handel. Deshalb ist es essentiell vorerst zu bestimmen, was genau einen „*trade*“ im englischen Rechtssinne darstellt.⁸²⁶ Darunter fällt prinzipiell jeder Verkauf von Gütern oder Grundeigentum, sowie die Erbringung von Dienstleistungen. Dennoch gibt es Ausnahmen, sodass es verallgemeinerungsfähige Kriterien anzulegen gilt. Die *Charity Commission* sieht in folgenden Faktoren Anhaltspunkte für einen besteuierungsfähigen „*trade*“:⁸²⁷

- ☐ die Anzahl und Häufigkeit von einschlägigen Rechtsgeschäften
- ☐ die Art der angebotenen Güter und Leistungen
- ☐ den Zweck der *Charity* im Rahmen der Güterbeschaffung
- ☐ die Möglichkeit die zu verkaufenden Güter selbst zu verwenden
- ☐ die Art und Weise der Verkaufsgeschäfte
- ☐ die Gewinnorientierung

Folgende Kriterien hingegen sprechen gegen das Vorliegen eines Handelsgewerbes, so dass dessen Einkünfte nicht als entsprechender Profit einzustufen ist. Die Problematik der Steuerbelastung und Steuerbefreiung stellt sich erst gar nicht:

- ☐ der Verkauf oder die Vermietung von dafür gespendeten Gütern oder Grundeigentum (sog. *zero-rated sales*⁸²⁸ im Sinne der Umsatzsteuer⁸²⁹),

⁸²⁶ Das Gesetz enthält nur folgende nichtssagende Zirkelschluss-Definition in Sec. 832 ICTA 1988: „*trade*“ includes every trade, manufacture, adventure or concern in the nature of trade“. Zur Auslegung bspw. *Re Coman v Governors of Rotunda Hospital*, Dublin [1921] 1 A.C. 1 und *Barry v Cordy* [1946] 2 All E.R. 396.

⁸²⁷ Abschnitt C 1 in *Charities Commission*: “CC 35: Trustees, trading and tax”; die Definition basiert auf umfassenden *case-law* und einer 1955 seitens der Steuerverwaltung veröffentlichten Leitlinie (*Royal Commission on the Taxation of Profits and Income Final Report*, Cmd, 9497, London); siehe auch *Luxton*, *The Law of Charities*, Rz. 20.05; *Dawson*, in *Dunn* (Hrsg.), *The Voluntary Sector, the State and the Law*, S. 177 (179); *Framjee*, *International Journal of Not-for-Profit Law*, 2009, Vol. 11, 53.

⁸²⁸ Es sind die *zero-rated events* von den umsatzsteuerbefreiten (*exempted*) *events* zu unterscheiden. So ist der Verkauf von gespendeten Gütern mit 0% USt belegt, Einkünfte aus *fund-raising-events* hingegen befreit, vgl. *Schedule 9, group 12 VATA 1994*.

⁸²⁹ Siehe Sec. 30 VATA 1994 i.V.m. *Schedule 8, group 15* “Charities, etc.”.

- der Verkauf von Beteiligungen und Kapitalanlagen, sofern diese nicht nur zu Verkaufszwecken erworben wurden (Vermögensverwaltung),
- der Verkauf von Aktiva und Anlagevermögen, welche die *Charity* zur gemeinnützigen Zweckerreichung verwendet oder verwendet hat.

Eine *Charity* kann, sei es im Wege der direkten Zweckverwirklichung oder zur Mittelbeschaffung, selbst am Markt als Handelstreibende auftreten.⁸³⁰ Diese Einnahmen sind zumeist nach den oben genannten Regelungen und Verfahrensweisen steuerbefreit. Sollten *tradeprofits* teilweise steuerbefreit, teilweise steuerpflichtig sein, bestimmt *Sec. 56 (1) (a) Finance Act 2006*, dass das gemischte Geschäft für die steuerliche Veranlagung aufgeteilt und separat veranlagt wird. Die Restriktionen für das freie Tätigwerden am Markt nehmen umso mehr zu, soweit die *Charity* gewinnorientiert am Wirtschaftsleben teilnimmt. Sobald durch den Handel, welcher nicht Zweckbetrieb ist, signifikante Risiken für das Kapital der *Charity* entstehen, sollte dieser durch eine Tochtergesellschaft (*subsidiary*) betrieben werden, da sonst eine Aberkennung des *Charity*-Status durch die *Charity Commission* droht.⁸³¹ Aber selbst in Bereichen, in denen dies noch nicht verpflichtend erscheint, können sich aus einer Auslagerung auf eine Tochtergesellschaft Vorteile ergeben.⁸³²

a. Handel und *Charity Law*

Im Falle eines (Handels-)Gewerbes, betrieben durch eine gemeinnützige Organisation, entsteht ein Konflikt mit dem Ausschließlichkeitsgrundsatz. Werden Finanzmittel einer ausschließen für eine gemeinnützige Tätigkeit errichteten Organisation für den Handel mit Gütern verwendet, stehen diese Mittel dem *charitable purpose* nicht mehr zur Verfügung. Der Handel darf also nicht Hauptzweck der Körperschaft werden oder sie dominieren.⁸³³ Jedoch gibt es auch unschädliche gewerbliche Betätigungen. So kann gerade in dem betriebenen Handel die Verwirklichung des Zwecks liegen. Ähnlich einem deutschen Zweckbetrieb dürfen *Charities* wirtschaftliche Betriebe und Handel betreiben, wenn der Betrieb für die Erreichung des Hauptzwecks geeignet und unerlässlich erscheint, sog. Primärzweckge-

⁸³⁰ *Picarda*, *The Law and Practice Relating to Charities*, S. 755.

⁸³¹ Vgl. Abschnitt B in *Charities Commission*: "CC 35: Trustees, trading and tax".

⁸³² Dazu unten in Kapitel 4, S. 274 ff.

⁸³³ *Breen*, in: McGregor-Lowndes/O'Halloran (Hrsg.), *Modernising Charity Law*, S. 136 (139); *Framjee*, *International Journal of Not-for-Profit Law*, 2009, Vol. 11, 53 (55).

werbe (*primary purpose trade*).⁸³⁴ Verlangt die *Charity* für ihre gemeinnützigen Tätigkeiten eine Gegenleistung in Geld, sind diese unternehmerischen Einnahmen steuerbefreit.⁸³⁵ Beispiele sind Entgelte für Altenwohn- oder Pflegeheime oder Einnahmen aus Behindertenwerkstätten.⁸³⁶ Um diese unmittelbare Zweckverfolgung zu wahren, genügt eine gewisse sachliche Verknüpfung mit dem *charitable purpose*.⁸³⁷

Ebenso verstoßen untergeordnete, aber mit dem Zweck im weiteren Sinne verbundene und diesen unterstützende wirtschaftliche Tätigkeiten wie beispielsweise ein Geschenke- und Blumenladen eines Krankenhauses oder ein Theater-Restaurant (sog. *ancillary trading*) nicht gegen das Gebot der ausschließlich gemeinnützigen Zweckverfolgung.⁸³⁸ Wird die Grenze zu Spekulationsgeschäften überschritten, stellt dies unabhängig von etwaigen Ausnahmen im gerade genannten Sinne einen *breach of Charity Law* dar, sodass auch unterstützende wirtschaftliche Tätigkeiten auszulagern sind.⁸³⁹ Außerdem dürfen Sachspenden auf diesem Wege steuerfrei veräußert werden.⁸⁴⁰

b. Handel und *Tax Law*

Liegt ein *non-primary purpose trading*, also kein steuerbefreiter Zweckbetrieb oder *ancillary trading* im oben genannten Sinne vor, können sich dennoch Steuervergünstigungen von der ansonsten grundsätzlichen Steuerpflicht ergeben.

⁸³⁴ Vgl. *Sec. 505 (1) (e) (i) ICTA 1988; Sec. (1) (a) ITA 2007 Luxton*, *The Law of Charities*, Rz. 20.06 f.; *Cutbill/Sturm*, in: Richter/Wachter (Hrsg.), *Handbuch des internationalen Stiftungsrechts*, S. 873, Rz. 143; *Lloyd/Walker*, *Charities, Trading and the Law*, S. 27 ff.; *Breen*, in: McGregor-Lowndes/O'Halloran (Hrsg.), *Modernising Charity Law*, S. 136 (128).

⁸³⁵ Die „unternehmerische Tätigkeit deckt sich mit der gemeinnützigen Tätigkeit“, so *Brauch*, *Die charitable company im englischen Recht*, S. 242.

⁸³⁶ Vgl. *Cairns*, *Charities: Law and Practice*, S. 122 ff.

⁸³⁷ *Re Rowntree Memorial Trust Housing Association Ltd v Attorney General* [1983] Ch 159; *Bryant Trust Board v Hamilton City Council* [1997] 3 NZLR 342; siehe auch *Brauch*, *Die charitable company im englischen Recht*, S. 243 mit dem Beispiel eines Buchladens für religiöse Literatur, betrieben von einer *Charity* zur religiösen Erziehung.

⁸³⁸ Auszug aus dem Abschnitt C 7 in der Veröffentlichung der Charity Commission CC 35: *Trustees, trading and tax: „Ancillary trading contributes indirectly to the successful furtherance of the purposes of the Charity. This is treated as part of 'primary purpose trading' for both Charitylaw and tax purposes“*.

⁸³⁹ *Luxton*, *The Law of Charities*, Rz. 20.03.

⁸⁴⁰ *Inland Revenue*, *Trading by Charities*, para 6.4 und 7.3.

aa. Small scale exemptions

Ist ein Wirtschaftsbetrieb nur teilweise (steuerbefreiend) primärzweckgebunden, so ist er neuerdings⁸⁴¹ in einen *primary-purpose*- und einen *non-primary-purpose-trade* aufzuteilen. Diese Aufspaltung ermöglicht es englischen *Charities*, sich umfangreicher wirtschaftlich zu betätigen. Steuerrechtlich werden Einnahmen aus *non-primary-purpose-trades* zusammen mit weiteren Einkommen, die nicht Vermögensverwaltung oder Zweckbetrieb sind, als *incoming resources from miscellaneous activities* bezeichnet. Sie bleiben aber dennoch gegebenenfalls bis zu einer bestimmten Grenze steuerfrei (*small scale exemptions*).⁸⁴² Diese Geringfügigkeitsschwelle für wirtschaftliche Betätigungen von *Charities*, normiert in *Sec. 46 Finance Act 2000*⁸⁴³, setzt voraus, dass alle Einnahmen dem *charitable purpose* dienen und keine vorrangige Steuerentlastung eingreift. Diese Freibeträge für die Körperschaft- bzw. Einkommensteuer sind abhängig von den Umsätzen der *Charity*: Übersteigt ihr Gesamteinkommen aus allen Vermögensressourcen nicht £ 20.000, so dürfen diese wirtschaftlichen Einnahmen nicht über £ 5.000 liegen. Bei Gesamteinnahmen zwischen £ 20.000 und £ 200.000 ist die Grenze bei 25 % dieser Einnahmen. Sind diese mehr als £ 200.000 für die betreffende Periode, bleiben die in Rede stehenden Einnahmen bis £ 50.000 steuerbefreit.⁸⁴⁴ Liegen die Umsätze höher als diese Grenzen, kann die *Charity* durch Glaubhaftmachung einer begründeten Erwartung („*reasonable expectation*“), dass dies zu Beginn der Berechnungsperiode nicht anzunehmen war, die Ausnahme der Steuerpflicht erreichen.⁸⁴⁵ Die steuerfreie Betätigung kann in diesem Rahmen vollkommen unabhängig vom gemeinnützigen Zweck erfolgen.

bb. Fundraising events

Besteht nach dem oben Gesagten die grundsätzliche Steuerpflicht des wirtschaftlichen Tätigkeitsbereichs der *Charity*, so kann sich dennoch eine Steuerbefreiung daraus ergeben,

⁸⁴¹ Income and Corporations Taxes Act 1988, Sec. 505 (1B), geändert durch den Finance Act 2006, Sec. 56 und den Income Tax Act 2007, Sec. 525 (2) und (3). Siehe auch *Cracknell, et al.* (Hrsg.), *Charities – The Law and the Practice*, K 22.

⁸⁴² *Priestley*, in: *Simple* (Hrsg.), *Charities Handbook*, S. 299.

⁸⁴³ Novelliert durch Sec. 526 und Schedule 1, part 1, para 392 Income Tax Act 2007 sowie durch Schedule 1, part 1, para 463 Corporation Tax Act 2009.

⁸⁴⁴ Nach der früheren Regelung wurde der wirtschaftliche Betrieb als ganzes *entweder* als Primärzweckbetrieb *oder* als steuerpflichtiger Gewerbebetrieb angesehen. Maßgebend war eine Umsatzgrenze von £ 50.000 oder 10 v.H. des Gesamtumsatzes, vgl. *Cutbill/Sturm*, in: *Richter/Wachter* (Hrsg.), *Handbuch des internationalen Stiftungsrechts*, S. 873, Rz. 144.

⁸⁴⁵ Sec. 46 (3) (b) Finance Act 2000.

dass es sich um Einnahmen im Rahmen eines *fundraising events* handelt. Diese Ausnahme, geregelt im *Schedule 9, group 12 VATA 1994*, befreit Veranstaltungen von der Umsatzsteuer, wenn sie gerade zur Einnahmenerzielung hinsichtlich des geförderten Zwecks durchgeführt werden. Gewinne hieraus sind körperschaft- und einkommensteuerfrei, sofern die *Charity* die Veranstaltung selbst oder durch eine ihrer *subsidiaries* durchführt. Es geht hierbei primär um Dinners, Tanzabende, Ausstellungen, Auktionen, Basare, Gala-Shows, Bälle und ähnliche Wohltätigkeitsveranstaltungen. Wichtig ist, dass die Veranstaltung von der *Charity* oder einer ihrer *subsidiaries* organisiert wurde, die Gelder der *Charity* zufließen und jährlich nicht mehr als fünfzehn solcher Events stattfinden. Eine Umsatzgrenze gibt es hierbei nicht.⁸⁴⁶ Diese Regelung dürfte im Gegensatz zum deutschen Recht für eine etwas höhere Rechtssicherheit sorgen.

Ebenso steuerfrei sind Lotterien und Gewinnspiele zur Mittelbeschaffung, sofern sie in Einklang mit *Sec. 3 (small lottery)* oder *Sec. 5 (society's lottery) Lotteries and Amusements Act 1976*⁸⁴⁷ stehen und die Mittel ausschließlich dem *charitable purpose* dienen.

Zusammenfassend lassen sich sechs Ausnahmen von der grundsätzlichen Einnahmenbesteuerung aus *trade-activities* ausmachen: (1) *primary purpose trading* und *acillary trading*, (2) *small trade*, (3) *beneficiary worker trade* (*trade*, ausgeführt von den *beneficiaries* der *Charity*, *Sec. (1) (b) 525 Income Tax Act 2007*), (4), Lotterien, (5) *agricultural shows* und (6) *fundraising events*. Alle sonstigen Einnahmen aus mittelbeschaffungs- und handelsgewerblichen Tätigkeiten der *Charity* sind grundsätzlich vollumfänglich steuerpflichtig.

Dennoch bietet das englische Recht einer *Charity* verschiedene Möglichkeiten, um Einnahmen aus *trading activities* jenseits der genannten Ausnahmen von der *Income-Tax*-Besteuerung auszunehmen: Die Einnahmen können beispielsweise steuerrechtlich in steuerbefreite „*annual payments*“ umgewandelt werden, der *trade* kann im Rahmen einer Franchise-Vereinbarung zu steuerfreien Einnahmen führen, oder die Tätigkeit wird auf eine Tochtergesellschaft übertragen, deren Errichtung und Finanzierung in der Regel ein *investment* darstellt. Diese Möglichkeiten der Auslagerung der wirtschaftlichen Tätigkeit zur Risiko- und Steueroptimierung sollen in einem eigenen Kapitel dargestellt werden.⁸⁴⁸

⁸⁴⁶ Vgl. Abschnitt C 13 in *Charities Commission*: “CC 35: Trustees, trading and tax”.

⁸⁴⁷ Heute *Sec. 19 Gambling Act 2005*.

⁸⁴⁸ Siehe dazu ausführlich unten, Kapitel 4, Teil II, S. 274 ff. und Teil III, S. 280 ff.

c. Verluste

Auch die englische Rechtsordnung betrachtet den Ausgleich von Verlusten im wirtschaftlichen Tätigkeitsfeld als zweckfremde Ausgaben, sogenannte *non-charitable expenditures*. Die Folge sind Restriktionen in den Steuervergünstigungen aufgrund gemeinnützigen Handelns in der Form, dass der Betrag an zweckfremden Ausgaben die steuerbegünstigten Einnahmen senkt. Somit verringert sich die Steuervergünstigung um die Höhe der *non-charitable expenditures* und die Steuerlast steigt um den gleichen Betrag an. Unter gewissen Umständen können Verluste jedoch auch die sonstige Steuerlast der *Charity* mindern oder gar auf Null senken, indem sie die Bemessungsgrundlage schmälern.⁸⁴⁹ Der Status der Gemeinnützigkeit kann aufgrund weitreichender Verluste entzogen werden und dem handelnden *trustee* oder *director* drohen Haftungsansprüche.

C. Rechtsvergleich: Voraussetzungen und Vergünstigungen

Vergleicht man die steuerbegünstigten Zwecke in Deutschland und England im Einzelnen, so ist eine große Schnittmenge auszumachen. Die englische Gesetzgebung entfernt sich auch im *Charity Law* von den traditionell zurückhaltenden gesetzlichen Vorgaben im Rahmen bloß intendierter Umriss und führt stattdessen nunmehr einen umfassenden Katalog von *charitable purposes* auf. Auch das Konzept der steuerlichen Begünstigung gemeinnütziger Organisationen durch direkte und indirekte Förderung differiert nicht grundlegend von kontinentaleuropäischen Entwürfen.⁸⁵⁰

Sowohl im deutschen als auch im englischen Recht gibt es die Unterscheidung zwischen dem steuerfreien gewinnbringenden Einsatz von Vermögen am Markt einerseits und der steuerpflichtigen Teilnahme am sonstigen Wirtschaftsverkehr andererseits. Im deutschen Recht wird die wirtschaftliche Betätigung von vornherein in vier Sphären unterteilt und die wichtige, aber mitunter schwer zu identifizierende Grenze zwischen Vermögensverwaltung und einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb wird analog der Abgrenzung von Einkünften aus Kapitalvermögen und Gewerbebetrieb gezogen.⁸⁵¹ Dieser Unterscheidung entspricht die Abgrenzung des englischen Rechts zwischen „*Investment*“ und „*Trade*“. Letzterer kennt die Rückausnahme des „*primary purpose trade*“, der dem zur effektiven

⁸⁴⁹ Näher dazu *Framjee*, International Journal of Not-for-Profit Law, 2009, Vol. 11, 53 (82 f.); *Tiley*, Revenue Law, S. 1005, 1007 f.

⁸⁵⁰ Zur Besonderheit der vollständigen steuerlichen Abzugsfähigkeit von Unternehmensspenden im Rahmen des „Gift Aid“ vergleiche unten, S. 283 ff.

⁸⁵¹ I.d.S. BFH vom 26.02.1992 – I R 149/90, BStBl. 1992 II, 693 (694).

Zweckverfolgung notwendigen Zweckbetrieb ähnelt. Die sogenannten „*small scale exemptions*“ sind differenzierter ausgestaltet als die Pauschalbefreiung des § 64 Abs. 3 AO, welche unabhängig von der Größe und der Gesamteinnahmen der gemeinnützigen Körperschaft ist. Ausnahmen für Basare, Feste oder Tanzveranstaltungen im Sinne von „*fundraising events*“ kennt das deutsche Recht nicht, wenn man von wenigen Ausnahmen absieht, bei denen derartige Veranstaltungen als Zweckbetrieb einzuordnen sind. Auch Lotterien und Tombolas stellen nur in den Grenzen des § 68 Nr. 6 AO keine wirtschaftliche Geschäftsbetriebe dar.⁸⁵²

Eine Beschränkung im Bereich der Vermögensverwaltung und der wirtschaftlichen Betätigung hinsichtlich der Investitionsart und Investitionsobjekte sowie deren Risikoträchtigkeit gibt es in Deutschland nicht. Für rechtliche Konsequenzen aufgrund zweckwidrigen Mitteleinsatzes ist nur entscheidend, ob Verluste wirtschaftlicher Betriebe mit Mitteln aus dem steuerbegünstigten Bereich ausgeglichen werden. Durch die Verwirklichung hoher Risiken kann mitunter der Bestand der Organisation gefährdet werden, jedenfalls aber wird der Status der Gemeinnützigkeit riskiert. Neben diesen steuerlichen drohen auch zivilrechtliche Folgen, sofern die tätigen Entscheidungsträger in der Körperschaft fahrlässig im Umgang mit Ressourcen handeln oder die Organisation hochgradig verschulden. Nach deutschem Gemeinnützigkeitsrecht liegt die Investitionsentscheidung im privatautonomen Ermessen der zuständigen Organe, wohingegen in England eine präventive Investitionskontrolle und –überwachung durch die *Charity Commission* stattfindet. An dieser Stelle wird die große Einflussnahmemöglichkeit der *Commission* deutlich. Ihre Tätigkeit geht über eine bloße staatliche Überwachung und Sicherstellung der Funktionsfähigkeit des Dritten Sektors hinaus und stellt sich als Teil der Lenkungsverwaltung dar. Zwar erfolgt die gemeinnützige Tätigkeit durch privatrechtliche Organisationen, allerdings unter maßgebender Gestaltungskraft einer staatlichen Institution. Da die *Commission* nach ihrer Struktur formal weisungsunabhängig ist,⁸⁵³ bleibt sie zwar sowohl von politischen Strömungen, als auch von dem von ihr regulierten Sektor unabhängig. Allerdings kann über anderweitige Gesetzgebung und vor allem über die Budgetierung und die Haushaltsplanung auf die *Commission* indirekt Einfluss genommen werden, so ausdrücklich *Sec. 6 Charities Act 2006, Sec. 1A (5) Charities Act 1993*.⁸⁵⁴ Der zuständige Minister wählt die Mitglieder der *Charity Commis-*

⁸⁵² Vgl. bspw. *Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, S. 271 f.; 358.

⁸⁵³ Vgl. *Sec. 6 Charities Act 2006, Sec. 1A (4) Charities Act 1993*.

⁸⁵⁴ *Sec. 6 Charities Act 2006, Sec. 1A (4) Charities Act 1993* lautet: “In the exercise of its functions the Commission shall not be subject to the direction or control of any Minister of the Crown or other government department”. Aber sodann folgt in *Sec. 5*: “But subsection (4) above does not affect (a) any provision made by or under any enactment; (b) any administrative controls exercised over the Commission's expenditure by the Treasury”.

on nach den allgemein gehaltenen Kriterien des *Schedule 1A, Sec. 1 (3) Charities Act 2006* (maßgebend sind vor allem vorhandene ausreichende Expertise und Berufserfahrung im Bereich des *Charity Law*) aus und ernennt sie für maximal zehn Jahre. Dementsprechend können auch über die Personalauswahl politische Interessen Eingang in die Kommission finden.

Angesichts diese Regelungsgrundlagen und -konzepte drängt sich die Frage auf, ob eine gemeinnützige Organisation durch innereuropäisch grenzübergreifendes Agieren verschiedene Vorteile benachbarter Jurisdiktionen für sich fruchtbar machen kann. Dies kann beispielsweise und insbesondere dann gelten, wenn der heimatliche steuerbegünstigende Status aufgrund innerstaatlicher Regelungen durch den Umfang wirtschaftlicher Betätigungen gefährdet ist. Der Mehrwert einer rechtsvergleichenden Arbeit auf dem Gebiet des Gemeinnützigkeitsrechts liegt demnach unter anderem darin, die Möglichkeiten aufzuzeigen, welche sich durch die immer stärkere Verschränkung europäischer Rechtsordnungen ergeben. Dabei gilt es praxisorientierte Modelle zu entwickeln, die rechtlichen und tatsächlichen Möglichkeiten der Regulierung auszuschöpfen und gleichzeitig eine effektive gerichtliche Kontrolle zu gewährleisten. Gerade Letzteres stellt sich sogar dann als problematisch dar, wenn man von einem reibungslosen Informationsaustausch zwischen den innergemeinschaftlichen Behörden ausgeht. Denn die Rechtsordnungen reagieren auf die Öffnung der Not-for-Profit-Sektoren auf unterschiedliche Weise und fordern von der Finanzverwaltung und der Judikative oftmals einen funktionalen Vergleich bei der Subsumtion ausländischer Akteure unter inländische Normen.

Nachfolgend sollen die Entwicklung und der aktuelle Stand der Rechtslage hinsichtlich grenzüberschreitend tätiger Non-Profit-Organisationen im deutschen und englischen Kontext dargelegt werden (Kapitel 3). Insbesondere werden die Regelungskonzepte gegenübergestellt, mit denen die nationalen Gesetzgeber auf die Öffnung des gemeinnützigen europäischen Binnensektors zu reagieren versuchen. Sodann wird auf die Auslagerung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe eingegangen, und schließlich werden Beispiele steuerlicher Optimierungsmöglichkeiten durch grenzüberschreitende Auslagerung wirtschaftlicher Tätigkeiten gegeben (Kapitel 4).

Transnationale Strukturen unternehmerisch tätiger
NPO

Vergleich zwischen deutschem Gemeinnützigkeitsrecht
und englischem Charity Law

Böttcher, T.

2017, XX, 304 S., Softcover

ISBN: 978-3-658-15516-2