NON-PROFIT-BRIEF

LAUFENBERG MICHELS UND PARTNER

03 / 2022

NEUE RECHTSPRECHUNG ZUM ALLGEMEINEN ZWECKBETRIEB

FÖRDERUNG DER ALLGEMEINHEIT BEI (BETRIEBS-)KINDERGÄRTEN

AUSGEZEICHNET TOP Steuerberater FOCUS-MONEY-TEST 2022

NEUE RECHTSPRECHUNG ZUM ALLGEMEINEN ZWECKBETRIEB NACH § 65 AO (V R 46/19 UND V R 26/20)

Nach § 65 AO ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb als Zweckbetrieb von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit, wenn er in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen (§ 65 Nr. 1 AO), die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können (§ 65 Nr. 2 AO) und der Wettbewerb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art auf das beschränkt ist, was zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist (§ 65 Nr. 3 AO).

Aufgrund der Eigenschaft als Generalklausel ist diese Zweckbetriebsdefinition – im Vergleich zu den speziellen Zweckbetriebsbegriffen in den §§ 66 bis 68 AO – sehr allgemein gehalten und führt in der Praxis mitunter häufig zu Auseinandersetzungen mit der Finanzverwaltung. Umso erfreulicher ist es, dass der Bundesfinanzhof zuletzt in einigen Urteilen den Zweckbetriebsbegriff geschärft und durchaus großzügiger als die Finanzverwaltung ausgelegt hat.

Diese verlangt gemäß Anwendungserlass zu § 65 Nr. 1 AO, dass ein Zweckbetrieb die satzungsgemäßen Zwecke der Körperschaft tatsächlich und unmittelbar verwirklichen muss. Ein Zweckbetrieb muss deshalb in seiner Gesamtrichtung mit den ihn begründenden Tätigkeiten und nicht nur mit den durch ihn erzielten Einnahmen den steuerbegünstigten Zwecken dienen. Es genügt nicht, wenn der Betrieb der Verwirklichung der begünstigten Zwecke nur mittelbar dient, z. B. durch Abführung seiner Erträge. Beispielsweise stellt eine eine Benefizgala einer steuerbegünstigten Körperschaft stellt damit regelmäßig keinen steuerfreien Zweckbetrieb dar, da es nicht die Gala an sich ist, die den begünstigten Zwecken dient, sondern der erzielte Gewinn, der im Anschluss gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken zugutekommt.

Wie aber sind Tätigkeiten einzuordnen, die ebenso nicht unmittelbar den steuerbegünstigten Zweck einer Körperschaft erfüllen, aber dennoch zwingend erforderlich hierfür sind und über eine reine Erzielung von zusätzlichen Erträgen hinausgehen? Zwei solche Fälle hatte der Bundesfinanzhof kürzlich zu entscheiden und hat in beiden Fällen zugunsten der steuerbegünstigten Körperschaften und gegen die Finanzverwaltung geurteilt:

Kläger in der Entscheidung des BFH vom 15. März 2022 (V R 46/19, BStBl II 2022, 595) war ein Spitzenverband der freien Wohlfahrtspflege in Nordrhein-Westfalen, dessen Satzungszweck u. a. die Hilfe für Menschen in Not und

deren Unterstützung auf ihrem Weg zu einem selbständigen und verantwortlichen Leben, zu Chancengleichheit und Teilhabe, war. Der Verband war auch mit der Übernahme von Verwaltungsaufgaben im Rahmen des Zivildienstes beauftragt worden (§ 5a Abs. 2 Zivildienstgesetz). Er beriet und betreute in diesem Zusammenhang verschiedene andere steuerbegünstigte Körperschaften vor allem dahingehend, wie sie als Beschäftigungsstelle für Zivildienstleistende anerkannt werden können und übernahm die entsprechende Antragstellung. Ein weiteres Aufgabengebiet des Vereins war die Beratung der Zivildienstleistenden, die Überwachung des Dienstantritts sowie die Prüfung und Regelung von Beschwerden der Zivildienstleistenden und Beschäftigungsstellen und die Mitwirkung bei Versetzungen.

Die Finanzverwaltung sah hierhin ausschließlich administrative Tätigkeiten, die für sich gesehen nicht der Hilfe von Menschen in Not dienen und damit ihrer Art nach nicht geeignet seien, den steuerbegünstigten Satzungszweck unmittelbar zu verwirklichen, weshalb ein Zweckbetrieb nach § 65 AO nicht in Frage käme (vgl. auch BMF-Schreiben vom 18. August 2015, BStBl I 2015, 659).

Der BFH dagegen gelangte zu der Auffassung, dass die Verwaltungsaufgaben im Rahmen des Zivildienstes sehr wohl einen Zweckbetrieb in diesem Sinne begründen, da der Verein insoweit in die Zivildienstverwaltung als „unerlässliches Bindeglied“ zwischen den Zivildienstleistenden und den Beschäftigungsdienststellen eingebunden war und seine Leistungen im Zusammenwirken mit den Beschäftigungsstellen die Arbeit der Zivildienstleistenden überhaupt erst ermöglichten. Damit liege keine nur mittelbare Förderung steuerbegünstigter Zwecke vor, denn der Verein trage mit seinen Leistungen wesentlich dazu bei, dass ein funktionierender Zivildienst gewährleistet war und damit die infolge von Krankheit, Armut oder Alters hilfebedürftigen Menschen durch die Arbeit von Zivildienstleistenden unterstützt werden konnten.

In ähnlicher Weise argumentierte der BFH auch in seinem Urteil vom 21. April 2022 (V R 26/20, BStBl II 2022, 599). Der Kläger war hier ein eingetragener gemeinnütziger Verein, der ausweislich seiner Satzung u. a. den Naturschutz und die Landschaftspflege, den Tierschutz sowie die Aus- und Weiterbildung förderte. Diese Zwecke sollten erreicht werden durch die Hege, Sicherung und Verbesserung der natürlichen Lebensgrundlagen der heimischen Tier- und Pflanzenwelt sowie die Aus- und Weiterbildung der Mitglieder, insbesondere auf den Gebieten des Naturschutzes, der Hege, der Jagdpraxis und der Wildhygiene.

Streitig in diesem Fall war die Organisation und Durchführung der Jägerprüfung. Das zuständige Landesministerium hatte dem Verein diese Aufgabe im Wege der Beleihung übertragen.

Auch insofern vertrat die Finanzverwaltung die Auffassung, dass die Abnahme der Jägerprüfung nicht der unmittelbaren Verwirklichung der vorgenannten Satzungszwecke diene und demnach kein Zweckbetrieb nach § 65 AO vorläge. Der BFH jedoch stellte auch in diesem Fall vielmehr auf die Notwendigkeit der Tätigkeit zur Zweckerfüllung ab. Nach seiner Ansicht verschafft die Jägerprüfung gerade die Zugangsberechtigung für das naturschützende Handeln der Jäger und ist damit untrennbar mit der Verfolgung der eigenen steuerbegünstigten Satzungszwecke verbunden. Jäger seien zur Pflege und Sicherung der Lebensräume der Gesamtheit der wildlebenden Arten notwendig und ohne die Organisation und Abnahme der Jägerprüfung gebe es in absehbarer Zeit keine Jäger mehr. Da die Ausübung der Jagd, zu der die Pflicht zur Hege gehört (vgl. § 1 Abs. 1 Satz 2 des Bundesjagdgesetzes), den Jägern vorbehalten sei, die hierzu über einen Jagdschein verfügen müssten, sei die Abnahme der Jägerprüfung eine Tätigkeit zur Verwirklichung der eigenen Satzungszwecke, insbesondere des Natur- und Tierschutzes.

In beiden Fällen hat der BFH demnach der engeren Auffassung der Finanzverwaltung, wonach die Tätigkeit (isoliert gesehen) ihrer Art nach den steuerbegünstigten Satzungszwecken dienen muss, um zu einem Zweckbetrieb nach § 65 AO zu führen, eine Absage erteilt. Vielmehr genügte es in beiden Fällen, dass die betroffenen Körperschaften (lediglich) die jeweils unabdingbar erforderlichen Voraussetzungen geschaffen haben, damit die Satzungszwecke verwirklicht werden können.

Die Finanzverwaltung hat die beiden Entscheidungen des BFH im Bundessteuerblatt veröffentlicht und sie damit für über den Einzelfall hinaus anwendbar erklärt. Daher bleibt zu hoffen, dass zukünftig auch vergleichbare notwendige Tätigkeiten zur Zweckerfüllung als steuerbegünstigter Zweckbetrieb anerkannt werden. In Zweifelsfragen beraten wir Sie hier gerne.

FÖRDERUNG DER ALLGEMEINHEIT BEI (BETRIEBS-)KINDERGÄRTEN

Im letzten Non-Profit-Brief des vorangegangenen Jahres (03/2021) hatten wir Sie über die Förderung der Allgemeinheit bei Privatschulen informiert. In einem Beschluss des BFH hatte der Senat für den Träger einer internationalen Privatschule festgehalten, dass dieser mit dem Schulbetrieb jedenfalls dann nicht die Allgemeinheit fördert, wenn die Höhe der Schulgebühren auch unter Berücksichtigung eines Stipendienangebots zur Folge hat, dass die Schülerschaft sich nicht mehr als Ausschnitt der Allgemeinheit darstellt (vgl. BFH-Beschluss vom 26. Mai 2021, V R 31/19, BStBl II 2021, 835).

Nach § 52 Abs. 1 AO ist es für gemeinnützige Körperschaften jedoch zwingend, dass ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Das Wirken einer gemeinnützigen Körperschaft darf somit nicht nur einer eingegrenzten Personengruppe zugutekommen (z. B. einer Familie oder Unternehmensbelegschaft oder wie im Fall der Privatschule nur Schülern wohlhabender Eltern).

Im Urteil vom 01. Februar 2022 hatte der BFH nun erneut über die Förderung der Allgemeinheit im Zusammenhang mit dem gemeinnützigen Zweck „Bildung und Erziehung“ (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 AO) zu entscheiden. Streitgegenstand war diesmal jedoch eine Kinderbetreuungseinrichtung:

Der Träger der Einrichtung vereinbarte mit mehreren Unternehmen die Schaffung von Betreuungsplätzen für Mitarbeiterkinder. Dabei sollte die Belegungspräferenz der Vertragsunternehmen berücksichtigt werden. Nicht bei den Unternehmen Beschäftigte konnten nur dann einen Betreuungsplatz bekommen, wenn die Vertragsunternehmen aus ihrer Belegschaft keinen Bedarf hatten. Im Streitzeitraum wurden die Betreuungsplätze daher nur in geringem Umfang mit Kindern von Nichtmitarbeitern belegt.

Für den BFH reichte dies aus, um eine Förderung der Allgemeinheit zu versagen, da der begünstigte Personenkreis fest abgeschlossen und die Interessen der Begünstigten klar von den Interessen der Allgemeinheit abgegrenzt seien. Wegen der Belegungspräferenz der Vertragsunternehmen kamen die Betreuungsplätze vorrangig den Beschäftigten dieser Unternehmen und damit nicht der Allgemeinheit zugute. Die nur wenigen anderweitig belegten Plätze führten nicht dazu, dass sich der von der Kinderbetreuungseinrichtung geförderte Personenkreis als Ausschnitt der Allgemeinheit darstellt. Die Tätigkeit sei allein schon deshalb nicht auf die Förderung der Allgemeinheit ausgerichtet gewesen, da es keine feste „Restplatzquote“ für Kinder von Nichtmitarbeitern gebe.

Bereits im letztjährig vorgestellten Urteil in Sachen Privatschule hatte der BFH mehr oder minder deutlich Quotenregelungen gefordert, um auch den Personen Zugang zur gemeinnützigen Förderung der betreffenden Körperschaft zu gewähren, die nach den sonst gültigen Vorgaben der Körperschaft gerade ausgeschlossen sind. War es bei der Privatschule noch eine Stipendiatenquote von unter 10 %, die dem BFH nicht genügte, um von der Förderung der Allgemeinheit auszugehen, da im Umkehrschluss über 90 % der Schüler aus wohlhabendem Hause stammten, kann der Verweis auf die damaligen Grundsätze nun durchaus so verstanden werden, dass auch bei den Kindergärten freie Plätze in mindestens vergleichbarer Anzahl an Kinder von Nichtmitarbeitern vergeben werden müssen (vgl. auch Hüttemann, DB 2022, 2433 (2437)).

Auch hier zeigt sich wieder, dass es dem BFH bei der Beurteilung der Förderung der Allgemeinheit nicht ausreicht, dass Schulen bzw. Kindergärten ganz generell als gemeinwohldienend anzusehen sind. Betrachtet man allein die seit Jahren bestehenden Diskussionen um fehlende Betreuungsplätze in Kindertagesstätten, schlecht ausgestattete und renovierungsbedürftige Schulen sowie den generellen Erzieher- und Lehrkräftemangel, so ließe sich jedenfalls auch vertreten, dass der Allgemeinheit mit jedem – von

steuerbegünstigten privatrechtlichen Einrichtungen – geschaffenen Kindertagesstätten- oder Schulplatz geholfen ist. Dem BFH genügt dies jedoch nicht aus. Er fordert ganz konkret, dass sich jede einzelne erziehende und bildende Einrichtung der Allgemeinheit öffnet – und sei es auch nur in Form einer Quote von nicht nur untergeordnetem Umfang.

Auch über den Bildungssektor hinaus bleibt die Förderung der Allgemeinheit gemäß § 52 Abs. 1 AO ein Kriterium, dass es in der Praxis zu beachten gilt. Schließlich hatte der BFH jüngst neben den angesprochenen Verfahren auch Gelegenheit, sich zur Höhe der Mitgliedsbeiträge bei Golfvereinen zu äußern (vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 07. Oktober 2020, 8 K 8260/16). Auch wenn die Revision insoweit als unzulässig verworfen wurde (BFH-Beschluss vom 01. Februar 2022, V R 43/20), der BFH also letztlich keine Stellung mehr genommen hat, zeigt sich doch deutlich, dass die Förderung der Allgemeinheit immer wieder im Fokus von Rechtsprechung und Finanzverwaltung steht.

DIE KANZLEI LAUFENBERG MICHELS UND PARTNER ist Ihr Spezialist für Steuerberatung, Vermögensplanung und Wirtschaftsprüfung.

Unser „Non-Profit-Brief“ wird regelmäßig von unserem Kompetenz-Zentrum für gemeinnützige Unternehmen veröffentlicht und richtet sich mit aktuellen Steuerthemen an Wohlfahrtsverbände und andere gemeinnützige Einrichtungen.

Joachim von Wrede
Wirtschaftsprüfer
Steuerberater

Impressum

Laufenberg Michels und Partner mbB
Robert-Perthel-Straße 81
50739 Köln

T.: 02 21 / 95 74 94-0
newsletter@laufmich.de
www.laufmich.de

Herausgeber

Redaktion: Joachim von Wrede

Erscheinungsweise:
Der Non-Profit-Brief erscheint 3 x im Jahr

Layout: Ulli Bertuch – Creative & Art Direction
Druck: Berk Druck, Euskirchen

Auflage: 200 Stück
Stand: 11/2022

Wir freuen uns über Ihre Anregungen zum Non-Profit-Brief. Wenn Sie den Non-Profit-Brief nicht mehr beziehen möchten, senden Sie bitte eine E-Mail an newsletter@laufmich.de.