

Vahlens Kommentare

Die Besteuerung gemeinnütziger und öffentlich-rechtlicher Körperschaften

Handbuch für Beratung und Praxis

Bearbeitet von
Prof. Dr. Rolf Wallenhorst, Raymond Halaczinsky, Felix Wallenhorst, Adolf Scheuer

7. Auflage 2017. Buch. LXVII, 1108 S. In Leinen
ISBN 978 3 8006 5312 6
Format (B x L): 14,1 x 22,4 cm

[Steuern > Steuerrecht allgemein, Gesamtdarstellungen](#)

Zu [Inhalts-](#) und [Sachverzeichnis](#)

schnell und portofrei erhältlich bei


DIE FACHBUCHHANDLUNG

Die Online-Fachbuchhandlung beck-shop.de ist spezialisiert auf Fachbücher, insbesondere Recht, Steuern und Wirtschaft. Im Sortiment finden Sie alle Medien (Bücher, Zeitschriften, CDs, eBooks, etc.) aller Verlage. Ergänzt wird das Programm durch Services wie Neuerscheinungsdienst oder Zusammenstellungen von Büchern zu Sonderpreisen. Der Shop führt mehr als 8 Millionen Produkte.

ergibt. Tatsächlich wird die Selbsthilfe in diametralem Gegensatz zur Selbstlosigkeit stehen, die ja gerade die eigene (Mit-)Förderung ausschließt. Es steht zu erwarten, dass solche Zwecke über die neue Öffnungsklausel in § 52 Abs. 2 S. 2 und 3 AO versuchen, als gemeinnützig anerkannt zu werden³⁵⁵.

d) Selbstlosigkeit und Allgemeinheit

Auch ist die **Grenze** zwischen dem Grundsatz der Selbstlosigkeit und dem der Allgemeinheit schwer zu ziehen. Bei einer Stiftung, die an sich mildtätige Zwecke verfolgt, fehlt es an der Selbstlosigkeit, wenn sie die Förderung eines ihr nahestehenden gewerblichen Unternehmens bezweckt³⁵⁶, indem sie zB zur Sanierung dieses Unternehmens auf die Rückzahlung von Darlehen verzichtet. Ist sie aber durch das Stiftungsgeschäft mit Verbindlichkeiten belastet, so kann sie diese erfüllen, ohne gegen den Grundsatz der Selbstlosigkeit zu verstoßen³⁵⁷. Bei einem Verein, der Erholungsheime unterhält, würde es an der Selbstlosigkeit fehlen, wenn seine Mitglieder bestimmte Unternehmen eines Wirtschaftszweiges sind und nur deren Angestellte in diesen Erholungsheimen untergebracht werden dürfen; denn ein solcher Verein dient dann in erster Linie der Geschäftstätigkeit dieser Unternehmen³⁵⁸. So kann auch eine Stiftung nicht als selbstlos behandelt werden, die zwar das Eigentum einer Kunstsammlung von einem Sammler übertragen bekommt, ihm aber dessen Besitz weiter belässt³⁵⁹. Auch Selbsthilfegruppen³⁶⁰ sollen wie auch sog. Esoterikvereine³⁶¹ unter diesem Aspekt nicht gemeinnützig sein können, da sie vorrangig persönliche Interessen („gemeinsame Freizeitgestaltung“) verfolgen, was aber für Meditationsgemeinschaften³⁶², arbeitstherapeutische Beschäftigungsgesellschaften³⁶³, Gruppen zur Alkoholtherapie³⁶⁴ und zur Bekämpfung des (externen) Alkoholmissbrauchs³⁶⁵ nicht gelten soll. Ein aktueller Grenzfall sind die Vereine gegenseitiger Selbsthilfe (Nachbarschafts-, Seniorenvereine, Tauschringe, Zeitbörsen), die im **Seniorensektor** über die Altenhilfe bzw. das Wohlfahrtswesen gemeinnützig sein können, obwohl die eigene Opferwilligkeit gegenüber den Eigeninteressen nachrangig sein kann³⁶⁶. Auch

³⁵⁵ Vgl. **Kap. D Rz. 133ff.**

³⁵⁶ BFH v. 29.1.1964 StRK § 18 StAnpG R. 4.

³⁵⁷ BFH v. 21.1.1998 II R. 16/95 BStBl. 1998 II S. 758 (von Stiftung fortgeführtes Einzelunternehmen).

³⁵⁸ RFH v. 7.10.1937 RStBl. 1937 S. 1215; vgl. AEAO Nr. 14 zu § 52.

³⁵⁹ FG Thüringen v. 26.2.2015 EFG 2016 S. 408 (Rev. BFH V R. 51/15).

³⁶⁰ AEAO Nr. 5 S. 3 zu § 52.

³⁶¹ FG Ba-Wü v. 4.2.1988 EFG 1988 S. 270 rkr.; AEAO Nr. 5 S. 5 zu § 52.

³⁶² BFH v. 20.1.1972 I R. 81/70 BStBl. 1972 II S. 440; vgl. auch BFH v. 9.6.1986 I R. 14/82 BFH/NV 1987 S. 632 (Yogaverein).

³⁶³ BFH v. 26.4.1995 I R. 35/93 BStBl. 1995 II S. 767; BMF v. 11.3.1992 BStBl. 1993 I S. 214 (nur bei Therapie); OFD Hannover v. 8.3.1999 StEK AO § 51 Nr. 27; OFD Frankfurt v. 18.7.1997 StEK AO § 52 Nr. 107 (Abgrenzung zur Arbeitnehmerüberlassung); dazu *Hüttemann* MwStR 2014 S. 115.

³⁶⁴ RFH v. 10.7.1934 RStBl. 1934 S. 324.

³⁶⁵ BFH v. 6.6.1951 III 69/51 U BStBl. 1951 III S. 148 (tabak- und alkoholfreie Freizeitgestaltung Jugendlicher).

³⁶⁶ OFD Frankfurt v. 9.4.2001 StEK AO § 52 Nr. 140 unter Hinweis auf BFH v. 13.12.1978 I R. 39/78 BStBl. 1979 II S. 482; AEAO Nr. 5 zu § 52.

Obst- und Gartenbauvereine können wegen der Förderung der Pflanzenzucht gemeinnützig sein³⁶⁷.

e) Weitere Fälle

- 69 Weitere **Beispiele** für fehlende Selbstlosigkeit wegen des Vorrangs wirtschaftlicher Interessen der Mitglieder finden sich zB bei allen Mietervereinen³⁶⁸, bei Tierzuchtverbänden³⁶⁹, bei Hunde- oder Bienenzuchtvereinen, zT bei Fremdenverkehrsvereinen³⁷⁰, bei Wirtschaftsförderungsgesellschaften³⁷¹, bei regionalen Entwicklungsgesellschaften³⁷², bei Milchkontrollvereinen³⁷³, bei einem Bullenhaltungsverein³⁷⁴, bei einem Börsenverein³⁷⁵, bei einem Bestattungsverein³⁷⁶, bei einem arbeitsmedizinischen Zentrum³⁷⁷, bei sog. Abmahnvereinen³⁷⁸, bei einem Verein ehemaliger Soldaten, der für die Mitglieder die Wahrnehmung ihrer sich aus der Kriegsdienstzeit ergebenden Rechte übernimmt³⁷⁹, bei Vertriebenenverbänden mit satzungsrechtlichen Entschädigungs- und Erstattungsansprüchen³⁸⁰, bei einem Ausstellungsunternehmen einer Stadt, das auch allgemeine Verkehrswerbung betreibt³⁸¹, bei einer Offizierskleiderkasse der Marineverwaltung³⁸² und bei einem Verkehrsbetrieb, der an einer Verkehrsgesellschaft wesentlich beteiligt ist³⁸³. Weitere Fälle für das Fehlen der Selbstlosigkeit wegen eigenwirtschaftlicher Zwecke sind Studentenverbindungen und Altherrenverbände³⁸⁴, die Tätigkeit eines Flugsportvereins, der unter Ausnutzung des ermäßigten USt-Satzes im Wesentlichen für ein Vereinsmitglied als Charterunternehmen handelt³⁸⁵, die

³⁶⁷ AEAO Nr. 10 zu § 52.

³⁶⁸ R. 43 KStR.

³⁶⁹ BFH v. 16.11.1954 I 114/53 U BStBl. 1955 III S. 12; vgl. AEAO Nr. 12 zu § 52.

³⁷⁰ OFD Frankfurt v. 27.10.1995 StEK AO § 52 Nr. 89 (aber erst ab 1996 und falls als Verkehrs- und Verschönerungsvereine ausschließlich iSd früheren Anlage 7 EStR tätige Zweckbetriebe).

³⁷¹ BFH v. 21.5.1997 I R. 38/96 BFH/NV 1997 S. 904, v. 21.8.1974 I R. 81/73 BStBl. 1975 II S. 121; OFD Rostock v. 5.5.1993 StEK AO § 51 Nr. 20; ab 1993 in § 5 Abs. 1 Nr. 18 KStG, § 3 Nr. 25 GewStG eigene Begünstigungsvorschriften, was fehlende allgemeine Gemeinnützigkeit indiziert; dazu *Oppermann* DB 1994 S. 1489.

³⁷² FG Schl-H v. 3.9.1997 EFG 1998 S. 520 rkr.

³⁷³ BFH v. 17.3.1964 I 265/61 BeckRS 21007327.

³⁷⁴ RFH v. 23.7.1941 RStBl. 1941 S. 818.

³⁷⁵ BFH v. 16.11.1954 I 114/53 U BStBl. 1955 III S. 12.

³⁷⁶ FG Nds v. 16.6.1983 EFG 1984 S. 84 (bestätigt durch BFH v. 20.7.1988 I R. 244/83 BFH/NV 1989 S. 479); OFD Frankfurt v. 11.12.1996 StEK AO § 52 Nr. 100; aber Feuerbestattung gemeinnützig noch BFH v. 14.12.1978 I R. 122/76 BStBl. 1979 S. 491.

³⁷⁷ BFH v. 26.4.1989 I R. 209/85 BStBl. 1989 S. 670.

³⁷⁸ OFD Rostock v. 10.5.2001 StEK AO § 52 Nr. 141.

³⁷⁹ FM NRW v. 30.1.1961 DB 1961 S. 357.

³⁸⁰ BMF v. 26.10.1995 StEK AO § 52 Nr. 88.

³⁸¹ RFH v. 16.9.1932 RStBl. 1932 S. 1106.

³⁸² RFH v. 29.4.1935 RStBl. 1935 S. 857.

³⁸³ BFH v. 16.8.1961 I 34/61 BeckRS 21008482.

³⁸⁴ FG Hamburg v. 25.8.1964 DStZ 1964 S. 522.

³⁸⁵ FG Köln v. 10.10.2002 EFG 2003 S. 422 rkr.

Sanierung eines Vereinsgrundstücks durch die Mitglieder³⁸⁶, der Handel mit Fachbüchern in bestimmten Branchen³⁸⁷, der Zusammenschluss von Kaufleuten in einem Verein zum Betrieb von Omnibussen³⁸⁸, der Zusammenschluss von Reedern zum Zwecke der Schiffsklassifizierung³⁸⁹, der Schlachthof einer Metzgerinnung³⁹⁰, sog. Design-Zentren³⁹¹, Car-Sharing-Vereine³⁹², die Ratterzielung für Sach- und Geldleistungen zugunsten der Vereinsmitglieder³⁹³, die Versicherung der Vereinsmitglieder von Haus- und Grundbesitzervereinen³⁹⁴ und die Ausstellungen eines Zuchtverbandes³⁹⁵. Die Tätigkeit der sog. Freizeitwinzervereine dürfte einen Grenzfall darstellen³⁹⁶. Wie Scientology-Vereine letztlich einzuordnen sind, ist noch nicht endgültig entschieden, wenngleich sie verdeckte gewerbliche Organisationen sein dürften³⁹⁷, zumal sie kaum mehr selbstlos handeln dürften, wenn sie fast die Hälfte ihrer Einnahmen ausgeben, um ihre Mitglieder im Geiste eines Ron Hubbard auszubilden³⁹⁸.

Anerkannt wurde dagegen die Selbstlosigkeit bei einem Sportfischerverein, weil erfahrungsgemäß die Aufwendungen den Wert der erbeuteten Fische weit übersteigen³⁹⁹, ebenso bei Rundfunkvereinen, sofern sie sich auf lokale⁴⁰⁰ und nichtkommerzielle⁴⁰¹ Aktivitäten beschränken. Kleingärtner- und Siedlervereine können gemeinnützig sein, auch wenn sie nicht nach der Kleingarten- und Kleinsiedlungsordnung⁴⁰² als solche anerkannt sind⁴⁰³. Auch Pferderennvereine können trotz der hohen, auch an Mitglieder fließenden Preisgelder noch als selbstlos eingestuft werden⁴⁰⁴. Überhaupt werden wirtschaftliche Zuwendungen an Preisträger oder Stipendiaten in angemessenem Rahmen anerkannt, wenn sie nicht auf eine verdeckte Entlohnung hin-

³⁸⁶ BMF v. 11.3.1992 BStBl. 1993 I S. 214.

³⁸⁷ RFH v. 6.9.1938 RStBl. 1938 S. 999.

³⁸⁸ RFH v. 14.12.1932 RStBl. 1933 S. 76.

³⁸⁹ RFH v. 3.6.1929 RStBl. 1929 S. 493.

³⁹⁰ RFH v. 2.6.1931 RStBl. 1931 S. 502.

³⁹¹ OFD Kiel v. 1.7.1997 StEK AO § 52 Nr. 108.

³⁹² BFH v. 12.6.2008 V R 33/05 BStBl. 2009 II S. 221.

³⁹³ BFH v. 28.6.1989 I R 86/85 BStBl. 1990 II S. 550.

³⁹⁴ RFH v. 14.1.1930 RStBl. 1930 S. 145.

³⁹⁵ BFH v. 22.8.1952 III 256/51 U BStBl. 1952 III S. 270.

³⁹⁶ FM Sachsen v. 16.7.1998 StEK AO § 52 Nr. 110; vgl. AEAO Nr. 12 zu § 52.

³⁹⁷ VG Frankfurt v. 17.3.2000 GewArch 2000 S. 332 (zur IHK-Mitgliedschaft); FG Münster v. 25.5.1994 EFG 1994 S. 810, zurückverwiesen durch BFH v. 21.8.1997 V R 65/94 BFH/NV 1998 S. 971; so auch BAG v. 22.3.1995 DB 1995 S. 1714; vgl. BMF v. 12.7.1994 StEK DoppBest. USA Nr. 45.

³⁹⁸ FG Hamburg v. 13.12.1984 EFG 1985 S. 525, zurückverwiesen durch BFH v. 6.2.1992 V R 38/85 BFH/NV 1993 S. 102.

³⁹⁹ Gilt nur für sog. Gemeinschaftsfischen, nicht für Wettfischen: BMF v. 19.9.1995 StEK AO § 52 Nr. 85.

⁴⁰⁰ FM NRW v. 15.5.1987 StEK AO § 51 Nr. 8 (mit Mustersatzung).

⁴⁰¹ OFD Frankfurt v. 27.9.1995 StEK AO § 52 Nr. 84.

⁴⁰² Vom 31.7.1919 RGBl. 1919 I S. 1371.

⁴⁰³ Wegen einer Mustersatzung für solche Kleingartenvereine vgl. FinSen Bremen v. 29.9.1971 StEK StAnpG § 17 Nr. 20.

⁴⁰⁴ OFD Frankfurt v. 25.2.2003 BeckVerw 12255099.

auslaufen⁴⁰⁵ und die prämierten Ergebnisse allgemein zugänglich sind⁴⁰⁶. Dialysevereine werden von der Zusammensetzung ihrer Mitglieder her eingeordnet und sind gemeinnützig, wenn Ärzte zwar Mitglieder sind, aber zu gleichen Bedingungen arbeiten wie Nichtmitglieder⁴⁰⁷.

- 71 In vielen Fällen mag durch das VereinFG die Beurteilung einfacher geworden sein, zB für den Hundesport und Karnevalsvereine. Immer stellt sich aber die Frage, worin konkret in diesen Fällen die jede Gemeinnützigkeit voraussetzende Selbstlosigkeit gesehen wird. Auch werden Grenzfälle wirtschaftlicher Interessen zum Gemeinnutz heute nicht mehr über die Selbstlosigkeit, sondern über die Ausschließlichkeit des § 56 AO gelöst⁴⁰⁸.

f) Selbstlosigkeit und juristische Personen des öffentlichen Rechts

- 71a Bei den jPöR wurde der Grundsatz der Selbstlosigkeit herangezogen, um Tätigkeiten auszugrenzen, die zwar der Allgemeinheit zugute kommen, nicht aber gemeinnützig sein sollten. Das war immer dann der Fall, wenn es sich bei der einzelnen Betätigung oder auch beim Gegenstand einer ausgegliederten Gesellschaft um eine staatliche Pflichtaufgabe handelte wie etwa die Müll- und Abwasserbeseitigung⁴⁰⁹. Andere – freiwillige – Aufgaben (Krankenhäuser, Kindergärten usw.) konnten schon immer gemeinnützig organisiert werden und die Trägerschaft bzw. Gesellschafterstellung der öffentlichen Hand schadete nicht.
- 71b Die Frage, ob die jPöR gemeinnützig sein kann unabhängig davon, welches Segment ihrer Tätigkeit betroffen ist, war streitig und höchstrichterlich nicht entschieden. Sie wurde zT verneint, wenn etwa eine ausgegliederte Tätigkeit zu den Hoheitsaufgaben gehörte⁴¹⁰. Auch wurde argumentiert, das die Selbstlosigkeit verhindernde Moment könne als „sonstiger Erwerbszweck“ iSv § 55 Abs. 1 AO durchaus in der dabei regelmäßig erstrebten Vorsteuererstattung gesehen werden⁴¹¹. Dagegen stand die Ansicht vor allem von *Seer*: Auf die Einordnung der staatlichen Tätigkeit komme es nicht an, da die staatliche Aufgabenerfüllung immer zugleich die Selbstlosigkeit impliziere⁴¹².

⁴⁰⁵ OFD Frankfurt v. 25.6.2001 DB 2001 S. 1751.

⁴⁰⁶ FM Schl-H v. 23.3.1978 StEK KStG § 5 Nr. 7.

⁴⁰⁷ FM Ba-Wü v. 16.3.1993 StEK AO § 52 Nr. 71.

⁴⁰⁸ Vgl. oben Rz. 45

⁴⁰⁹ BFH v. 23.10.1996 I R 12/94 BStBl. 1997 II S. 139; auch BMF v. 27.12.1990 BStBl. 1991 I S. 81.

⁴¹⁰ Dazu ausführlich die Voraufgabe Kap. C Rz. 71a.

⁴¹¹ Vgl. Gutachten S. 405: „Anlass ... ist die Praxis, ... privatrechtliche Gesellschaften einzuschalten ..., um das Recht zum Vorsteuerabzug zu erlangen. Es geht nicht darum, die Befreiung von der Umsatzsteuer zu erlangen (die sie ohnehin schon haben), sondern einen Vergütungsanspruch, also die ‚negative Steuer‘.“ Die Klärung dieser Frage schien im Verfahren BFH I R 90/04 anzustehen, wo das Gericht allerdings – trotz entsprechender Beitrittsaufforderung an das BMF – der Frage auswich (BFH v. 7.3.2007 I R 90/04 BStBl. 2007 II S. 628).

⁴¹² Zitat (in *Seer/Wolsztynski*, Steuerliche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand, Berlin 2002): „Aufgrund ihrer wesensbestimmten und verfassungskräftigen Uneigennützigkeit sind der Staat und seine Verwaltungseinrichtungen vielmehr zur Begründung steuerrechtlich gemeinnütziger Körperschaften prädestiniert“ (aaO S. 138). Zusammenfassend jetzt *Seer* in *Tipke/Kruse* § 55 AO Rz. 7.

Der BFH hat nunmehr generell d.h. auch bei **hoheitlichen Betätigungen** keine Bedenken mehr⁴¹³. Unter dem Aspekt der Allgemeinheit und der Selbstlosigkeit vertraut er der Verfassungstreue der öffentlichen Verwaltung: „Der Senat hat bereits ... darauf verwiesen, dass dem Staat die selbstlose und ausschließliche Erfüllung seiner Aufgaben zum Wohle der Allgemeinheit durch die Verfassung vorgegeben und seinem Wesen nach zu eigen ist.“ Das gilt auch, „wenn die Träger öffentlicher Verwaltung von ihrem – jedenfalls im Bereich der Leistungsverwaltung bestehenden – Wahlrecht Gebrauch machen, ihre Aufgaben anstatt in hoheitlicher in privatrechtlicher Form zu erledigen.“⁴¹⁴ Die ersten Versuche der Praxis, hieraus zB bei der Umsatzsteuer Vorteile zu erzielen, sind aktenkundig⁴¹⁵ und gerade bei einem Integrationsprojekt Gegenstand der Rechtsprechung gewesen⁴¹⁶.

Wird zur Erfüllung von Pflichtaufgaben einer jPöR eine Eigengesellschaft **71c** eingesetzt, so verfolgt sie keine vordergründig eigennützigen Interessen ihres Gesellschafters. Ihre Steuerbegünstigung setzt aber voraus, dass ihre Leistungen angemessen vergütet werden. Maßstab für die Höhe des Entgelts ist das, was von einem ordentlichen und gewissenhaften Geschäftsleiter auch mit einem Nichtgesellschafter vereinbart worden wäre. Das Entgelt hat regelmäßig die Kosten auszugleichen und einen marktüblichen Gewinnaufschlag zu beinhalten⁴¹⁷. Allerdings ist bei steuerbegünstigten Einrichtungen aufgrund der fehlenden Gewinnorientierung die Erhebung eines Gewinnaufschlags nicht marktüblich⁴¹⁸.

IV. Verwendung von Vermögenswerten

Die Mittel der gemeinnützigen Körperschaft dürfen nur für gemeinnützige **72** Zwecke verwendet werden (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO). Die richtige **Mittelverwendung** ist zentrale Voraussetzung der Gemeinnützigkeit⁴¹⁹, die in nachvollziehbarer Weise von der Körperschaft darzulegen ist⁴²⁰. Sie hat seit 1991 noch erhöhte Bedeutung, da eine Fehlverwendung der regelmäßig in den Mitteln vorhandenen Spenden neben der Haftung der Körperschaft auch eine solche der Organmitglieder herbeiführen kann (§ 10b Abs. 4 EStG).

⁴¹³ BFH v. 27.11.2013 I R 17/12 BStBl. 2016 II S. 68 (Rettungsdienst-GmbH eines Landkreises: „Der Umstand, dass die Klägerin als sog. Eigengesellschaft des Landkreises in die Erfüllung der diesem durch das Brandenburgische Rettungsdienstgesetz auferlegten hoheitlichen Pflichtaufgabe eingeschaltet worden ist, steht der Steuerbegünstigung nicht aus grundsätzlichen Erwägungen entgegen“, in Rz. 20). Vgl. auch P. Fischer juris PRSteuerR 14/2008 Anm. 1, Kronawitter ZKF 2014 S. 196.

⁴¹⁴ BFH v. 27.11.2013 I R 17/12 BStBl. 2016 II S. 68 (Rettungsdienst Rz. 29).

⁴¹⁵ FG Münster v. 23.9.2014 9 K 2451/10 EFG 2016 S. 744, wo die Ausgliederung in eine gemeinnützige GmbH nach Feststellungen des Gerichts nur dem angestrebten begünstigten USt-Satz galt (Rz. 46: „Im Kern geht es um den ermäßigten Steuersatz“).

⁴¹⁶ Siehe oben Rz. 41a.

⁴¹⁷ BFH v. 27.11.2013 I R 17/12 BStBl. 2016 II S. 68.

⁴¹⁸ Vgl. AEAO Nr. 2 zu § 55.

⁴¹⁹ Grundlegend dazu Herbert BB 1991 S. 178.

⁴²⁰ FG Nürnberg v. 30.9.1997 EFG 1998 S. 121 rkr.

C 72a, 73

C. Grundsätze der Gemeinnützigkeit

Ausgangspunkt dieser Verwendungspflicht ist das zur Disposition stehende Vermögen der Körperschaft.

1. Verwendung des Vermögens

72a Zwischen dem Vermögen der gemeinnützigen Körperschaft und den – ggf. zeitnah – zu verwendenden Mitteln besteht folgender Zusammenhang:

- „**Vermögen**“ ist der Saldo aller Aktiva und Passiva, die aus Einbringungs- vorgängen, zB bei Gründung, oder aus Einnahmen bzw. Ausgaben der Körperschaft an einem Stichtag vorhanden sind.
- Das der **Vermögensbindung** unterliegende Vermögen (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO) ist der Vermögensteil, welcher der Körperschaft zur eigenen Disposition zur Verfügung steht, erfasst also nicht Vermögensteile, die bei Auflösung an Dritte fallende Gegenstände oder Verpflichtungen aus dem Gründungsgeschäft. Diese „Teilmenge des Vermögens“⁴²¹ sind die Mittel der Körperschaft⁴²².
- Ein Teil der Mittel, die zur Verfügung stehen, ist durch **externe Disposition** von der Verwendung ausgeschlossen (zB als Grund- oder Stammkapital, Grundstockvermögen)⁴²³.
- Die verbleibenden Mittel können durch gesetzliche oder gewohnheitsrechtlich zulässige **Rücklagen** von der Verwendung ausgenommen werden⁴²⁴.
- Der Restsaldo der Mittel ist zeitnah für satzungsmäßige Zwecke zu verwenden (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 AO).⁴²⁵

a) Vermögenswerte außerhalb der Vermögensbindung

73 Bestimmte Vermögenswerte stehen der Körperschaft nur **auf Zeit** zur Verfügung und sind bei Auflösung zurückzuerstatten. Sie sind nur „**ad usum**“ überlassen. Schwierigkeiten werden sich hier im Allgemeinen nur für den Fall ergeben, dass ein Mitglied ausscheidet oder die Körperschaft aufgelöst wird. Es muss deshalb bereits in der Satzung sichergestellt sein⁴²⁶, dass die Mitglieder nach ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und nicht mehr als den gemeinen Wert ihrer geleisteten Sacheinlagen zurückerhalten (§ 55 Abs. 1 Nr. 2 AO). Sie dürfen also nur das zurückerhalten, was sie eingebracht haben. Bei **Sacheinlagen** kann nur der gemeine Wert erstattet werden, den diese zur Zeit ihrer Einbringung in die Körperschaft gehabt haben (§ 55 Abs. 2 AO). Sacheinlagen im Sinne dieser Regelung kommen allerdings wohl nur bei gemeinnützigen Kapitalgesellschaften vor und dürften trotz weitgehender Gestaltungsfreiheit der Satzung bei Vereinen kaum möglich sein. Das übrige Vermögen muss dagegen ausschließlich für die begünstigten Zwecke verwendet werden, auch wenn es in Zeiten erworben wurde, in denen die Körperschaft (noch) nicht gemeinnützig war⁴²⁷. Auch darf das Vereinsvermö-

⁴²¹ Vgl. P. Fischer in H/H/S (Stand 1993) § 55 Rz. 99 mwN.

⁴²² Vermögen außerhalb der Vermögensbindung Rz. 73–76.

⁴²³ Gebundenes Vermögen Rz. 85–90.

⁴²⁴ Rücklagen Rz. 133–154a.

⁴²⁵ Zeitnahe Verwendung Rz. 83–84.

⁴²⁶ RFH v. 12.5.1936 RStBl. 1936 S. 626; v. 7.8.1937 RStBl. 1937 S. 1178.

⁴²⁷ FM Bayern v. 23.9.1993 StEK AO § 55 Nr. 12.

gen, das bei Auflösung noch vorhanden ist, in keinem Fall den Mitgliedern erstattet werden⁴²⁸.

Bei einer **Stiftung** kann in der Satzung zwar die Rückgabe des bei der Errichtung der Stiftung oder bei späterer **Zustiftung** eingebrachten Vermögens an den Stifter oder seine Erben vorgesehen sein. Es ist dann aber nur der gemeine Wert vom Zeitpunkt der Einbringung bzw. der niedrigere tatsächliche Wert vom Zeitpunkt der Rückgabe maßgebend (§ 55 Abs. 3 AO). Die **Wertsteigerungen** bleiben also für steuerbegünstigte Zwecke gebunden. Bei der Rückgabe des Wirtschaftsgutes ist deshalb vom Empfänger die Differenz in Geld auszugleichen, die Vermögensbindung besteht hier nur für den Vermögenszuwachs. An einer solchen Regelung kann dann Interesse bestehen, wenn das Stiftungskapital in einer Beteiligung an einem Familienunternehmen besteht und die Beteiligung bei Auflösung der Stiftung nicht in fremde Hände geraten soll. Wird von vornherein die Vermögensbindung für Stiftungskapital oder **Zustiftungen** ausgeschlossen, so kann der Stifter hierfür auch die Spendenvergünstigung nach § 10b EStG nicht in Anspruch nehmen⁴²⁹. Hiervon zu unterscheiden ist die bloße Überlassung zur Nutzung, bei deren Beendigung kein Wertausgleich in Betracht kommt.

In den Fällen, in denen Wirtschaftsgüter aus einem Betriebsvermögen oder dem sog. gebundenen Privatvermögen (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 4 EStG) zum **Buchwert** entnommen und auf eine gemeinnützige Stiftung übertragen wurden, tritt bei einer Rückgabe der Wirtschaftsgüter an die Stelle des gemeinen Wertes dieser Buchwert (§ 55 Abs. 3 AO). Damit soll die Möglichkeit ausgeschlossen werden, dass auf dem Umweg über die Einbringung und Wiedernahme aus der Stiftung die schon bei der Einbringung in dem Wirtschaftsgut enthaltenen stillen Reserven steuerfrei realisiert werden. Außerdem soll damit sichergestellt werden, dass sie bei einer Auflösung der Stiftung nur begünstigten Zwecken zugeführt werden. Bei Rückgabe der Wirtschaftsgüter ist auch hier ein sich ergebender Differenzbetrag in Geld auszugleichen⁴³⁰.

b) Gründungsbelastungen

Zu den Vermögenswerten der Körperschaft gehören zunächst auch deren **Gründungsverbindlichkeiten**. Zur Verfügung für gemeinnützige Zwecke steht daher nur das Nettovermögen nach deren Abzug. Damit ist die Erfüllung von Verbindlichkeiten, die zur Vermögensausstattung einer Stiftung gehören, weder eine Zuwendung nach § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO noch eine solche nach § 58 Nr. 6 AO⁴³¹. Daraus folgt, dass die Erfüllung auch dann nicht gemeinnützigkeitsschädlich ist, wenn sie fast das gesamte Aktivvermögen verbraucht⁴³². Die Erfüllung derartiger Verpflichtungen kann mit der 1/3-Gren-

⁴²⁸ RFH v. 18.2.1937 RStBl. 1937 S. 284.

⁴²⁹ AEAO Nr. 31, 32 zu § 55.

⁴³⁰ AEAO Nr. 33 S. 4 zu § 55.

⁴³¹ BFH v. 21.1.1998 II R 16/95 BStBl. 1998 II S. 758 (von Stiftung fortgeführtes Einzelunternehmen); anders BMF v. 6.11.1998 (Nichtanwendung) BStBl. 1998 I S. 1466; AEAO Nr. 12 zu § 55.

⁴³² Anders noch BFH v. 24.3.1993 I R 27/92 BStBl. 1993 II S. 637 (Stiftung zur Verschönerung eines Ortes – daneben Rente als Stiftungszweck).

ze des § 58 Nr. 6 AO kollidieren. Die Lösung ist unverändert streitig. Diese Grenze bezieht die Verwaltung auch auf diese (vorhandenen) Verpflichtungen, woran nicht selten die Stiftungsgründung scheitert⁴³³. Der BFH⁴³⁴ wie auch die Mehrheit im Schrifttum⁴³⁵ folgen dem nicht und lehnen einen Zusammenhang der Stifternversorgung mit der Mittelverwendung ab.

77 Nicht der Verpflichtung zu zeitnaher Verwendung unterliegen durch Vorgaben der Rechtsform die Kapitalausstattungen, die als **Haftungsmasse** den Gläubigern verbleiben müssen („Ausstattungskapital“)⁴³⁶. Es handelt sich bei der AG um das Grundkapital und bei der GmbH um das Stammkapital, auch die Geschäftsguthaben der eingetragenen Genossenschaft⁴³⁷ und das Grundstockvermögen der Stiftung gehören hierher. Nicht dazu zählen vergleichbare Vermögensteile beim Verein, auch wenn er dazu in der Satzung Thesaurierungsvorgaben macht⁴³⁸.

78–80 (frei)

2. Die „Mittel“ der Körperschaft

81 Das nach Abzug von „durchlaufenden“ Vermögenswerten nach Rz. 73 ff. und den Gründungsbelastungen verbleibende Vermögen – die „Mittel“ des § 55 Abs. 1 Nr. 1 S. 1 AO – wird zunächst aus Mitgliederbeiträgen und Spenden, aus Einnahmen aus einem steuerfreien Zweckbetrieb oder einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb⁴³⁹, aber auch aus Einnahmen aus der steuerfreien Vermögensverwaltung stammen. Der **Begriff** der **Mittel** steht für die früher gebräuchlichen Begriffe „etwaige Gewinne“ bzw. „etwaige Einkünfte“. Durch die neuen Begriffe sollte klargestellt werden, dass auch Spenden nur für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden dürfen⁴⁴⁰. Damit wurde der Begriff der Mittel aber nicht auf den der Einnahmen nach § 8 EStG reduziert, vielmehr sind sämtliche (freien) Vermögenswerte der Körperschaft als Mittel anzusehen⁴⁴¹ einschließlich der Gewinne aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb oder Zweckbetrieb⁴⁴².

⁴³³ AEAO Nr. 12 zu § 55.

⁴³⁴ BFH v. 21.1.1998 II R 16/95 BStBl. 1998 II S. 758, dazu BMF v. 6.11.1998 BStBl. 1998 I S. 1446 (Nichtanwendung)

⁴³⁵ Aktuelle Übersicht bei Seer in *Tipke/Kruse* § 58 AO Rz. 14.

⁴³⁶ So etwa *Buchna* S. 175.

⁴³⁷ BGH v. 13.10.1954 NJW 1954 S. 1844: „dienen in erster Linie der Mittelausstattung“.

⁴³⁸ Kein gesetzlich vorgeschriebenes Haftkapital, also keine „Grundausrüstung“; kein konstituierendes Element bei Verein, so *Waldner* in *MchnHdb* S. 604; unklar bei *Thiel* DB 1992 S. 1900 (1902).

⁴³⁹ So ausdrücklich BFH v. 15.7.1998 I R 156/94 BStBl. 2002 II S. 162 (von Stiftung fortgeführtes Unternehmen) und FG München v. 24.2.2000 EFG 2000 S. 774 rkr. (trotz zugelassener Revision).

⁴⁴⁰ Vgl. Bericht des Finanzausschusses zum Entwurf der AO 1977 BT-Drs. 7/4292 zu § 55 AO.

⁴⁴¹ BFH v. 23.10.1991 I R 19/91 BStBl. 1992 II S. 62 (Verein nach Dr. Rudolf Steiner); zuletzt BFH v. 7.9.2011 I B 36/11 BFH/NV 2011 S. 2013 („Grundstockvermögen keine „Mittel““).

⁴⁴² AEAO Nr. 3 S. 1 zu § 55.