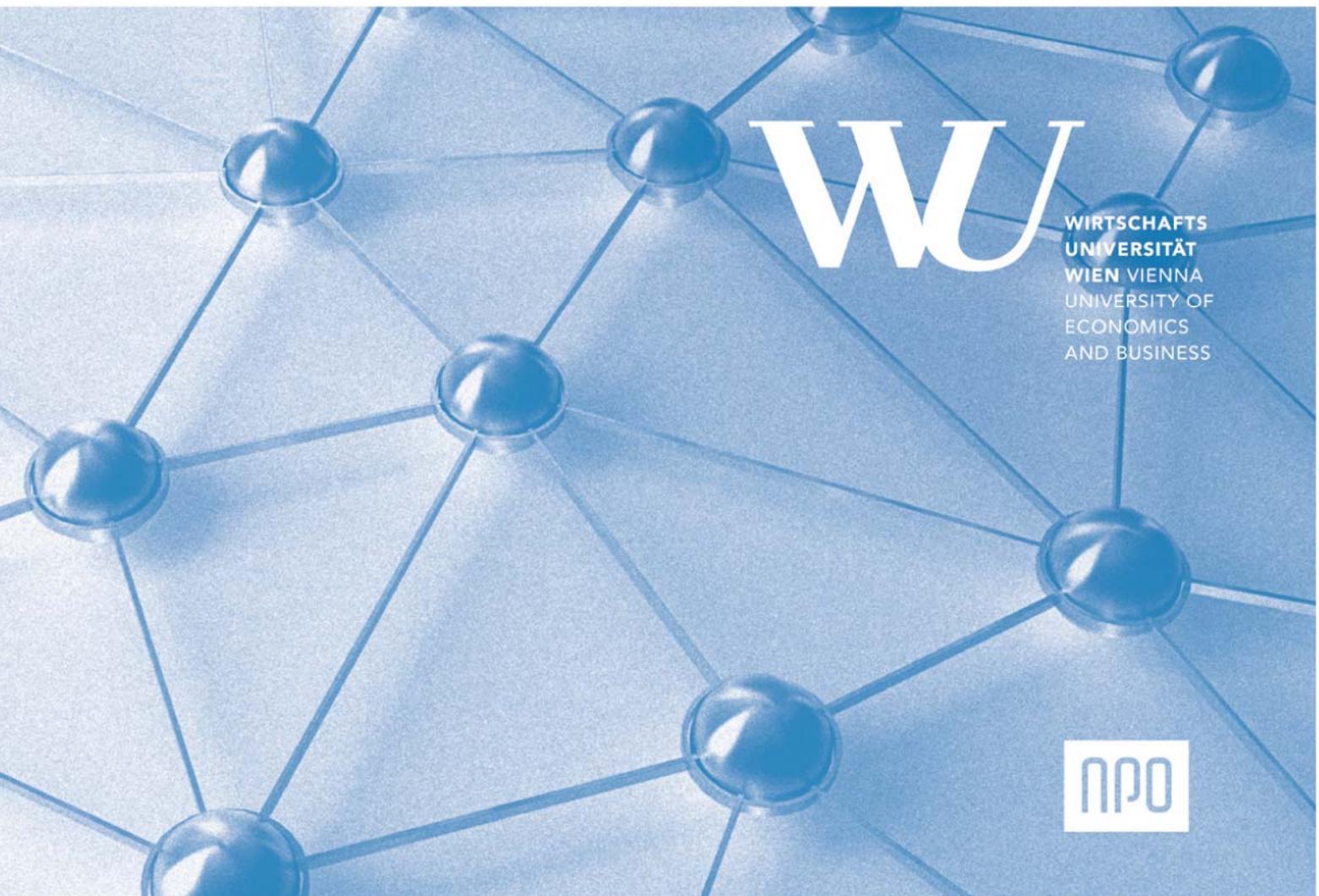


Gemeinnützigkeit in Deutschland, Schweden und in der Schweiz: Vorbilder für Österreich? Ausgewählte Kernthemen des Gemeinnützig- keitsrechts im Rechtsvergleich

MMag. Dr. Sabine Heidenbauer, LL.M.

10.12.2014



Impressum:



NPO-Kompetenzzentrum
Nordbergstraße 15
1090 Wien
Tel.: 01 31336 5878
Fax: 01 31336 5824
www.npo.or.at
Wien, 2014

Kontakt: Mag. Eva More-Hollerweger, eva.more@wu.ac.at

Copyright ©NPO-Kompetenzzentrum

INHALT

EXECUTIVE SUMMARY	1
1 ABGRENZUNG DES AUFTRAGS UND PROBLEMSTELLUNG	3
2 VORBEMERKUNGEN ZUM GEMEINNÜTZIGKEITSRECHT DER UNTERSUCHTEN RECHTSORDNUNGEN	4
2.1 DEUTSCHLAND	4
2.2 SCHWEDEN	4
2.3 SCHWEIZ	5
3 KRITERIUM DER UNMITTELBARKEIT	7
3.1 BLICK AUF DIE ÖSTERREICHISCHE RECHTSLAGE	7
3.2 DEUTSCHLAND	7
3.3 SCHWEDEN	10
3.4 SCHWEIZ	10
4 KRITERIUM DER AUSSCHLISSLICHKEIT	12
4.1 BLICK AUF DIE ÖSTERREICHISCHE RECHTSLAGE	12
4.2 DEUTSCHLAND	13
4.3 SCHWEDEN	15
4.4 SCHWEIZ	15
5 GEMEINNÜTZIGKEITSBESCHEID UND AUFSICHTSBEHÖRDE	18
5.1 BLICK AUF DIE ÖSTERREICHISCHE RECHTSLAGE	18
5.2 DEUTSCHLAND	18
5.3 SCHWEDEN	19
5.4 SCHWEIZ	20
6 KAPITALERTRAGSTEUER	22
6.1 BLICK AUF DIE ÖSTERREICHISCHE RECHTSLAGE	22
6.2 DEUTSCHLAND	23
6.3 SCHWEDEN	23
6.4 SCHWEIZ	24
ANHANG 1: AUSZUG AUS DEN RECHTSGRUNDLAGEN	25
DEUTSCHLAND	25
SCHWEDEN	37
SCHWEIZ	40
ANHANG 2: BEISPIEL FESTSTELLUNGSBESCHEID GEMÄß § 60A AO	41
ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS	44
QUELLENVERZEICHNIS	45

EXECUTIVE SUMMARY

KRITERIUM DER UNMITTELBARKEIT

- Das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht sieht zwar grundsätzlich ein Unmittelbarkeitsgebot vor, insbesondere vor dem Hintergrund der weitreichenden gesetzlich geregelten Ausnahmen stellt sich dieses allerdings als nahezu bedeutungslos dar. So sind beispielsweise „Mittelbeschaffungskörperschaften“ zulässig, worunter nicht nur Förder- und Spendensammelvereine, die Mittel sammeln, sondern auch Körperschaften, die aus ihren Erträgen steuerbegünstigte Zwecke mittelbar unterstützen, verstanden werden. Im Zusammenhang mit bloß mittelbarer Unterstützung kommen dabei sowohl vermögensverwaltende Tätigkeiten als auch das Unterhalten wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe in Frage.
- Auch nach schwedischem Recht müssen gemeinnützige Organisationen den gemeinnützigen Zweck nicht selbst erfüllen; sie bleiben allerdings für dessen Erfüllung verantwortlich. Gemeinnützige Vereine sind – im Gegensatz zu gemeinnützigen Stiftungen – mit Einkünften aus Tätigkeiten, die traditionellerweise zur Finanzierung gemeinnütziger Zwecke ausgeführt werden, von der Einkommensteuer befreit. Die Frage, welche Tätigkeiten dabei der Tradition nach der Finanzierung gemeinnütziger Zwecke dienen, lässt das Gesetz offen, sodass die Frage der Steuerpflicht von im Rahmen von Benefizveranstaltungen generierten Einkünften nicht generell beantwortet werden kann.
- Ein Unmittelbarkeitsgebot im österreichischen Begriffsverständnis ist auch dem schweizerischen Gemeinnützigkeitsrecht fremd. Auch eine juristische Person, die für eine andere juristische Person Gelder sammelt, kann daher grundsätzlich von einer Steuerbefreiung profitieren. Eine Verpflichtung zur unmittelbaren Mittelverwendung ist nicht vorgesehen.

KRITERIUM DER AUSSCHLIESSLICHKEIT

- Das in der deutschen Abgabenordnung vorgesehene Ausschließlichkeitsgebot verlangt, dass eine Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt. Das bedeutet, dass eine Körperschaft nicht steuerbegünstigt ist, wenn sie neben ihren steuerbegünstigten Zwecken auch nur einen nicht begünstigten Zweck verfolgt. Die Betätigung der gemeinnützigen Organisation kann diesfalls auch nicht in einen steuerfreien und in einen steuerpflichtigen Teil aufgeteilt werden (Aufspaltungsverbot). Das heißt aber nicht, dass gemeinnützige Organisationen nicht wirtschaftlichen Betätigungen (sei es zur Mittelbeschaffung oder zur direkten Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke) nachgehen dürften. Insbesondere sei hervorgehoben, dass bei steuerbegünstigten Körperschaften, insbesondere Mittelbeschaffungskörperschaften, die sich im Rahmen ihrer tatsächlichen Geschäftsführung an die in ihrer Satzung enthaltene Pflicht zur Verwendung sämtlicher Mittel für die satzungsmäßigen Zwecke halten, das Ausschließlichkeitsgebot selbst dann als erfüllt anzusehen ist, wenn sie sich vollständig aus Mitteln eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder aus der Vermögensverwaltung finanzieren.
- Nach dem „Gebot der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke“ (*ändamålskravet*, *purpose requirement*) sind gemeinnützige Organisationen nach schwedischem Recht verpflichtet, einen oder mehrere als gemeinnützig anerkannte Zwecke zu verwirklichen. Nach aktueller Rechtslage ist es nicht mehr erforderlich, dass ausschließlich oder fast ausschließlich gemeinnützige Zwecke verwirklicht werden – gemischte Zwecke sind damit zulässig. Innerhalb der Sphäre der gemeinnützigen Zwecke muss bzw. müssen der

oder die verfolgten gemeinnützigen Zweck(e) in der Folge ausschließlich oder fast ausschließlich verfolgt werden. Die den nicht gemeinnützigen Zwecken zuzuordnenden Einkommensteile unterliegen der Steuerpflicht, verwirken den Gemeinnützigkeitsstatus der Organisation aber nicht.

- Auch nach schweizerischem Gemeinnützigkeitsrecht ist die gemischte Zweckverfolgung zulässig. Zwar muss die steuerbefreite Aktivität ausschließlich auf die öffentliche Aufgabe oder das Wohl Dritter ausgerichtet sein; daneben können aber andere, nicht ausschließlich gemeinnützige Zwecke verfolgt werden, für die eine Steuerbefreiung zwar nicht zusteht, die die Steuerbefreiung für besagte steuerfreie Aktivitäten aber nicht verwirken.

GEMEINNÜTZIGKEITSBESCHIED UND AUFSICHTSBEHÖRDE

- Durch eine Gesetzesnovelle im Vorjahr wurde im deutschen Gemeinnützigkeitsrecht das Instrument eines Feststellungsbescheides, mit dem über die Einhaltung der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen vom zuständigen Finanzamt bindend abgesprochen wird, vorgesehen. Eine Anerkennung, dass auch die tatsächliche Geschäftsführung den für die Anerkennung der Steuerbegünstigung notwendigen Erfordernissen entspricht, ist mit der bescheidmäßigen Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nicht verbunden. Der Feststellungsbescheid kann gegebenenfalls mit den üblichen Rechtsbehelfen angefochten werden.
- Ähnlich dem österreichischen Gemeinnützigkeitsrecht kennt das schwedische Gemeinnützigkeitsrecht das Instrument eines Gemeinnützigkeitsbescheides nicht. Dementsprechend wird der Gemeinnützigkeitsstatus gemeinnütziger Vereine in Schweden auch jährlich im Zuge der Veranlagung von der zuständigen Steuerbehörde überprüft.
- In der Schweiz erlassen die Steuerbehörden auf Antrag derwerbenden Organisation nach Prüfung der Voraussetzungen i.d.R. eine Feststellungsverfügung, in der die Befreiung von der Steuerpflicht (oder gegebenenfalls deren Verweigerung) ausdrücklich festgehalten wird. Denkbar ist auch, dass im Veranlagungsverfahren über die Steuerbefreiung entschieden wird. Sowohl im Feststellungs- als auch im Veranlagungsverfahren ergeht eine anfechtbare Verfügung. Die Überprüfung der Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen obliegt auch in der Folge den Steuerbehörden. Stiftungen (nicht aber Vereine) stehen daneben unter der zusätzlichen zivilrechtlichen Aufsicht des Gemeinwesens (Bund, Kanton, Gemeinde), dem sie angehören.

KAPITALERTRAGSTEUER

- Das deutsche Körperschaftsteuergesetz befreit gemeinnützige Organisationen von der Körperschaftsteuerpflicht, womit insbesondere auch der steuerfreien Sphäre zuzuordnende Zinsen und Dividenden steuerfrei bleiben. Die Befreiung wird durch eine gleichlaufende gesetzliche Befreiung vom Kapitalertragsteuerabzug ergänzt.
- Soweit in Erfahrung gebracht werden konnte, erfasst die im schwedischen Recht vorgesehene Steuerbefreiung für gemeinnützige Organisationen grundsätzlich auch Dividenden und Zinsen. Eine Abzugsteuer ist dabei im rein innerstaatlichen Sachverhalt offenbar von vornherein nicht vorgesehen.
- Die nach schweizerischem Recht erhobene Verrechnungssteuer auf Kapitalerträge wird auch in Zusammenhang mit an gemeinnützige Organisationen gezahlte Kapitalerträge erhoben. Wie jedem anderen relevanten Empfänger von um die Steuer gekürzten Kapitalerträgen wird die Verrechnungssteuer bei Erfüllung der Voraussetzungen auch gemeinnützigen Organisationen zurückerstattet.

1 ABGRENZUNG DES AUFTRAGS UND PROBLEMSTELLUNG

Inhalt des der vorliegenden Ausarbeitung zugrunde liegenden Auftrags ist die Darstellung ausgewählter Aspekte des Gemeinnützigkeitsrechts in drei ausländischen Rechtsordnungen. Vor dem Hintergrund der aktuell politisch diskutierten Reform des österreichischen Gemeinnützigkeitsrechts wurde der Auftrag erteilt, unten näher definierte Kernthemen des (steuerlichen) Gemeinnützigkeitsrechts im Rechtsvergleich und nach Möglichkeit unter Verweis auf die jeweiligen Rechtsgrundlagen darzustellen. Die zu untersuchenden Rechtsordnungen sind jene Deutschlands, Schwedens und der Schweiz, weil davon ausgegangen wird, dass von diesen Jurisdiktionen möglicherweise Vorbildcharakter ausgehen kann.

Folgende Themenbereiche sind dabei im Überblick zu behandeln:

1. Kriterium der Unmittelbarkeit (§ 40 öBAO)
2. Kriterium der Ausschließlichkeit (§ 39 öBAO)
3. Notwendigkeit und Funktionsweise einer gemeinnützigkeitsrechtlichen Aufsichtsbehörde samt Möglichkeit der Verbesserung der Rechtssicherheit durch Erlassung eines Gemeinnützigkeitsbescheides
4. Kapitalertragsteuerliche Behandlung gemeinnütziger Organisationen

Das Ergebnis der Recherchen soll in Form eines schriftlichen Endberichts im Umfang von ca. 20 Seiten präsentiert werden. Die vorliegende Ausarbeitung ergeht in Erfüllung dieses Auftrags.

Sämtliche Recherchen wurden mit der Sorgfalt eines ordentlichen Wissenschafters und mit teilweiser Unterstützung durch Fachexpertinnen und Fachexperten aus Finanzverwaltung, Wissenschaft und Praxis der genannten Rechtsordnungen durchgeführt. Dennoch kann ein gewisses Restrisiko hinsichtlich der Korrektheit, Aktualität und Vollständigkeit der dargestellten Rechtslage im Zusammenhang mit der Darstellung ausländischer Rechtsordnungen nicht ausgeschlossen werden. Eine Haftung der Autorin und der beigezogenen Fachexpertinnen und Fachexperten ist dementsprechend ausgeschlossen.

2 VORBEMERKUNGEN ZUM GEMEINNÜTZIGKEITS-RECHT DER UNTERSUCHTEN RECHTSORDNUNGEN

2.1 DEUTSCHLAND

Rechtsgrundlage für die Erhebung einer Ertragsteuer auf das Einkommen juristischer Personen ist das deutsche Körperschaftsteuergesetz (dKStG). Das deutsche Körperschaftsteuerrecht sieht in § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 dKStG eine persönliche Steuerbefreiung für Körperschaften, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen, vor. Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen. Es besteht diesfalls eine partielle Körperschaftsteuerpflicht der gemeinnützigen Organisation.¹

Wie im österreichischen Recht wird der Begriff der Gemeinnützigkeit nicht im Körperschaftsteuergesetz selbst, sondern in der Abgabenordnung (AO) definiert. Eine Körperschaft verfolgt demnach „gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Eine Förderung der Allgemeinheit ist nicht gegeben, wenn der Kreis der Personen, dem die Förderung zugute kommt, fest abgeschlossen ist, zum Beispiel Zugehörigkeit zu einer Familie oder zur Belegschaft eines Unternehmens, oder infolge seiner Abgrenzung, insbesondere nach räumlichen oder beruflichen Merkmalen, dauernd nur klein sein kann. Eine Förderung der Allgemeinheit liegt nicht allein deswegen vor, weil eine Körperschaft ihre Mittel einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zuführt“ (§ 52 Abs. 1 AO). Neben den gesetzlichen Bestimmungen ist in der Praxis der Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) des Bundesministeriums der Finanzen² von nennenswerter Bedeutung.

2.2 SCHWEDEN

Im schwedischen Recht kann gemeinnütziges Handeln im Wesentlichen in zwei Rechtsformen auftreten: im Rahmen gemeinnütziger Vereine (*ideella föreningar*) und im Rahmen von Stiftungen (*stiftelser*). Beide Gebilde sind grundsätzlich einkommensteuerpflichtig. Die relevanten Rechtsgrundlagen für die steuerliche Behandlung finden sich im schwedischen Einkommensteuergesetz (*inkomstskattelag*, IL³), vor allem in Kapitel 7 genannten Gesetzes. Das schwedische Gemeinnützigkeitsrecht wurde vor Kurzem reformiert. Im Jahr 2007 wurde eine Kommission (*Stiftelse- och föreningskatteutredningen*, Stiftungs- und Vereins-Steuerkommission) eingesetzt, deren Aufgabe es war, die bis dahin in wesentlichen Punkten divergierenden steuerlichen Regime für gemeinnützige Vereine und Stiftungen weitgehend zu vereinheitlichen. Der Endbericht der Kommission wurde am 30.06.2009 vorgelegt.⁴ Aufbauend auf diesen Bericht wurde Kapitel 7 des schwedischen Einkommensteuergesetzes mit Wirkung ab dem Jahre 2014 reformiert.⁵

¹ Vgl. *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, § 1 Rz. 28.

² Bundesministerium der Finanzen, Anwendungserlass zur Abgabenordnung, GZ IV A 3 – S 0062/14/10002, Dok 2014/0108334, 31.01.2014.

³ Lag 1999:1229.

⁴ *Moderniserade skatteregler för ideell sektor, Betänkande av Stiftelse- och föreningskatteutredningen* (Modernisierung der Steuervorschriften für den gemeinnützigen Sektor, Bericht der Stiftungs- und Vereins-Steuerkommission), SOU 2009:65.

⁵ Änderung des *Inkomstskattelag* mit Gesetz 2013:960 vom 06.12.2013.

Gemeinnützigen Vereinen und Stiftungen wird im schwedischen Recht eine partielle Steuerbefreiung eingeräumt, die – soweit in Erfahrung gebracht werden konnte – wie folgt ausgestaltet ist: Gemeinnützige Vereine und Stiftungen sind nur mit betrieblichen Einkünften (und das mit Ausnahme von Veräußerungsgewinnen) steuerpflichtig (Kap. 7, § 3 IL). Da der Besitz von nicht-privaten Immobilien als betrieblich gewertet wird (Kap. 13, § 1 IL), fallen Vermietungseinkünfte grundsätzlich in die Kategorie der steuerpflichtigen betrieblichen Einkünfte. Von der Steuerbefreiung erfasst sind hingegen grundsätzlich Dividenden, Zinsen und Veräußerungsgewinne. Für gemeinnützige Vereine sind darüber hinaus außerdem Einkünfte aus „Zweckbetrieben“ (Kap. 7, § 3 Nr. 1 TS 1 IL), Einkünfte aus Tätigkeiten, die traditionellerweise zur Finanzierung gemeinnütziger Zwecke ausgeführt werden (Kap. 7, § 3 Nr. 1 TS 2 IL), sowie Einkünfte aus der Vermietung von für gemeinnützige Zwecke verwendeten Grundstücken (Kap. 7, § 3 Nr. 2 IL) von der Befreiung erfasst.⁶

2.3 SCHWEIZ

In der Schweiz erheben sowohl der Bund als auch die Kantone und Gemeinden Steuern auf den Gewinn juristischer Personen. In den Kantonen und Gemeinden werden zusätzlich Steuern auf das Kapital juristischer Personen erhoben. Rechtsgrundlage für die Erhebung der direkten Bundessteuer ist das Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG) vom 14.12.1990⁷. Rechtsgrundlage für die Erhebung der kantonalen und kommunalen direkten Steuern sind die jeweiligen kantonalen (und daher unterschiedlichen) Gesetze. Diese haben sich jedoch im durch das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG) vom 14.12.1990⁸ vorgegebenen Rahmen zu bewegen.⁹

Gemäß Art. 56 Buchst. g DBG sind „juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn, der ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist“ von der Steuerpflicht befreit. Ebenso sieht das schweizerische Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden eine Steuerbefreiung für „die juristischen Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn und das Kapital, die ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind“ vor (Art. 23 Abs. 1 Buchst. f StHG).

Im Schrifttum wird hervorgehoben, dass die Bestimmungen im Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer und im Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden „ausserordentlich knapp und extrem konkretisierungsbedürftig“ sind. Auch die Rechtsprechung betont: „Der Begriff der Gemeinnützigkeit ist ein unbestimmter Rechtsbegriff, der der Auslegung bedarf“¹⁰. Zur einigermaßen gleichmäßigen Handhabung zumindest der bundessteuerrechtlichen Gemeinnützigkeitsbestimmungen ist am 08.07.1994 ein Kreisschreiben der Eidgenössischen Steuerverwaltung ergangen, das rechtlich zwar unverbindlich, doch

⁶ Vgl. auch *Lindencrona*, in *Walz/von Auer/von Hippel*, Spenden und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, 431 f.

⁷ SR 642.11.

⁸ SR 642.14.

⁹ Das Steuerharmonisierungsgesetz ist gewissermaßen als Weisung an die Kantone zu verstehen. Dennoch kann in der Praxis nicht immer davon ausgegangen werden, dass dessen Vorgaben durch die kantonalen Gesetze immer ausnahmslos erfüllt sind. Eine Verletzung des Steuerharmonisierungsgesetzes kann vom Steuerpflichtigen vor dem schweizerischen Bundesgericht gerügt werden.

¹⁰ Vgl. z.B. Urteil des Bundesverwaltungsgerichts A-1396/2006 vom 30.01.2008, 2.3.2 mit Verweis auf *Reich*, Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, ASA 58, 481.

von hoher faktischer Bedeutung ist. Auch die kantonalen Steuerbehörden orientieren sich über weite Strecken an besagtem Kreisschreiben.¹¹

¹¹ Vgl. z.B. *Koller*, in *Walz/von Auer/von Hippel*, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, 443 f.

3 KRITERIUM DER UNMITTELBARKEIT

3.1 BLICK AUF DIE ÖSTERREICHISCHE RECHTSLAGE

Die österreichische Bundesabgabenordnung sieht vor, dass „[d]ie Begünstigungen, die bei Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke auf abgabenrechtlichem Gebiet in einzelnen Abgabenvorschriften gewährt werden, ... an die Voraussetzungen geknüpft [sind], daß die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, der die Begünstigung zukommen soll, nach Gesetz, Satzung, Stiftungsbrief oder ihrer sonstigen Rechtsgrundlage und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und *unmittelbar* der Förderung der genannten Zwecke dient“¹². Das damit eingeführte Kriterium der Unmittelbarkeit wird in § 40 BAO näher definiert. Unmittelbare Förderung liegt demnach vor, „wenn eine Körperschaft den gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck selbst erfüllt. Dies kann auch durch einen Dritten geschehen, wenn dessen Wirken wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.“ Eine gemeinnützige Körperschaft darf sich also, von völlig untergeordneten Nebenzwecken und von dem Sonderregime für Dachverbände abgesehen, nicht darauf beschränken, nur die Voraussetzungen für eine gemeinnützige Betätigung anderer gemeinnütziger Körperschaften zu schaffen. Körperschaften, die den gemeinnützigen Zweck nicht selbst erfüllen, sondern bloß die gemeinnützige Tätigkeit anderer Körperschaften finanzieren (sei es durch aktives eigenes Tätigwerden oder durch bloßes Sammeln von Spendengeldern), erfüllen das Unmittelbarkeitsgebot und damit die Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen nicht.¹³

3.2 DEUTSCHLAND

Die im deutschen Körperschaftsteuerrecht vorgesehene Befreiung gilt gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 dKStG für „Körperschaften ... , die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und *unmittelbar* gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen“¹⁴. Nach § 57 Abs. 1 AO verfolgt eine Körperschaft ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke dann unmittelbar, wenn sie selbst diese Zwecke verwirklicht. Das kann auch durch Hilfspersonen geschehen, wenn nach den Umständen des Falls, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.¹⁵

In der Rechtsprechung des früheren deutschen Reichsfinanzhofes wurde das Merkmal der Unmittelbarkeit zumeist nicht klar von Fragen der Selbstlosigkeit und der Förderung der Allgemeinheit getrennt. Eine scharfe Trennung genannter Tatbestandsmerkmale erfolgt auch heute noch selten.¹⁶

Hüttemann hebt hervor, dass der Unmittelbarkeitsgrundsatz seine eigentliche Bedeutung erst im Zusammenwirken mit der Definition der Gemeinwohlzwecke in den §§ 52 bis 54 AO erhält. Die entscheidende Frage, ob das „eigene Wirken“ einer Körperschaft als unmittelbare Verfolgung des Gemeinwohlzwecks anzusehen ist, beurteilt sich demnach nicht nach § 57 AO, sondern danach, ob das „eigene“ Wirken unter §§ 52 bis 54 AO fällt. Dabei ist nach *Hüttemann* vor allem zu berücksichtigen, „dass die bloße finanzielle, sachliche, oder organisatorische Unterstützung des Wirkens einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft – vorbehaltlich der

¹² § 34 Abs. 1 Satz 1 BAO (Hervorhebung durch die Autorin).

¹³ VereinsR 2001, Rz. 119.

¹⁴ Hervorhebung durch die Autorin.

¹⁵ Siehe dazu näher z.B. *Gersch*, in *Klein*, AO, § 57 Rn. 1.

¹⁶ So *Koenig*, in *Pahlke/Koenig*, AO, § 57 Rn. 1.

verschiedenen Sonderregelungen in § 57 Abs. 2, § 58 Nr. 1 bis 4 AO (nach aktueller Rechtslage wohl auch § 58 Nr. 5 AO) – kein steuerbegünstigter Zweck ist“¹⁷.

Im Vergleich mit dem österreichischen Verständnis des Unmittelbarkeitsgebots sind die referenzierten Sonderregelungen wesentlich:

- Gemäß § 58 Nr. 1 AO wird eine Steuervergünstigung nicht dadurch ausgeschlossen, dass eine Körperschaft Mittel (ganz oder teilweise¹⁸) für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke einer anderen Körperschaft (die, wenn sie eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft des privaten Rechts ist, selbst steuerbegünstigt sein muss) beschafft. Diese Ausnahmeregelung¹⁹ ermöglicht es, Körperschaften als steuerbegünstigt anzuerkennen, die andere Körperschaften fördern und dafür Spenden sammeln oder auf andere Art Mittel beschaffen (Mittelbeschaffungskörperschaften).

Unter das Vehikel der „Mittelbeschaffungskörperschaften“ fallen nicht nur Förder- und Spendensammelvereine, die Mittel sammeln, sondern auch Körperschaften, die aus ihren Erträgen steuerbegünstigte Zwecke mittelbar unterstützen (die also „auf andere Art Mittel beschaffen“²⁰).²¹ Im Zusammenhang mit bloß mittelbarer Unterstützung kommen dabei sowohl vermögensverwaltende Tätigkeiten als auch das Unterhalten wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe in Frage. Um den Gemeinnützigkeitsstatus dabei allerdings nicht wegen fehlender Selbstlosigkeit²² zu gefährden, dürfen nicht eigenwirtschaftliche Zwecke in den Vordergrund rücken. Die früher von der Finanzverwaltung in diesem Zusammenhang vertretene Auffassung, wonach bei Unterhalten eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zwischen der steuerbegünstigten und dieser wirtschaftlichen Tätigkeit zu gewichten war und die Körperschaft in der Folge nicht steuerbegünstigt war, wenn ihr die wirtschaftliche Tätigkeit bei einer Gesamtbeurteilung das Gepräge gab (Geprägetheorie)²³, wurde vor dem Hintergrund der BFH-Rechtsprechung²⁴ mit BMF-Schreiben vom 17.01.2012²⁵ aufgegeben.²⁶ An dieser Stelle treten Überschneidungen²⁷ mit dem in § 56 AO normierten Kriterium der Ausschließlichkeit hervor, welches in Abschnitt 4.2 einer näheren Betrachtung unterzogen wird.

Die Beschaffung²⁸ von Mitteln muss als Satzungszweck festgelegt und ein steuerbegünstigter Zweck, für den Mittel beschafft werden sollen, in der Satzung angegeben

¹⁷ Hüttemann, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht, § 4 Rz. 35.

¹⁸ Vgl. Hüttemann, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht, § 4 Rz. 60; Gersch, in Klein, AO, § 58 Rn. 2.

¹⁹ Der Verwaltungsauffassung (vgl. AEAO zu § 58 Nr. 1, Nr. 1) folgend wird § 58 Nr. 1 AO in der Regel als Ausnahme zum Unmittelbarkeitsgebot des § 58 AO angesehen. In Abweichung dazu hebt Kirchhain, DStR 2013, 2142, jedoch hervor, dass die Fördertätigkeit nach § 58 Nr. 1 AO vielmehr einen eigenständigen Satzungszweck darstellt („jede Körperschaft [muss sich] die Gemeinnützigkeit durch eigenes Wirken verdienen ...; ob das eigene Wirken gemeinnützig ist, ist eine andere Frage“), sodass § 58 Nr. 1 AO keine Ausnahme zu § 57 AO sein kann.

²⁰ AEAO zu § 58 Nr. 1, Nr. 1.

²¹ Vgl. auch Gersch, in Klein, AO, § 58 Rn. 2.

²² So gefordert von § 52 i.V.m. § 55 AO.

²³ So AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 2, idF vor der Änderung durch das BMF-Schreiben vom 17.01.2012.

²⁴ BFH 04.04.2007, I R 76/05. Vgl. aber auch schon BFH 15.07.1998, I R 156/94, worauf die Finanzverwaltung mit einem sogenannten Nichtanwendungserlass (BMF-Schreiben vom 05.02.2002, IV C 4 – S 0174 – 2/01) reagiert hatte.

²⁵ IV A 3 – S 0062/08/10007-12.

²⁶ Vgl. Brill, GWR 2012, 125. Zur Unhaltbarkeit der früheren Verwaltungsauffassung im Lichte der BFH-Rechtsprechung und zur vorübergehenden Unstimmigkeit der Verwaltungsauffassung zu § 58 und § 55 AO vgl. z.B. Lehr, DStR 2010, 797 mwN.

²⁷ Lehr, DStR 2010, 797, verweist auf die nach herrschender Meinung befürwortete parallele Anwendung der §§ 55 und 56 AO.

²⁸ Kirchhain, DStR 2013, 2142, weist darauf hin, dass bei strenger Auslegung dieser Voraussetzung in der Satzung eigentlich geregelt werden müsste, durch welche Tätigkeiten („Art der Zweckverwirklichung“) Mittel „beschafft“ werden sollen und nennt beispielhaft die Ausrichtung von Benefizveranstaltungen, die

werden. Ob dabei der oder die Zwecke der Fördergesellschaft mit jenem oder jenen der geförderten Körperschaft übereinstimmen muss bzw. müssen, ist strittig.²⁹ Jedenfalls nicht erforderlich ist es nach herrschender Auffassung, die Körperschaften, für die Mittel beschafft werden sollen, in der Satzung aufzuführen.³⁰ Von einem Hinweis auf das Gebot der Unmittelbarkeit in der Satzung kann abgesehen werden.³¹

Auch die mehrfache Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 1 AO ist zulässig. Eine mehrfache Mittelweitergabe liegt vor, wenn eine Mittelweitergabe an den Endempfänger über zumindest zwei vorgeschaltete Mittelbeschaffungskörperschaften erfolgt. Die Mittelgabe als solche hat für die Glieder der Verwendungskette keinen Ausschluss der Steuervergünstigung zur Folge. Nicht außer Acht gelassen werden darf natürlich auch hier nicht das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO).³²

- § 58 Nr. 2 AO lässt die teilweise (nicht überwiegende³³) Zuwendung von Mitteln (auch Sachmitteln) an andere, ebenfalls steuerbegünstigte Körperschaften zu steuerbegünstigten Zwecken zu. Die Mittel (auch Sachmittel) können auch aus Vermögensverwaltung oder aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben stammen. Die gebende steuerbegünstigte Körperschaft kann einen anderen steuerbegünstigten Zweck als die empfangende Körperschaft verfolgen.³⁴
- Gleichermaßen unschädlich ist gemäß § 58 Nr. 3 AO die Weitergabe von Gewinnen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben (einschließlich Zweckbetriebe), von Überschüssen aus der Vermögensverwaltung sowie von höchstens 15 % der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel zur Vermögensausstattung einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts („Endowment“³⁵).³⁶ Die aus den Vermögenserträgen zu verwirklichenden steuerbegünstigten Zwecke der Empfängerkörperschaft müssen dabei mit den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken der gebenden Körperschaft übereinstimmen. Der mit den weitergegebenen Mitteln verfolgte Zweck muss sowohl von der Geber- als auch von der Empfängerkörperschaft gefördert werden. Daneben können aber beide Körperschaften auch noch weitere Zwecke fördern.³⁷

Anlage von Kapitalvermögen, die Vermietung von Immobilien oder das Unterhalten steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe. Da der gemeinnützige Kern einer Fördertätigkeit aber nicht in der bloßen Generierung, sondern in der Weitergabe von Mitteln liege, erscheine es nachvollziehbarerweise vorzugswürdig, in der Satzung nicht die „Beschaffung“, sondern die „Weitergabe“ von Mitteln vorzusehen.

²⁹ Nach *Gersch*, in *Klein*, AO, § 58 Rn. 2, „sollen“ die Zwecke übereinstimmen. In einem viel beachteten Urteil des FG Hessen versagte dieses einer Förder-GmbH die Gemeinnützigkeit mit der Begründung, dass eine unschädliche Mittelbeschaffung bzw. -weitergabe nur dann vorliegt, wenn die Mittel auf der Ebene der geförderten Körperschaft zu denselben Zwecken verwendet werden, die die geförderte Körperschaft nach ihrer Satzung verfolgt (FG Hessen 26.04.2012, 4 K 2239/09; kritisch *Kirchhain*, DStR 2013, 2143). Das Verfahren ist derzeit mit folgender Fragestellung unter dem Aktenzeichen I R 41/12 beim BFH anhängig: „Ist einer Körperschaft (Klägerin) die Gemeinnützigkeit zu versagen, wenn sie die von ihr erwirtschafteten Mittel ausschließlich an andere Körperschaften weiterleitet, deren steuerbegünstigte Satzungszwecke nicht denen der Klägerin entsprechen?“

³⁰ Vgl. AEAO zu § 58, Nr. 1; *Gersch*, in *Klein*, AO, § 58 Rn. 2; *Koenig*, in *Pahlke/Koenig*, AO, § 58 Rn. 6. Für die Landesfinanzverwaltung vgl. z.B. OFD Frankfurt 27.05.2014, S 0177 A – 6 – St 53, Punkt 1.3.

³¹ Vgl. auch *Kirchhain*, DStR 2013, 2142.

³² Vgl. ausführlich *Suck*, SteuK 2013, 184 f.; *Gersch*, in *Klein*, AO, § 58 Rn. 2; weiters *Kirchhain*, DStR 2013, 2144, mit Verweis auf eine dahingehende „Abstimmung der Finanzverwaltung auf Bundesebene“. Für die Landesfinanzverwaltung vgl. z.B. OFD Frankfurt 27.05.2014, S 0177 A – 6 – St 53, Punkt 1.1).

³³ Vgl. AEAO zu § 58, Nr. 2.

³⁴ Vgl. *Gersch*, in *Klein*, AO, § 58 Rn. 3; ausführlich zur Abgrenzung der Nr. 1 und Nr. 2 des § 58 AO auch *Kirchhain*, DStR 2013, 2145 f.

³⁵ Vgl. dazu ausführlich z.B. *Kirchhain*, DStR 2014, 290 f.

³⁶ Eingeführt mit dem Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes (Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes (Ehrenamtsstärkungsgesetz) vom 21.03.2013, BStBl. I 15/2013 vom 28.03.2013).

³⁷ Vgl. AEAO zu § 58 Nr. 3, Nr. 3.

- Einer Steuervergünstigung nicht abträglich sind schließlich die Zurverfügungstellung von Arbeitskräften (gegebenenfalls samt Arbeitsmitteln³⁸) und Räumen an andere Personen (was Arbeitskräfte anbelangt) bzw. an andere ebenfalls steuerbegünstigte Körperschaften (was Räume anbelangt) für steuerbegünstigte Zwecke (§ 58 Nr. 4 und 5 AO). Die Personal- und Raumüberlassung darf dabei nur neben einer „unmittelbar“ gemeinnützigen Betätigung erfolgen.³⁹

Über diese gesetzlich verankerten Ausnahmen hinaus wird es außerdem als der geforderten Unmittelbarkeit nicht abträglich angesehen, wenn die Körperschaft ihr vorhandenes Vermögen verwaltet und lediglich die Erträge unmittelbar für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke einsetzt. Dies darf allerdings nicht so weit gehen, dass sich die Körperschaft (die nicht unter § 58 Nr. 1 AO fällt) (über § 58 Nr. 2 AO hinaus) darauf beschränkt, einer anderen Körperschaft lediglich Mittel zu gemeinnützigen Zwecken zur Verfügung zu stellen oder ausschließlich Grundstücke oder Ähnliches zu vermieten (vermögensverwaltende Tätigkeit).⁴⁰

Zusammenfassend kann festgehalten werden, dass sich das in § 57 normierte Unmittelbarkeitsgebot insbesondere vor dem Hintergrund der weitreichenden in § 58 AO geregelten Ausnahmen als „nahezu bedeutungslos“⁴¹ entpuppt.

3.3 SCHWEDEN

Nach schwedischem Gemeinnützigkeitsrecht muss die gemeinnützige Organisation den gemeinnützigen Zweck nicht selbst erfüllen, bleibt aber für dessen Erfüllung verantwortlich.⁴² Abgeleitet wird dies in der Praxis aus dem in Kap. 7, § 4 IL im Zusammenhang mit den zulässigen Zwecken verwendeten Wort *främja*, was so viel wie „fördern“ bedeutet.

Nicht generell beantwortet werden kann die Frage der Steuerpflicht von im Rahmen von Benefizveranstaltungen generierten Einkünften. Gemeinnützige Vereine sind – im Gegensatz zu gemeinnützigen Stiftungen – mit Einkünften aus Tätigkeiten, die traditionellerweise zur Finanzierung gemeinnütziger Zwecke ausgeführt werden (Kap. 7, § 3 Nr. 1 TS 2 IL), von der Einkommensteuer befreit. Die Frage, welche Tätigkeiten dabei der Tradition (*hävda*) nach der Finanzierung gemeinnütziger Zwecke dienen, lässt das Gesetz offen. Der früher im Gesetz befindliche beispielhafte Katalog der in Frage kommenden Tätigkeiten existiert nicht mehr, wodurch die Beantwortung der Frage noch mehr als zuvor in die Hände der Rechtsprechung gelegt wurde. Als in der Regel anerkannte Tätigkeiten seien Lotterien, Bingospiele und die Ausrichtung von Flohmärkten genannt.

3.4 SCHWEIZ

Ein Unmittelbarkeitsgebot im österreichischen Begriffsverständnis ist dem schweizerischen Gemeinnützigkeitsrecht fremd. Das schweizerische Schrifttum hat die Thematik zur entsprechenden Befundaufnahme dennoch aufgegriffen und dabei eine differenzierte Betrachtungsweise ergriffen. In seinem Beitrag zu einem rechtsvergleichenden Werk zerlegt *Koller* das aus anderen Rechtsordnungen bekannte Unmittelbarkeitsgebot in zwei Komponenten:⁴³

³⁸ Vgl. AEAO zu § 58 Nr. 4, Nr. 4.

³⁹ Vgl. *Hüttemann*, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht, § 4 Rz. 64.

⁴⁰ Vgl. *Gersch*, in *Klein*, AO, § 57 Rn. 2 f.

⁴¹ *Koenig*, in *Pahlke/Koenig*, AO, § 57 Rn. 1.

⁴² Vgl. *Lindencrona*, in *Walz/von Auer/von Hippel*, Spenden und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, 429.

⁴³ Vgl. *Koller*, in *Walz/von Auer/von Hippel*, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, 460 f.

- Zum einen geht es ihm um die Frage, ob eine steuerbefreite gemeinnützige Organisation ihr Vermögen direkt für gemeinnützige Zwecke verwenden muss oder ob stattdessen auch nur der Ertrag des Vermögens für solche Zwecke eingesetzt werden kann. Während diese Frage im älteren schweizerischen Schrifttum nicht einheitlich beantwortet wurde, wird sie im jüngeren Schrifttum nicht mehr thematisiert. Die Frage ist damit offensichtlich ungeklärt, dürfte in der Praxis aber – so kann wohl aus dem mangelnden literarischen Interesse geschlossen werden – keine größeren Schwierigkeiten bereiten.
- Im Gegensatz dazu wird die zweite Frage, ob nämlich eine steuerbefreite gemeinnützige Organisation selbst gemeinnützig tätig sein muss oder ob sie Mittel an andere gemeinnützige Organisationen zur entsprechenden Verwendung weiterleiten darf („Fundraising“), nach herrschender Auffassung in letzterem Sinne beantwortet. Grundsätzlich kann daher auch eine juristische Person, die für eine andere juristische Person Gelder sammelt, von einer Steuerbefreiung nach Art. 56 Buchst. g DBG profitieren; sie ist nicht zur unmittelbaren Mittelverwendung verpflichtet.

Im Zusammenhang mit der Unterstützung ausländischer gemeinnütziger Organisationen wird dabei allerdings ein strengerer Maßstab angelegt. Während die Schweizerische Steuerkonferenz außerdem schon bei eigener Auslandstätigkeit von schweizerischen Organisationen zur höchsten Transparenz ermahnt, gilt dies bei Sammeltätigkeiten schweizerischer Organisationen, die im Interesse ausländischer Organisationen handeln, umso mehr.⁴⁴

Allgemein müssen im hier skizzierten Fall der Mittelweiterleitung beide betroffenen juristischen Personen (d.h. die „Sammlerin“ und die „Empfängerin“) die grundsätzlichen Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach Art. 56 Buchst. g DBG erfüllen. Dies bedeutet, dass insbesondere eine wirtschaftliche Tätigkeit der juristischen Person, welche die Gelder beschafft und dann weiterleitet, einer Steuerbefreiung entgegensteht, da unternehmerische Zwecke grundsätzlich nicht gemeinnützig sind. Ob im Konkreten eine Benefizveranstaltung zur Mittelbeschaffung einer Steuerbefreiung entgegensteht, kann nicht allgemein gesagt werden. Hier muss im Einzelfall geklärt werden, ob die juristische Person, die die Benefizveranstaltung durchführt, die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach Art. 56 Buchst. g DBG erfüllt.

⁴⁴ Schweizerische Steuerkonferenz, Steuerbefreiung juristischer Personen, 14 ff.

4 KRITERIUM DER AUSSCHLISSLICHKEIT

4.1 BLICK AUF DIE ÖSTERREICHISCHE RECHTSLAGE

Die österreichische Bundesabgabenordnung sieht vor, dass „[d]ie Begünstigungen, die bei Betätigung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke auf abgabenrechtlichem Gebiet in einzelnen Abgabenvorschriften gewährt werden, ... an die Voraussetzungen geknüpft [sind], daß die Körperschaft, Personenvereinigung oder Vermögensmasse, der die Begünstigung zukommen soll, nach Gesetz, Satzung, Stiftungsbrief oder ihrer sonstigen Rechtsgrundlage und nach ihrer tatsächlichen Geschäftsführung *ausschließlich* und unmittelbar der Förderung der genannten Zwecke dient“⁴⁵. Das damit eingeführte Kriterium der Ausschließlichkeit erfährt in § 39 BAO eine nähere Konkretisierung. Ausschließliche Förderung liegt demnach bei kumulativem Zutreffen folgender fünf Voraussetzungen vor:

1. Verfolgung ausschließlich begünstigter Hauptzwecke: Die Körperschaft darf, abgesehen von völlig untergeordneten Nebenzwecken, keine anderen als gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgen. Vom Vorliegen völlig untergeordneter Nebenzwecke kann nach Auffassung der Finanzverwaltung nur ausgegangen werden, wenn die auf die nicht gemeinnützigen Nebenzwecke entfallende Tätigkeit nicht mehr als 10 % der Gesamttätigkeit beträgt. Eine gemischtnützige Zweckverfolgung führt damit zum Ausschluss von abgabenrechtlichen Begünstigungen.⁴⁶
2. Ausschluss jeglichen Gewinnstrebens: Die Körperschaft darf keinen Gewinn erstreben; ein entsprechender Ausschluss muss bereits in der Rechtsgrundlage der Organisation verankert sein. Darüber hinaus dürfen die Mitglieder keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten.
3. Ausschluss einer Erfolgs- und Vermögensbeteiligung: Die Mitglieder dürfen bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer Sacheinlagen zurückerhalten, der nach dem Zeitpunkt der Leistung der Einlagen zu berechnen ist.
4. Sparsame Verwaltung: Die Körperschaft darf keine Person durch Verwaltungsausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen (Vorstandsgehälter oder Aufsichtsratsvergütungen) begünstigen. Zur Beurteilung der Frage der Unverhältnismäßigkeit ist ein Fremdvergleich anzustellen.⁴⁷
5. Bindung des Restvermögens: Bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes (z.B. durch Änderung in der Rechtsgrundlage oder Änderung der tatsächlichen Geschäftsführung) darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verwendet werden. Hierfür ist bereits in der Rechtsgrundlage vorzusorgen.⁴⁸

⁴⁵ § 34 Abs. 1 Satz 1 BAO (Hervorhebung durch die Autorin).

⁴⁶ Vgl. auch VereinsR 2001, Rz. 114. Angemerkt sei, dass in dieser Sichtweise Zweck und Tätigkeit vermengt werden.

⁴⁷ Vgl. auch VereinsR 2001, Rz. 117.

⁴⁸ Vgl. auch VereinsR 2001, Rz. 118.

4.2 DEUTSCHLAND

§ 5 Abs. 1 Nr. 9 dKStG verlangt für die Befreiung von der Körperschaftsteuerpflicht, dass die gemeinnützige Organisation „nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung *ausschließlich* und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken“⁴⁹ dient. Mittels Verweis auf §§ 51 bis 68 AO werden genannte Vorschriften zum Tatbestandsmerkmal erhoben. Gemäß § 56 AO liegt die hier zu untersuchende Ausschließlichkeit dann vor, „wenn eine Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt“. Das bedeutet, dass eine Körperschaft nicht steuerbegünstigt ist, wenn sie neben ihren steuerbegünstigten Zwecken auch nur einen nicht begünstigten Zweck⁵⁰ verfolgt. Die Betätigung der gemeinnützigen Organisation kann diesfalls auch nicht in einen steuerfreien und in einen steuerpflichtigen Teil aufgeteilt werden; die Organisation ist damit insgesamt als steuerpflichtig zu behandeln (Aufspaltungsverbot).⁵¹ Zulässig ist das Nebeneinander verschiedener steuerbegünstigter Zwecke.⁵²

Aus dem Ausschließlichkeitsgebot folgt, dass die Unterhaltung von Vermögensverwaltung und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die Nicht-Zweckbetriebe sind, für die Steuerbegünstigung einer gemeinnützigen Organisation schädlich sind, wenn sie in einer Gesamtbetrachtung zum Selbstzweck werden und in diesem Sinne neben die Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks der gemeinnützigen Organisation treten.⁵³ Das heißt aber nicht, dass gemeinnützige Organisationen nicht wirtschaftlichen Betätigungen (sei es zur Mittelbeschaffung oder zur direkten Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke) nachgehen dürften:⁵⁴

- Die Vermögensverwaltung begründet schon ex lege keinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb im Sinne der deutschen Abgabenordnung. § 14 AO, der „wirtschaftliche Geschäftsbetriebe“ legaldefiniert, nimmt den Bereich der Vermögensverwaltung nämlich ausdrücklich davon aus. Die Vermögensverwaltung dient zwar der Mittelbeschaffung, gehört aber dennoch noch zur steuerfreien Sphäre gemeinnütziger Organisationen.
- Zweckbetriebe werden zwar von der Definition wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe erfasst (und wären damit an sich gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 dKStG von der Körperschaftsteuerbefreiung ausgeschlossen), sind aber gemäß § 64 Abs. 1 AO von der Steuerpflicht ausgenommen. Zweckbetriebe dienen nicht der Mittelbeschaffung, sondern der tatsächlichen und unmittelbaren⁵⁵ Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke; wirtschaftliche Betätigung und steuerbegünstigter Zweck fallen also zusammen.
- Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe umfassen alle wirtschaftlichen Betätigungen, die weder der Sphäre der Vermögensverwaltung, noch jener eines steuerbegünstigten Zweckbetriebes angehören. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die keine Zweckbetriebe sind, dienen der Mittelbeschaffung. Gemeinnützige Organisationen unterliegen mit derartigen Geschäftsbetrieben der (partiellen) Steuerpflicht. Die gemeinnützige Organisation verliert also nur die Steuervergünstigung für die dem Geschäftsbetrieb zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen (§ 64 Abs. 1 AO).

⁴⁹ Hervorhebung durch die Autorin.

⁵⁰ Nur die Zwecke, nicht auch die Mittel, derer sich die gemeinnützige Organisation zur Erfüllung besagter Zwecke bedient, müssen jeder für sich gemeinnützig sein; vgl. *Hüttemann*, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht, § 4 Rz. 8.

⁵¹ Vgl. *Hüttemann*, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht, § 4 Rz. 6; AEAO zu § 56, Nr. 1.

⁵² Vgl. *Koenig*, in *Pahlke/Koenig*, AO, § 56 Rn. 1.

⁵³ Vgl. AEAO zu § 56, Nr. 1; *Gersch*, in *Klein*, AO, § 56 Rn. 3.

⁵⁴ Vgl. dazu *Hüttemann*, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht, § 6 Rz. 2.

⁵⁵ Ein bloß mittelbares Dienen der Verwirklichung begünstigter Zwecke (z.B. durch Abführung von Erträgen) reicht nicht aus; vgl. BFH 21.08.1985, I R 60/80, BStBl. 1986 II 88; BFH 26.04.1995, I R 35/93, BStBl. 1995 II 767.

Die früher von Rechtsprechung und Finanzverwaltung⁵⁶ vertretene Gepräge Theorie wurde inzwischen aufgegeben.⁵⁷ Dabei war die Steuerbegünstigung von Körperschaften ausgeschlossen, wenn ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb der Körperschaft das Gepräge gab. Gemeinnützige Tätigkeiten waren dieser Auffassung nach dann schädlich, wenn die wirtschaftliche Betätigung die einzige wirksame Finanzierungsmöglichkeit war.⁵⁸

Zum Abschluss dieses Themenkreises sei hervorgehoben, dass bei steuerbegünstigten Körperschaften, insbesondere Mittelbeschaffungskörperschaften, die sich im Rahmen ihrer tatsächlichen Geschäftsführung an die in ihrer Satzung enthaltene Pflicht zur Verwendung sämtlicher Mittel für die satzungsmäßigen Zwecke halten, das Ausschließlichkeitsgebot nach AEAO zu § 56, Nr. 1, selbst dann als erfüllt anzusehen ist, wenn sie sich vollständig aus Mitteln eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs oder aus der Vermögensverwaltung finanzieren.⁵⁹

Einige andere Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen, die im österreichischen Gemeinnützigkeitsrecht unter dem Titel der Ausschließlichkeit (§ 39 BAO) diskutiert werden, werden im deutschen Gemeinnützigkeitsrecht im Rahmen des Kriteriums der Selbstlosigkeit (§ 55 AO) diskutiert⁶⁰:

- So dürfen zum Beispiel auch im deutschen Gemeinnützigkeitsrecht die Mitglieder oder Gesellschafter einer gemeinnützigen Organisation keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 dKStG).
- Gleichermaßen dürfen Mitglieder oder Gesellschafter bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer geleisteten Sacheinlagen zurückerhalten (§ 55 Abs. 1 Nr. 2 dKStG).
- Die Körperschaft darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 dKStG).
- Auch das deutsche Gemeinnützigkeitsrecht sieht vor, dass das Vermögen einer gemeinnützigen Organisation bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks, soweit genanntes Vermögen die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden darf (Grundsatz der Vermögensbindung; § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO). Diese Voraussetzung ist auch erfüllt, wenn das Vermögen einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke übertragen werden soll.

⁵⁶ So AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1, Nr. 2, idF vor der Änderung durch das BMF-Schreiben vom 17.01.2012.

⁵⁷ BMF-Schreiben vom 17.01.2012, IV A 3 – S 0062/08/10007-12.

⁵⁸ Vgl. *Gersch*, in *Klein*, AO, § 56 Rn. 3. Vgl. zur Gepräge Theorie bereits Abschnitt 3.2, S. 5, oben.

⁵⁹ Vgl. AEAO zu § 56, Nr. 1; dazu *Roth*, *SteuK* 2012, 158 f.; *Brill*, *GWR* 2012, 125 f.

⁶⁰ Zum Verhältnis des Kriteriums der Ausschließlichkeit zum Kriterium der Selbstlosigkeit vgl. z.B. *Hüttemann*, *Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht*, § 4 Rz. 69 ff; siehe auch die Anmerkung im Fließtext bei FN 16 oben.

4.3 SCHWEDEN

Nach dem „Gebot der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke“ (*ändamålskravet, purpose requirement*) sind gemeinnützige Organisationen nach schwedischem Recht verpflichtet, einen oder mehrere als gemeinnützig anerkannte Zwecke zu verwirklichen (Kap. 7, § 4 IL). Nach Änderung der Rechtslage⁶¹ ist es mit Wirkung ab 01.01.2014 nicht mehr erforderlich, dass ausschließlich oder fast ausschließlich gemeinnützige Zwecke verwirklicht werden – gemischte Zwecke sind damit zulässig. Die den nicht gemeinnützigen Zwecken zuzuordnenden Einkommensteile unterliegen der Steuerpflicht, verwirken den Gemeinnützigkeitsstatus der Organisation aber nicht.

Das Gebot der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke wird durch das „Tätigkeitsgebot“ (*verksamhetskravet, activity requirement*) ergänzt (Kap. 7; § 5 IL). Das Tätigkeitsgebot verlangt, dass die Organisation den oder die verfolgten gemeinnützigen Zweck(e) ausschließlich oder fast ausschließlich verfolgt. In der Praxis wird hierfür eine Hürde von 90 bis 95 % angenommen.⁶² Die im vorhergehenden Absatz dargestellte Möglichkeit, neben den vom Tätigkeitsgebot betroffenen gemeinnützigen Zwecken auch andere – nicht gemeinnützige – Zwecke zu verfolgen, bleibt davon unberührt.

Nach schwedischer Auffassung ergibt sich offenbar bereits aus dem in Kap. 7, § 4 IL normierten Gebot der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke der Ausschluss von Gewinnstreben und Gewinnverteilung an die Mitglieder. Sieht die Satzung vor, dass Mitglieder bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung oder Aufhebung der gemeinnützigen Organisation ihre eingezahlten Kapitalanteile (sofern es solche überhaupt geben kann) zurückbekommen können, wird die Organisation in der Regel nicht als gemeinnützig anerkannt. Daneben scheint es erforderlich zu sein, dass das Vermögen der Körperschaft bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zweckes für gemeinnützige Zwecke verwendet werden muss.

4.4 SCHWEIZ

Gemäß Art. 56 Buchst. g DBG sind „juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn, der ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist“ von der Steuerpflicht befreit. Der im Rahmen der Botschaft über die Steuerharmonisierung vom Schweizerischen Bundesrat im Jahr 1983 vorgelegte Vorschlag sah demgegenüber noch vor, dass „juristische Personen ..., die öffentliche oder *ausschliesslich* gemeinnützige Zwecke ... verfolgen, für den Gewinn und das Kapital, die ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind“⁶³, von der Steuerpflicht befreit sind. Im schweizerischen Schrifttum wird hervorgehoben, dass bei dieser Formulierung unklar war, ob sich die in der Wendung „ausschliessliche gemeinnützige Zwecke“ referenzierte Ausschließlichkeit auf die gesamte Tätigkeit der Institution beziehen müsse. Im Verlauf der parlamentarischen Beratungen wurde das Wort „ausschliesslich“ im ersten Satzteil gestrichen; dies in Hinblick darauf, dass eine so verstandene Ausschließlichkeit bei gemischter Zweckverfolgung nicht mehr gegeben wäre, was zur Folge gehabt hätte, dass eine teilweise Steuerbefreiung nicht gewährt werden könnte.⁶⁴ Hier lag dem Gesetzgebungsprozess offensichtlich ein bestimmtes Ziel – nämlich die

⁶¹ Änderung des *Inkomstskattelag* mit Gesetz 2013:960 vom 06.12.2013.

⁶² Vgl. auch *Lindencrona*, in *Walz/von Auer/von Hippel*, Spenden und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, 427; *Hakeman/Eisenlohr*, in *Richter/Wachter*, Handbuch des internationalen Stiftungsrechts, 1320.

⁶³ Art. 62 Buchst. g DBG idF der Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom 25.05.1983, VH 83.043 (Hervorhebung durch die Autorin).

⁶⁴ Vgl. *Greter*, in *Zweifel/Athanas*, DBG, Art. 56 Rz. 23.

Sicherstellung der Zulässigkeit auch gemischter Zweckverfolgung mit entsprechend bloß teilweiser Steuerbefreiung – zugrunde, das im Wortlaut der Bestimmung entsprechend abgebildet werden sollte.

Dasselbe gilt für das Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden.⁶⁵ Während nach der geltenden Fassung „die juristischen Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn und das Kapital^[66], die ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind“, von der Steuerpflicht befreit sind“ (Art. 23 Abs. 1 Buchst. f StHG), war in der bundesrätlichen Botschaft über die Steuerharmonisierung vorgesehen, dass „juristische Personen ..., die öffentliche oder *ausschliesslich* gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn und das Kapital, die ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind“⁶⁷, von der Steuerpflicht befreit sind.

Nach dem für die Praxis bedeutsamen Kreisschreiben Nr. 12 der Eidgenössischen Steuerverwaltung setzt sich der Begriff der Gemeinnützigkeit aus zwei kumulativ zu erfüllenden Elementen zusammen: der Förderung des Allgemeininteresses und der Uneigennützigkeit.⁶⁸ Zum Element der Uneigennützigkeit wird in diesem Zusammenhang ausgeführt:

„Der Begriff der Gemeinnützigkeit umfasst neben dem objektiven Element des Allgemeininteresses auch das subjektive Element der Uneigennützigkeit, d.h. des altruistischen Handelns. Gemeinnützigkeit im steuerrechtlichen Sinne liegt jeweils nur vor, wenn die Tätigkeit nicht nur darauf angelegt ist, das Interesse der Allgemeinheit zu fördern, sondern wenn ihr auch der Gemein Sinn zugrunde liegt. Der Begriff der ‚*ausschliesslichen* Gemeinnützigkeit‘ setzt daher voraus, dass die Tätigkeit der juristischen Person einerseits im Interesse der Allgemeinheit liegt und andererseits auch uneigennützig ist, d.h. dass für den im Allgemeininteresse liegenden Zweck von Körperschaftsmitgliedern oder Dritten – unter Hintansetzung der eigenen Interessen – Opfer^[69] erbracht werden“⁷⁰.

Die Bezugnahme auf den Begriff der „*ausschliesslichen* Gemeinnützigkeit“ darf aber nicht missverstanden (sprich dem österreichischen Verständnis entsprechend verstanden) werden. Wie sich aus dem Zusammenhang mit den Ausführungen in den Abschnitten II.5 und II.2.b des Kreisschreibens Nr. 12 ergibt, kann damit nur gemeint sein, dass *die steuerbefreite Aktivität* ausschließlich auf die öffentliche Aufgabe oder das Wohl Dritter ausgerichtet sein muss. Daneben können aber andere, nicht ausschließlich gemeinnützige Zwecke verfolgt werden, für die eine Steuerbefreiung zwar nicht zusteht, die die Steuerbefreiung für besagte steuerfreie Aktivitäten aber nicht verwirken.⁷¹ Unter der Überschrift „Teilweise Steuerbefreiung“ wird in diesem Zusammenhang ausgeführt:

„Die Mittel der steuerbefreiten juristischen Person müssen ausschliesslich und unwiderruflich ... der Verfolgung des steuerbefreiten gemeinnützigen oder öffentlichen Zweckes

⁶⁵ Vgl. Greter, in *Zweifel/Athanas*, StHG, Art. 23 Rz. 22.

⁶⁶ Das StHG sieht eine Steuerbefreiung nicht nur für den Gewinn, sondern auch für das Kapital vor, da die Kantone – im Gegensatz zum Bund – von juristischen Personen eine Kapitalsteuer erheben.

⁶⁷ Art. 26 Buchst. f StHG idF der Botschaft zu Bundesgesetzen über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden sowie über die direkte Bundessteuer vom 25.05.1983, VH 83.043 (Hervorhebung durch die Autorin)

⁶⁸ Vgl. Kreisschreiben Nr. 12 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 08.07.1994, Ziffer II.3. Zu den genannten Kriterien vgl. auch *Scherrer/Greter*, Der Verein in der Praxis, 34 ff.; *Pezzoli*, StR 2012, 784 f.

⁶⁹ Dem Kriterium des Opferbringens wird nach jüngerer Auffassung nur Indizwirkung und damit keine selbständige Bedeutung für die Beurteilung, ob eine Organisation infolge gemeinnütziger Zweckverfolgung von der Steuerpflicht befreit werden kann, zugeschrieben; vgl. *Pezzoli*, StR 2012, 785.

⁷⁰ Kreisschreiben Nr. 12 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 08.07.1994, Ziffer II.3.b (Hervorhebung durch die Autorin).

⁷¹ Vgl. auch *Greter*, in *Zweifel/Athanas*, DBG, Art. 56 Rz. 27; *Scherrer/Greter*, Der Verein in der Praxis, 32; *Duttweiler*, StR 2002, 717.

gewidmet sein. Ist dies nur zum Teil möglich, kann allenfalls eine teilweise Steuerbefreiung in Betracht gezogen werden. Dabei hat aber auch in diesem Falle die steuerbefreite Tätigkeit ins Gewicht zu fallen. Voraussetzung ist ferner, dass die Mittel, für welche die Steuerbefreiung verlangt wird, rechnermässig klar vom übrigen Vermögen und Einkommen ausgetrennt sind.⁷²

Angemerkt sei allerdings, dass die Rechtsprechung aus dem Kriterium der Uneigennützigkeit abgeleitet hat, dass gemeinnützige Organisationen Gewinne nicht an Mitglieder oder an nahe stehende Personen ausschütten und auch sonst keine Zuwendungen und Zahlungen (mit Ausnahme angemessenen Spesenersatzes) leisten dürfen.⁷³ Die Tendenz dieser Direktive entspricht jener des § 39 Z 2 BAO, scheint aber weniger streng insofern zu sein, als ein Ausschluss jeglichen Gewinnstrebens in dieser Form nicht zu existieren scheint.

Gleiches gilt meines Erachtens für die Zulässigkeit von Zuwendungen und Zahlungen an leitende Organe gemeinnütziger Organisationen. Diese müssen sich zwar in aller Regel mit Spesenersatz für ihre Tätigkeiten begnügen, davon können in der Praxis aber Ausnahmen gemacht werden, beispielsweise, wenn ein Mitglied des Vereinsvorstandes mit Aufgaben betraut wird, die nicht in die eigentliche Vorstandstätigkeit fallen. Verdeckten Gewinnausschüttungen muss dabei aber vorgekehrt werden, da diese gemeinnützigkeitsschädlich wären.⁷⁴

In Bezug auf die Bindung allfälligen Restvermögens sieht das Kreisschreiben Nr. 12 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vor, dass „[d]ie der steuerbefreiten Zwecksetzung gewidmeten Mittel ... unwiderruflich, das heisst für immer steuerbefreiten Zwecken verhaftet sein [müssen]. Ein Rückfall an den oder die Stifter bzw. Gründer soll für immer ausgeschlossen sein. Bei Auflösung der betreffenden juristischen Person hat das Vermögen deshalb an eine andere steuerbefreite Körperschaft mit ähnlicher Zwecksetzung zu fallen, was durch eine entsprechende unabänderliche Bestimmung im Gründungsstatut^[75] festzuhalten ist“^{76,77} Auch hier entspricht die Direktive des Kreisschreibens grundsätzlich jener der Bundesabgabenordnung, nach der es erforderlich und ausreichend ist, wenn in der Rechtsgrundlage der gemeinnützigen Organisation (für den Fall der Auflösung und der Aufhebung der Körperschaft sowie für den Fall des Wegfalles des bisherigen Zweckes) die Vermögenswidmung für gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der BAO vorgesehen ist, und zwar auch ohne Nennung eines konkreten Verwendungszweckes (§ 39 Z 5 BAO).⁷⁸

Insgesamt sieht das schweizerische Gemeinnützigkeitsrecht ein Ausschließlichkeitskriterium im strengen österreichischen Begriffsverständnis daher nicht vor. Insbesondere verlangt das schweizerische Gemeinnützigkeitsrecht nämlich nicht die Verfolgung ausschliesslich begünstigter Hauptzwecke, wie sie in § 39 Z 1 BAO vorgesehen ist.

⁷² Kreisschreiben Nr. 12 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 08.07.1994, Ziffer II.5.

⁷³ Vgl. *Koller*, in *Walz/von Auer/von Hippel*, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, 459.

⁷⁴ Vgl. *Koller*, in *Walz/von Auer/von Hippel*, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, 460.

⁷⁵ Nach *Koller*, in *Kohl et al.*, GS Walz, 357, soll genügen, dass die entsprechende unabänderliche Bestimmung gegebenenfalls erst in einer später eingeführten Statutenbestimmung – aufgrund der dann die Gemeinnützigkeit vorliegt – vorgesehen wird und dementsprechend nicht bereits im Gründungsstatut enthalten sein muss.

⁷⁶ Kreisschreiben Nr. 12 der Eidgenössischen Steuerverwaltung vom 08.07.1994, Ziffer II.2.c.

⁷⁷ Ausführlich zum Erfordernis der satzungsmässigen Verankerung der unwiderruflichen Zweckbindung des Vermögens (und deren Unmöglichkeit nach schweizerischem Vereinsrecht) *Koller*, in *Kohl et al.*, GS Walz, 353 ff.

⁷⁸ Vgl., was die österreichische Rechtslage betrifft, *Ritz*, BAO, § 39 Rz. 9.

5 GEMEINNÜTZIGKEITSBESCHEID UND AUFSICHTS-BEHÖRDE

5.1 BLICK AUF DIE ÖSTERREICHISCHE RECHTSLAGE

Ob einer Körperschaft an die Förderung begünstigter Zwecke geknüpfte abgabenrechtliche Begünstigungen zustehen, ist nach österreichischem Gemeinnützigkeitsrecht von der zuständigen Finanzverwaltungsbehörde (Finanzamt) im Zuge des jeweiligen Abgabenverfahrens zu entscheiden. Der Erlass vorgelagerter Grundlagenbescheide des Inhaltes, die Körperschaft sei gemeinnützig, ist im österreichischen Abgabenverfahren grundsätzlich nicht vorgesehen.⁷⁹ Insbesondere sind nach § 4a EStG erlassene Bescheide über das Vorliegen der Voraussetzungen für den Spendenabzug nur für die Spendenbegünstigung als solche maßgebend. Solche Bescheide sind demnach keine Feststellungsbescheide über das Zustehen der an die Förderung gemeinnütziger Zwecke geknüpften abgabenrechtlichen Begünstigungen der Körperschaften.⁸⁰ Dies verursacht erhebliche Rechtsunsicherheit.

5.2 DEUTSCHLAND

Mit dem Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes⁸¹ wurde im deutschen Gemeinnützigkeitsrecht ein bedeutender Schritt in Richtung Rechtssicherheit gesetzt. Mit Inkrafttreten am 29.03.2013⁸² sieht § 60a AO eine gesonderte Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51 (Allgemeines), 59 (Voraussetzung der Steuervergünstigung), 60 (Anforderungen an die Satzung) und 61 (Satzungsmäßige Vermögensbindung) vor.⁸³ Hält die Satzung einer Körperschaft die referenzierten satzungsmäßigen Voraussetzungen ein, wird dies durch einen Bescheid⁸⁴ gesondert festgestellt. Die Feststellung der Satzungsmäßigkeit ist für die Besteuerung der Körperschaft (und im Übrigen auch für die Besteuerung der Steuerpflichtigen, die Zuwendungen in Form von Spenden und Mitgliedsbeiträgen an die Körperschaft erbringen) bindend (§ 60a Abs. 1 Satz 2 AO). In diesem Zusammenhang ist Folgendes zu beachten:

- Die Bindungswirkung der Feststellung entfällt ab dem Zeitpunkt, in dem die Rechtsvorschriften, auf denen die Feststellung beruht, aufgehoben oder geändert werden (§ 60a Abs. 3 AO). Ändern sich also die maßgeblichen Rechtsvorschriften, so verliert der Feststellungsbescheid seine Bindungswirkung.
- Tritt bei den für die Feststellung erheblichen Verhältnissen eine Änderung ein, ist die Feststellung mit Wirkung vom Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse aufzuheben (§ 60a Abs. 4 AO). Ändern sich also die maßgeblichen tatsächlichen Verhältnisse, so verliert der Feststellungsbescheid ebenfalls seine Bindungswirkung. Von Bedeutung sind beispielsweise:⁸⁵
 - Änderungen der Zwecke

⁷⁹ Ritz, BAO, § 34 Rz. 9 mwN. Anders aber z.B. im Bereich des Krankenanstaltengesetzes und des Wohnungsgemeinnützigkeitsgesetzes; vgl. Ritz, BAO, § 34 Rz. 10.

⁸⁰ Ritz, BAO, § 34 Rz. 12.

⁸¹ Gesetz zur Stärkung des Ehrenamtes (Ehrenamtsstärkungsgesetz) vom 21.03.2013, BStBl. I 15/2013 vom 28.03.2013.

⁸² Vgl. Art. 12 Abs. 2 des Ehrenamtsstärkungsgesetzes.

⁸³ Siehe dazu auch Schütz/Runte, DStR 2013, 1263 f. Zu den Unzulänglichkeiten des Verfahrens im grenzüberschreitenden (Spenden-)Kontext vgl. z.B. Förster, DStR 2013, 1518 f.

⁸⁴ Zur Veranschaulichung ist dieser Ausarbeitung ein entsprechender im Juni 2014 erlassener Bescheid als Anhang beigegeben (Anhang 2).

⁸⁵ Vgl. AEAO zu § 60a, Nr. 7.

- Anpassung an die Mustersatzung
- Änderung der Vermögensbindung
- Eine Anerkennung, dass die tatsächliche Geschäftsführung (§ 63 AO) den für die Anerkennung der Steuerbegünstigung notwendigen Erfordernissen entspricht, ist mit der bescheidmäßigen Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nicht verbunden.⁸⁶ Umgekehrt kann die Erteilung eines Feststellungsbescheides aber auch nicht verweigert werden, wenn im Zeitpunkt der Entscheidung bereits Erkenntnisse dahingehend vorliegen, dass die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft den gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen der §§ 51 ff. AO nicht entspricht. Gegenstand des Feststellungsverfahrens sind nämlich weiterhin allein die satzungsmäßigen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit.⁸⁷

Der Feststellungsbescheid kann von jeder gemeinnützigen Organisation selbst beantragt werden. Ist bis zur Veranlagung zur Körperschaftsteuer noch keine Feststellung erfolgt, so erfolgt die Feststellung der Satzungsmäßigkeit vom Amtswegen (§ 60a Abs. 2 AO). Der Feststellungsbescheid kann gegebenenfalls mit den üblichen Rechtsbehelfen (Einspruch beim zuständigen Finanzamt, bei Ablehnung des Einspruchs Klage beim zuständigen Finanzgericht) angefochten werden.

Das skizzierte Verfahren nach § 60a AO löste die sogenannte – nicht anfechtbare⁸⁸ – vorläufige Bescheinigung ab.⁸⁹ Die vorläufige Bescheinigung über die Gemeinnützigkeit stellte keinen Verwaltungsakt, sondern lediglich eine Auskunft über den gekennzeichneten Teilbereich der für die Steuervergünstigung erforderlichen Voraussetzungen dar. Sie war befristet zu erteilen und frei widerruflich.⁹⁰

5.3 SCHWEDEN

Ähnlich dem österreichischen Gemeinnützigkeitsrecht kennt das schwedische Gemeinnützigkeitsrecht das Instrument eines Gemeinnützigkeitsbescheides nicht. Gemeinnützige Vereine erhalten von der zuständigen Steuerbehörde zwar eine Steuernummer (*organisationsnummer*), ein Gemeinnützigkeitsbescheid ergeht aber nicht. Dementsprechend wird der Gemeinnützigkeitsstatus gemeinnütziger Vereine in Schweden auch jährlich im Zuge der Veranlagung von der zuständigen Steuerbehörde überprüft.

Spendenbegünstigte Vereine können eine Spendenbegünstigungsbestätigung erwirken, die aber keinen über das Spendenwesen hinausgehenden Zweck entfaltet.

⁸⁶ Vgl. die Hinweise zur Feststellung, die den Bescheiden nach § 60a Abs. 1 AO über die gesonderte Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO entnommen werden können.

⁸⁷ Vgl. *Kirchhain*, DStR 2014, 292, mit Verweis auf die dem entgegenstehende in AEAO zu § 60a Abs. 2, Nr. 2, geäußerte Auffassung der Finanzverwaltung.

⁸⁸ Vgl. z.B. *Schütz/Runte*, DStR 2013, 1264.

⁸⁹ Vgl. AEAO zu § 60a, Nr. 1.

⁹⁰ Vgl. AEAO zu § 59, Nr. 5 i.d.a.F. mit Verweis auf den BFH-Beschluss vom 07.05.1986, I B 58/85, BStBl. II, 677.

5.4 SCHWEIZ

In der Schweiz erlassen die Steuerbehörden auf Antrag der werbenden Organisation nach Prüfung der formellen und materiellen Voraussetzungen i.d.R. eine Feststellungsverfügung (mitunter auch als Vorentscheid bezeichnet⁹¹), in der die Befreiung von der Steuerpflicht (oder gegebenenfalls deren Verweigerung) ausdrücklich festgehalten wird.⁹² Allgemein geben Feststellungsverfügungen nach schweizerischem Recht den Betroffenen vorab die Möglichkeit, von der Behörde verbindlich Auskunft auf eine individuelle und aktuelle Rechtsfrage vor dem Hintergrund eines konkreten Tatbestands zu erhalten. Der Erlass einer Feststellungsverfügung ist nach ständiger Rechtsprechung allerdings nur zulässig, wenn dem Rechtsbegehren nicht in einer gestaltenden oder Leistungsverfügung entsprochen werden kann. Die Feststellungsverfügung ist damit zu genannten Verfügungen subsidiär.⁹³ Denkbar ist auch, dass im Veranlagungsverfahren über die Steuerbefreiung entschieden wird. Die Verfügung im Bereich der Gemeinnützigkeit kann damit im Rahmen eines Veranlagungsverfahrens beantragt werden; sie kann aber auch losgelöst davon erwirkt werden.⁹⁴

Im Rahmen des entsprechenden Verfahrens wird das Vorliegen der Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen von der zuständigen Steuerbehörde überprüft, so beispielsweise ob die Unwiderruflichkeit der Zweckbindung der Mittel gewährleistet ist und ob die Statuten die erforderlichen unabänderlichen Bestimmungen enthalten.⁹⁵ Sowohl im Feststellungs- als auch im Veranlagungsverfahren ergeht eine anfechtbare Verfügung, gegen die in einem ersten Schritt Einsprache bei der zuständigen kantonalen Steuerbehörde erhoben werden kann (vgl. Art. 132 DBG). Das Steuerharmonisierungsgesetz verpflichtet die Kantone, ein derartiges Einspracheverfahren vorzusehen; die Modalitäten der Einsprache werden durch kantonales Recht vorgegeben.⁹⁶ Gegen den Einspracheentscheid der Steuerbehörde kann bei der zuständigen nächsten Instanz (z.B. Steuerrekurskommission) Beschwerde eingelegt werden.⁹⁷ Für bereits rechtskräftige Verfügungen gibt es überdies die Möglichkeit der Revision.⁹⁸ Nach Ergehen des Entscheides der (z.B.) Steuerrekurskommission sind zwei Konstellationen zu unterscheiden:

1. Ist im betroffenen Kanton eine weitere kantonale Beschwerdeinstanz vorgesehen, kann der Entscheid der (z.B.) Steuerrekurskommission bei dieser bekämpft werden (vgl. Art. 145 DBG). Gegen den Entscheid dieser zweiten kantonalen Instanz steht die Beschwerdemöglichkeit an das Bundesgericht offen (vgl. Art. 146 DBG).
2. Kennt der betroffene Kanton nur eine gerichtliche Beschwerdeinstanz auf kantonaler Ebene, kann der Entscheid der (z.B.) Steuerrekurskommission direkt an das Bundesgericht weitergezogen werden (vgl. Art. 146 DBG).

Das Bundesgericht entscheidet letztinstanzlich.

⁹¹ Vgl. z.B. *Kley*, in *Ehrenzeller et al.*, FS Hangartner, 230.

⁹² *Pezzoli*, StR 2012, 783, weist darauf hin, dass Kantone zwar Listen mit infolge Gemeinnützigkeit von der Steuerpflicht befreiten juristischen Personen führen, betont aber, dass diese Listen einen Anspruch auf Vollständigkeit nicht erheben dürfen. Als Voraussetzung für die Steuerbefreiung kommt ein entsprechender Eintrag also nicht in Frage.

⁹³ Vgl. *Kley*, in *Ehrenzeller et al.*, FS Hangartner, 230 und 243.

⁹⁴ Vgl. *Koller*, in *Walz/von Auer/von Hippel*, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa, 473.

⁹⁵ Vgl. *Koller*, in *Kohl et al.*, GS Walz, 358.

⁹⁶ Siehe z.B. für das Einspracheverfahren des Kantons Basel-Stadt §§ 160 ff. des Gesetzes über die direkten Steuern (Steuergesetz) des Kantons Basel-Stadt.

⁹⁷ Die entsprechende bundesrechtliche Vorgabe findet sich in Art. 50 StHG. Vgl. z.B. für den Kanton Basel-Stadt §§ 164 ff. des Steuergesetzes Basel-Stadt.

⁹⁸ Vgl. Art. 51 StHG; weiters z.B. §§ 173 ff. des Steuergesetzes Basel-Stadt.

Aus der bei positiver Erledigung ergehenden Verfügung ergibt sich gleichzeitig das Recht des Spendenabzugs auf Seiten der Spender.⁹⁹ Vor allem in diesem Zusammenhang ist bedeutsam, dass eine Freistellungsverfügung in der Regel auch im interkantonalen Verhältnis bindend ist.¹⁰⁰

Was die Frage nach der zuständigen Aufsichtsbehörde betrifft, so ist nach schweizerischem Recht wie folgt zu unterscheiden: Die Überprüfung der Voraussetzungen für die Steuerbefreiung wegen Gemeinnützigkeit obliegt den Steuerbehörden. Stiftungen (nicht aber zum Beispiel Vereine) stehen daneben unter der zusätzlichen zivilrechtlichen Aufsicht des Gemeinwesens (Bund, Kanton, Gemeinde), dem sie angehören. Diese Aufsichtsbehörde hat insbesondere zu überprüfen, dass das Stiftungsvermögen seinen Zwecken entsprechend verwendet wird. *Koller* weist darauf hin, dass Steuerbehörden und Stiftungsaufsicht in der Praxis in unterschiedlicher Form zusammenarbeiten; das Spektrum reicht vom seltenen Informationsaustausch bis hin zu laufendem Kontakt mit automatisiertem Informationsaustausch.¹⁰¹

Nach erfolgter Einräumung des Gemeinnützigkeitsstatus stellt sich die nachfolgende Überprüfungsintensität von Kanton zu Kanton verschieden dar.¹⁰² Die Steuerbehörden des Kantons Genf sollen gemeinnützige Organisationen beispielsweise auf höchstens fünf Jahre befreien und die Erfüllung der Voraussetzungen sodann erneut überprüfen. Die Mehrzahl der Kantone gewährt die Steuerbefreiung dagegen unbefristet, was periodische oder sporadische Überprüfungen natürlich nicht ausschließt.

⁹⁹ Die Schweiz verfolgt also – im Gegensatz zur Mehrheit der Mitgliedstaaten der Europäischen Union (vgl. dazu *Heidenbauer*, *Charity Crossing Borders*, 81 ff.) – einen sogenannten monistischen Zugang: Der Kreis der von der Steuerpflicht befreiten Organisationen entspricht jenem der begünstigten Spendenempfänger.

¹⁰⁰ Vgl. *Pezzoli*, *StR* 2012, 783.

¹⁰¹ Vgl. *Koller*, in *Walz/von Auer/von Hippel*, *Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa*, 474.

¹⁰² Vgl. hierzu und im Folgenden *Koller*, in *Walz/von Auer/von Hippel*, *Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa*, 475 f. Weiters *Sprecher*, Handout zum Vortrag „Steuerrisiken bei gemeinnützigen Stiftungen“, gehalten im Rahmen des Seminars „Beste Stiftungsratspraxis – Immer diese Steuern!“, Europa-Institut an der Universität Zürich, 16.09.2014, Rz. 78.

6 KAPITALERTRAGSTEUER

6.1 BLICK AUF DIE ÖSTERREICHISCHE RECHTSLAGE

Körperschaften, die der Förderung gemeinnütziger Zwecke nach Maßgabe der §§ 34 ff. BAO dienen, sind gemäß § 5 Z 6 KStG von der unbeschränkten Körperschaftsteuerpflicht befreit; sie unterliegen der beschränkten Steuerpflicht (§ 1 Abs. 3 Z 3 KStG). Der Steuerpflicht unterliegen damit grundsätzlich alle Arten von in- und ausländischen Einkünften aus Kapitalvermögen, unabhängig davon, ob diese Kapitalerträge dem Kapitalertragsteuerabzug unterliegen oder nicht. Materiell handelt es sich bei diesen steuerpflichtigen Einkünften vor allem um Zinserträge aus Bankeinlagen, Erträge aus einer Beteiligung als echter stiller Gesellschafter, realisierte Wertsteigerungen aus der Veräußerung von Kapitalvermögen und Einkünfte aus Derivaten. Beteiligungserträge, das sind vor allem Dividenden aus Aktien, sind von der beschränkten Steuerpflicht ausdrücklich ausgenommen (§ 21 Abs. 2 Z 1 KStG). Einkünfte aus Grundstücksveräußerungen unterliegen seit Einführung der Immobilienertragsteuer¹⁰³ ebenfalls der beschränkten Steuerpflicht (§ 21 Abs. 3 Z 4 KStG).¹⁰⁴

Fallen die Einkünfte hingegen in der Sphäre eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs der gemeinnützigen Organisation an, so ist zu unterscheiden:¹⁰⁵

- In unentbehrlichen Hilfsbetrieben i.S.d. § 45 Abs. 2 BAO anfallende Einkünfte sind von der Steuerpflicht nicht erfasst. Das gilt auch für die oben genannten Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus der Veräußerung von Grundstücken (vgl. die in § 21 Abs. 2 Z 3 TS 6 und § 21 Abs. 3 i.V.m. § 21 Abs. 2 Z 3 TS 6 KStG normierten Ausnahmen von der beschränkten Steuerpflicht). Eine entsprechende Befreiung vom Kapitalertragsteuerabzug – die bei bereits erfolgtem Abzug der Kapitalertragsteuer im Rahmen eines Rückerstattungsverfahrens nach § 240 Abs. 3 BAO erwirkt werden kann – ist in § 94 Z 6 lit. c TS 5 EStG vorgesehen.
- Einkünfte, die in entbehrlichen Hilfsbetrieben anfallen, unterliegen hingegen der unbeschränkten Steuerpflicht. Dabei sind nicht nur allfällige Einkünfte aus Kapitalvermögen und aus der Veräußerung von Grundstücken, sondern sämtliche steuerbaren Tatbestände (und damit beispielsweise auch die Vermietung von Verpachtung von Grundstücken) von Bedeutung.

Eine allfällig abgezogene Kapitalertragsteuer wird im Zuge der Veranlagung auf die Körperschaftsteuer angerechnet. Gibt die gemeinnützige Organisation bei Erfüllung der entsprechenden Voraussetzungen (vgl. § 94 Z 5 EStG; insbesondere: Kapitaleinkünfte sind als Betriebseinnahmen eines Betriebes, ausgenommen eines Hoheitsbetriebes, zu erfassen) eine Befreiungserklärung ab,¹⁰⁶ entfällt zwar der Kapitalertragsteuerabzug, die Kapitaleinkünfte sind jedoch im Rahmen der Veranlagung der Körperschaftsteuer zu unterwerfen; dies ist nur dann von Vorteil, wenn die Kapitaleinkünfte durch im betreffenden Betrieb erwirtschaftete Verluste abgedeckt werden und somit im Ergebnis keine Körperschaftsteuer für die Kapitaleinkünfte anfällt.

- Einkünfte, die in begünstigungsschädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben oder in Gewerbebetrieben anfallen, unterliegen ebenfalls der unbeschränkten Steuerpflicht.

¹⁰³ Eingeführt mit dem 1. Stabilitätsgesetz 2012, BGBl. I 22/2012.

¹⁰⁴ Vgl. VereinsR 2001, Rz. 417 ff.; *Achatz/Oberleitner*, Besteuerung und Rechnungslegung der Vereine, 17.

¹⁰⁵ Vgl. *Achatz/Oberleitner*, Besteuerung und Rechnungslegung der Vereine, 17 ff.

¹⁰⁶ Vgl. auch VereinsR 2001, Rz. 421 ff.

Im Gegensatz zu entbehrlichen Hilfsbetrieben verirken sie überdies (sofern im Einzelfall nicht ein Begünstigungsbescheid i.S.d. § 44 Abs. 2 BAO vorliegt oder die allgemeine Ausnahmeregelung des § 45a BAO zur Anwendung gelangt) den Gemeinnützigkeitsstatus der gemeinnützigen Organisation als solcher. Die Behandlung allfälliger Kapitalertragsteuer entspricht der im Zusammenhang mit entbehrlichen Hilfsbetrieben dargestellten.

6.2 DEUTSCHLAND

Das deutsche Körperschaftsteuergesetz befreit gemeinnützige Organisationen von der Körperschaftsteuerpflicht (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 dKStG). Ausgenommen und damit steuerpflichtig sind gemäß § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 dKStG nur wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die nicht Zweckbetriebe sind. Im Sinne des Vier-Sphären-Modells gilt daher:

- Der ideelle Bereich gehört zur steuerfreien Sphäre gemeinnütziger Organisationen.
- Auch die bloße Vermögensverwaltung gehört zur steuerfreien Sphäre gemeinnütziger Organisationen.
- Zweckbetriebe sind nach § 64 Abs. 1 AO von der Steuerpflicht ausgenommen und gehören damit ebenfalls zur steuerfreien Sphäre gemeinnütziger Organisationen.
- Mit wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die nicht Zweckbetriebe sind, unterliegen gemeinnützige Organisationen der (partiellen) Steuerpflicht. (Nur) für die dem Geschäftsbetrieb zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen verliert die gemeinnützige Organisation die Steuerbegünstigung (§ 64 Abs. 1 AO).

Besondere Ausnahmen und Gegenausnahmen für Einkünfte aus Kapitalvermögen sind nicht ersichtlich. So bleiben insbesondere der steuerfreien Sphäre zuzuordnende Zinsen und Dividenden steuerfrei.¹⁰⁷ Eine gleichlaufende Befreiung vom Kapitalertragsteuerabzug ist in § 44a AO vorgesehen. Bei Kapitalerträgen, die bis zum 31.12.2016 zufließen, reicht für die Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug nach § 44a Abs. 4, 7 und 10 Satz 1 Nr. 3 dEStG die Vorlage des Feststellungsbescheides nach § 60a Abs. 1 AO¹⁰⁸ oder die Überlassung einer amtlich beglaubigten Kopie dieses Feststellungsbescheides.¹⁰⁹

6.3 SCHWEDEN

Soweit in Erfahrung gebracht werden konnte, erfasst die im schwedischen Recht vorgesehene Steuerbefreiung für gemeinnützige Organisationen grundsätzlich auch Dividenden und Zinsen. Eine Abzugsteuer ist dabei im rein innerstaatlichen Sachverhalt offenbar von vornherein nicht vorgesehen, sodass sich auch die Frage nach einer allfälligen Rückerstattung nicht stellt.

¹⁰⁷ Vgl. auch *Hüttemann*, Spenden- und Gemeinnützigkeitsrecht, § 6 Rz. 2 f.

¹⁰⁸ Siehe dazu Abschnitt 5.2 oben.

¹⁰⁹ Vgl. die Hinweise zum Kapitalertragsteuerabzug, die den Bescheiden nach § 60a Abs. 1 AO über die gesonderte Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO entnommen werden können. Zur Veranschaulichung ist dieser Ausarbeitung ein entsprechender Bescheid als Anhang beigegeben (Anhang 2).

6.4 SCHWEIZ

Gemäß Art. 1 i.V.m. Art. 13 Abs. 1 Buchst. a VStG erhebt der schweizerische Bund eine Verrechnungssteuer in Höhe von 35 % auf den Ertrag beweglichen Kapitalvermögens, also zum Beispiel auf Zinsen und Dividenden. Steuerpflichtig ist der Schuldner der steuerbaren Leistung (also z.B. der Schuldner der Dividenden; Art. 10 Abs. 1 VStG). Die Steuerpflicht wird entweder durch Entrichtung der Steuer oder durch bloße Meldung der steuerbaren Leistung erfüllt (Art. 11 Abs. 1 VStG); bei Kapitalerträgen ist die Verrechnungssteuerpflicht i.d.R.¹¹⁰ durch Entrichtung zu erfüllen.

Die Verrechnungssteuer wird dem Empfänger der um die Steuer gekürzten Kapitalerträge vom Bund oder vom jeweiligen Kanton zu Lasten des Bundes zurückerstattet. Der Anspruch auf Rückerstattung erlischt gemäß Art. 32 Abs. 1 VStG, wenn der Antrag nicht innerhalb von drei Jahren nach Ablauf des Kalenderjahres, in dem die steuerbare Leistung fällig geworden ist, gestellt wird.¹¹¹ Juristische Personen (wie zum Beispiel Vereine¹¹², Stiftungen oder Kapitalgesellschaften) haben Anspruch auf eine derartige Rückerstattung, wenn sie, neben weiteren Voraussetzungen, bei Fälligkeit der steuerbaren Leistung das Recht zur Nutzung des den steuerbaren Ertrag abwerfenden Vermögenswertes besaßen (Art. 21 Abs. 1 Buchst. a VStG) und ihren Sitz im Inland¹¹³ hatten (Art. 24 Abs. 2 VStG).

Das Verrechnungssteuergesetz kommt auch bei juristischen Personen, die gemeinnützige Zwecke verfolgen, zur Anwendung. Eine Sonderregelung ist nicht vorgesehen.

¹¹⁰ Wo bei Kapitalerträgen die Steuerentrichtung zu unnötigen Umtrieben oder zu einer offenbaren Härte führen würde, kann dem Steuerpflichtigen gestattet werden, seine Steuerpflicht durch Meldung der steuerbaren Leistung zu erfüllen (Art. 20 VStG).

¹¹¹ Die Rückerstattung erfolgt aufgrund eines mittels Formblatt zu stellenden Antrags: Form. 25 „Antrag auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer“ (abrufbar unter www.estv.admin.ch/verrechnungssteuer/dienstleistungen/00253/00625/index.html?lang=de; zuletzt besucht am 04.12.2014).

¹¹² Vgl. *Scherrer/Greter*, Der Verein in der Praxis, 62.

¹¹³ Ausländische gemeinnützige Organisationen haben in der Regel bei Vorliegen eines bestimmten Inlandsbezugs einen Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer. Gemäß Art. 24 Abs. 4 VStG haben nämlich ausländische Körperschaften und Anstalten ohne Erwerbszweck „Anspruch auf Rückerstattung der Verrechnungssteuer, die von Einkünften aus Vermögen abgezogen wurde, das ausschliesslich Kultus-, Unterrichts- oder andern gemeinnützigen Zwecken des Auslandschweizertums dient“.

ANHANG 1: AUSZUG AUS DEN RECHTSGRUNDLAGEN

DEUTSCHLAND

Körperschaftsteuergesetz

(zuletzt geändert durch Art. 4 des Gesetzes vom 25.07.2014 I 1266)

§ 5 Befreiungen

(1) Von der Körperschaftsteuer sind befreit

...

9. Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen (§§ 51 bis 68 der Abgabenordnung). 2Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen. 3Satz 2 gilt nicht für selbstbewirtschaftete Forstbetriebe;

...

Abgabenordnung

(zuletzt geändert durch Art. 16 des Gesetzes vom 25.07.2014 I 1266)

Dritter Abschnitt

Steuerbegünstigte Zwecke

§ 51 Allgemeines

(1) Gewährt das Gesetz eine Steuervergünstigung, weil eine Körperschaft ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke (steuerbegünstigte Zwecke) verfolgt, so gelten die folgenden Vorschriften. Unter Körperschaften sind die Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes zu verstehen. Funktionale Untergliederungen (Abteilungen) von Körperschaften gelten nicht als selbstständige Steuersubjekte.

(2) Werden die steuerbegünstigten Zwecke im Ausland verwirklicht, setzt die Steuervergünstigung voraus, dass natürliche Personen, die ihren Wohnsitz oder ihren gewöhnlichen Aufenthalt im Geltungsbereich dieses Gesetzes haben, gefördert werden oder die Tätigkeit der Körperschaft neben der Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen kann.

(3) Eine Steuervergünstigung setzt zudem voraus, dass die Körperschaft nach ihrer Satzung und bei ihrer tatsächlichen Geschäftsführung keine Bestrebungen im Sinne des § 4 des Bundesverfassungsschutzgesetzes fördert und dem Gedanken der Völkerverständigung nicht zuwiderhandelt. Bei Körperschaften, die im Verfassungsschutzbericht des Bundes oder eines Landes als extremistische Organisation aufgeführt sind, ist widerlegbar davon auszugehen, dass die Voraussetzungen des Satzes 1 nicht erfüllt sind. Die Finanzbehörde teilt Tatsachen, die den Verdacht von Bestrebungen im Sinne des § 4 des Bundesverfassungsschutzgesetzes oder des Zuwiderhandelns gegen den Gedanken der Völkerverständigung begründen, der Verfassungsschutzbehörde mit.

(+++ § 51: Zur Anwendung vgl. Art. 97 § 1d Abs. 2 AOEG 1977 +++)

§ 52 Gemeinnützige Zwecke

(1) Eine Körperschaft verfolgt gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Eine Förderung der Allgemeinheit ist nicht gegeben, wenn der Kreis der Personen, dem die Förderung zugute kommt, fest abgeschlossen ist, zum Beispiel Zugehörigkeit zu einer Familie oder zur Belegschaft eines Unternehmens, oder infolge seiner Abgrenzung, insbesondere nach räumlichen oder beruflichen Merkmalen, dauernd nur klein sein kann. Eine Förderung der Allgemeinheit liegt nicht allein deswegen vor, weil eine Körperschaft ihre Mittel einer Körperschaft des öffentlichen Rechts zuführt.

(2) Unter den Voraussetzungen des Absatzes 1 sind als Förderung der Allgemeinheit anzuerkennen:

1. die Förderung von Wissenschaft und Forschung;
2. die Förderung der Religion;
3. die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege, insbesondere die Verhütung und Bekämpfung von übertragbaren Krankheiten, auch durch Krankenhäuser im Sinne des § 67, und von Tierseuchen;
4. die Förderung der Jugend- und Altenhilfe;
5. die Förderung von Kunst und Kultur;
6. die Förderung des Denkmalschutzes und der Denkmalpflege;
7. die Förderung der Erziehung, Volks- und Berufsbildung einschließlich der Studentenhilfe;
8. die Förderung des Naturschutzes und der Landschaftspflege im Sinne des Bundesnaturschutzgesetzes und der Naturschutzgesetze der Länder, des Umweltschutzes, des Küstenschutzes und des Hochwasserschutzes;
9. die Förderung des Wohlfahrtswesens, insbesondere der Zwecke der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege (§ 23 der Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung), ihrer Unterverbände und ihrer angeschlossenen Einrichtungen und Anstalten;
10. die Förderung der Hilfe für politisch, rassistisch oder religiös Verfolgte, für Flüchtlinge, Vertriebene, Aussiedler, Spätaussiedler, Kriegsoffer, Kriegshinterbliebene, Kriegsbeschädigte und Kriegsgefangene, Zivilbeschädigte und Behinderte sowie Hilfe für Opfer von Straftaten; Förderung des Andenkens an Verfolgte, Kriegs- und Katastrophenopfer; Förderung des Suchdienstes für Vermisste;
11. die Förderung der Rettung aus Lebensgefahr;
12. die Förderung des Feuer-, Arbeits-, Katastrophen- und Zivilschutzes sowie der Unfallverhütung;

13. die Förderung internationaler Gesinnung, der Toleranz auf allen Gebieten der Kultur und des Völkerverständigungsgedankens;
14. die Förderung des Tierschutzes;
15. die Förderung der Entwicklungszusammenarbeit;
16. die Förderung von Verbraucherberatung und Verbraucherschutz;
17. die Förderung der Fürsorge für Strafgefangene und ehemalige Strafgefangene;
18. die Förderung der Gleichberechtigung von Frauen und Männern;
19. die Förderung des Schutzes von Ehe und Familie;
20. die Förderung der Kriminalprävention;
21. die Förderung des Sports (Schach gilt als Sport);
22. die Förderung der Heimatpflege und Heimatkunde;
23. die Förderung der Tierzucht, der Pflanzenzucht, der Kleingärtnerei, des traditionellen Brauchtums einschließlich des Karnevals, der Fastnacht und des Faschings, der Soldaten- und Reservistenbetreuung, des Amateurfunkens, des Modellflugs und des Hundesports;
24. die allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens im Geltungsbereich dieses Gesetzes; hierzu gehören nicht Bestrebungen, die nur bestimmte Einzelinteressen staatsbürgerlicher Art verfolgen oder die auf den kommunalpolitischen Bereich beschränkt sind;
25. die Förderung des bürgerschaftlichen Engagements zugunsten gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke.

Sofern der von der Körperschaft verfolgte Zweck nicht unter Satz 1 fällt, aber die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend selbstlos gefördert wird, kann dieser Zweck für gemeinnützig erklärt werden. Die obersten Finanzbehörden der Länder haben jeweils eine Finanzbehörde im Sinne des Finanzverwaltungsgesetzes zu bestimmen, die für Entscheidungen nach Satz 2 zuständig ist.

(+++ § 52: Zur erstmaligen Anwendung ab 1.1.2007 vgl. Art. 97 § 1d AOEG 1977 +++)

§ 53 Mildtätige Zwecke

Eine Körperschaft verfolgt mildtätige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, Personen selbstlos zu unterstützen,

1. die infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands auf die Hilfe anderer angewiesen sind oder
2. deren Bezüge nicht höher sind als das Vierfache des Regelsatzes der Sozialhilfe im Sinne des § 28 des Zwölften Buches Sozialgesetzbuch; beim Alleinstehenden oder Alleinerziehenden tritt an die Stelle des Vierfachen das Fünffache des Regelsatzes. Dies gilt nicht für Personen, deren

Vermögen zur nachhaltigen Verbesserung ihres Unterhalts ausreicht und denen zugemutet werden kann, es dafür zu verwenden. Bei Personen, deren wirtschaftliche Lage aus besonderen Gründen zu einer Notlage geworden ist, dürfen die Bezüge oder das Vermögen die genannten Grenzen übersteigen. Bezüge im Sinne dieser Vorschrift sind

a) Einkünfte im Sinne des § 2 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes und

b) andere zur Bestreitung des Unterhalts bestimmte oder geeignete Bezüge,

aller Haushaltsangehörigen. Zu berücksichtigen sind auch gezahlte und empfangene Unterhaltsleistungen. Die wirtschaftliche Hilfebedürftigkeit im vorstehenden Sinne ist bei Empfängern von Leistungen nach dem Zweiten oder Zwölften Buch Sozialgesetzbuch, des Wohngeldgesetzes, bei Empfängern von Leistungen nach § 27a des Bundesversorgungsgesetzes oder nach § 6a des Bundeskindergeldgesetzes als nachgewiesen anzusehen. Die Körperschaft kann den Nachweis mit Hilfe des jeweiligen Leistungsbescheids, der für den Unterstützungszeitraum maßgeblich ist, oder mit Hilfe der Bestätigung des Sozialleistungsträgers führen. Auf Antrag der Körperschaft kann auf einen Nachweis der wirtschaftlichen Hilfebedürftigkeit verzichtet werden, wenn auf Grund der besonderen Art der gewährten Unterstützungsleistung sichergestellt ist, dass nur wirtschaftlich hilfebedürftige Personen im vorstehenden Sinne unterstützt werden; für den Bescheid über den Nachweisverzicht gilt § 60a Absatz 3 bis 5 entsprechend.

§ 54 Kirchliche Zwecke

(1) Eine Körperschaft verfolgt kirchliche Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, eine Religionsgemeinschaft, die Körperschaft des öffentlichen Rechts ist, selbstlos zu fördern.

(2) Zu diesen Zwecken gehören insbesondere die Errichtung, Ausschmückung und Unterhaltung von Gotteshäusern und kirchlichen Gemeindehäusern, die Abhaltung von Gottesdiensten, die Ausbildung von Geistlichen, die Erteilung von Religionsunterricht, die Beerdigung und die Pflege des Andenkens der Toten, ferner die Verwaltung des Kirchenvermögens, die Besoldung der Geistlichen, Kirchenbeamten und Kirchendiener, die Alters- und Behindertenversorgung für diese Personen und die Versorgung ihrer Witwen und Waisen.

§ 55 Selbstlosigkeit

(1) Eine Förderung oder Unterstützung geschieht selbstlos, wenn dadurch nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke - zum Beispiel gewerbliche Zwecke oder sonstige Erwerbszwecke - verfolgt werden und wenn die folgenden Voraussetzungen gegeben sind:

1. Mittel der Körperschaft dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Die Mitglieder oder Gesellschafter (Mitglieder im Sinne dieser Vorschriften) dürfen keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten. Die Körperschaft darf ihre Mittel weder für die unmittelbare noch für die mittelbare Unterstützung oder Förderung politischer Parteien verwenden.

2. Die Mitglieder dürfen bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer geleisteten Sacheinlagen zurückerhalten.

3. Die Körperschaft darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen.

4. Bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks darf das Vermögen der Körperschaft, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile der Mitglieder und den gemeinen Wert der von den Mitgliedern geleisteten Sacheinlagen übersteigt, nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden (Grundsatz der Vermögensbindung). Diese Voraussetzung ist auch erfüllt, wenn das Vermögen einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke übertragen werden soll.

5. Die Körperschaft muss ihre Mittel vorbehaltlich des § 62 grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden. Verwendung in diesem Sinne ist auch die Verwendung der Mittel für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die satzungsmäßigen Zwecken dienen. Eine zeitnahe Mittelverwendung ist gegeben, wenn die Mittel spätestens in den auf den Zufluss folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden.

(2) Bei der Ermittlung des gemeinen Werts (Absatz 1 Nr. 2 und 4) kommt es auf die Verhältnisse zu dem Zeitpunkt an, in dem die Sacheinlagen geleistet worden sind.

(3) Die Vorschriften, die die Mitglieder der Körperschaft betreffen (Absatz 1 Nr. 1, 2 und 4), gelten bei Stiftungen für die Stifter und ihre Erben, bei Betrieben gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts für die Körperschaft sinngemäß, jedoch mit der Maßgabe, dass bei Wirtschaftsgütern, die nach § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 4 des Einkommensteuergesetzes aus einem Betriebsvermögen zum Buchwert entnommen worden sind, an die Stelle des gemeinen Werts der Buchwert der Entnahme tritt.

(+++ § 55 Abs. 1 Nr. 5: Anzuwenden ab 1.1.2000 gem. Art. 97 § 1a Abs. 3 AOEG 1977 +++)

(+++ § 55 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 und Abs. 3: Zur Anwendung vgl. Art. 97 § 1d Abs. 3 AOEG 1977 +++)

§ 56 Ausschließlichkeit

Ausschließlichkeit liegt vor, wenn eine Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt.

§ 57 Unmittelbarkeit

(1) Eine Körperschaft verfolgt unmittelbar ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke, wenn sie selbst diese Zwecke verwirklicht. Das kann auch durch Hilfspersonen geschehen, wenn nach den Umständen des Falls, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.

(2) Eine Körperschaft, in der steuerbegünstigte Körperschaften zusammengefasst sind, wird einer Körperschaft, die unmittelbar steuerbegünstigte Zwecke verfolgt, gleichgestellt.

§ 58 Steuerlich unschädliche Betätigungen

Die Steuervergünstigung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass

1. eine Körperschaft Mittel für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke einer anderen Körperschaft oder für die Verwirklichung steuerbegünstigter Zwecke durch eine juristische Person des öffentlichen Rechts beschafft; die Beschaffung von Mitteln für eine unbeschränkt steuerpflichtige Körperschaft des privaten Rechts setzt voraus, dass diese selbst steuerbegünstigt ist,
2. eine Körperschaft ihre Mittel teilweise einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken zuwendet,
3. eine Körperschaft ihre Überschüsse der Einnahmen über die Ausgaben aus der Vermögensverwaltung, ihre Gewinne aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ganz oder teilweise und darüber hinaus höchstens 15 Prozent ihrer sonstigen nach § 55 Absatz 1 Nummer 5 zeitnah zu verwendenden Mittel einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Vermögensausstattung zuwendet. Die aus den Vermögenserträgen zu verwirklichenden steuerbegünstigten Zwecke müssen den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken der zuwendenden Körperschaft entsprechen. Die nach dieser Nummer zugewandten Mittel und deren Erträge dürfen nicht für weitere Mittelweitergaben im Sinne des ersten Satzes verwendet werden,
4. eine Körperschaft ihre Arbeitskräfte anderen Personen, Unternehmen, Einrichtungen oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für steuerbegünstigte Zwecke zur Verfügung stellt,
5. eine Körperschaft ihr gehörende Räume einer anderen, ebenfalls steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Nutzung zu steuerbegünstigten Zwecken überlässt,
6. eine Stiftung einen Teil, jedoch höchstens ein Drittel ihres Einkommens dazu verwendet, um in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten, ihre Gräber zu pflegen und ihr Andenken zu ehren,
7. eine Körperschaft gesellige Zusammenkünfte veranstaltet, die im Vergleich zu ihrer steuerbegünstigten Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung sind,
8. ein Sportverein neben dem unbezahlten auch den bezahlten Sport fördert,
9. eine von einer Gebietskörperschaft errichtete Stiftung zur Erfüllung ihrer steuerbegünstigten Zwecke Zuschüsse an Wirtschaftsunternehmen vergibt,
10. eine Körperschaft Mittel zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften im Jahr des Zuflusses verwendet. Dieser Erwerb mindert die Höhe der Rücklage nach § 62 Absatz 1 Nummer 3.

(+++ § 58: Zur erstmaligen Anwendung ab 1.1.2007 vgl. Art. 97 § 1d AOEG 1977 +++)

(+++ § 58 Nr. 1: Anzuwenden ab 1.1.2001 gem. Art. 97 § 1a Abs. 1 u. § 1d Abs. 3 AOEG 1977 +++)

(+++ § 58 Abs. 1 Nr. 1 bis 4: Zur Anwendung vgl. Art. 97 § 1d Abs. 3 AOEG 1977 +++)

§ 59 Voraussetzung der Steuervergünstigung

Die Steuervergünstigung wird gewährt, wenn sich aus der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung (Satzung im Sinne dieser Vorschriften) ergibt, welchen Zweck die Körperschaft verfolgt, dass dieser Zweck den Anforderungen der §§ 52 bis 55 entspricht und dass er ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird; die tatsächliche Geschäftsführung muss diesen Satzungsbestimmungen entsprechen.

§ 60 Anforderungen an die Satzung

(1) Die Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung müssen so genau bestimmt sein, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für Steuervergünstigungen gegeben sind. Die Satzung muss die in der Anlage 1 bezeichneten Festlegungen enthalten.

(2) Die Satzung muss den vorgeschriebenen Erfordernissen bei der Körperschaftsteuer und bei der Gewerbesteuer während des ganzen Veranlagungs- oder Bemessungszeitraums, bei den anderen Steuern im Zeitpunkt der Entstehung der Steuer entsprechen.

(+++ § 60 Abs. 1 Satz 2: Zur Anwendung vgl. Art. 97 § 1f Abs. 2 AOEG 1977 +++)

§ 60a Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen

(1) Die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 wird gesondert festgestellt. Die Feststellung der Satzungsmäßigkeit ist für die Besteuerung der Körperschaft und der Steuerpflichtigen, die Zuwendungen in Form von Spenden und Mitgliedsbeiträgen an die Körperschaft erbringen, bindend.

(2) Die Feststellung der Satzungsmäßigkeit erfolgt

1. auf Antrag der Körperschaft oder

2. von Amts wegen bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer, wenn bisher noch keine Feststellung erfolgt ist.

(3) Die Bindungswirkung der Feststellung entfällt ab dem Zeitpunkt, in dem die Rechtsvorschriften, auf denen die Feststellung beruht, aufgehoben oder geändert werden.

(4) Tritt bei den für die Feststellung erheblichen Verhältnissen eine Änderung ein, ist die Feststellung mit Wirkung vom Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse aufzuheben.

(5) Materielle Fehler im Feststellungsbescheid über die Satzungsmäßigkeit können mit Wirkung ab dem Kalenderjahr beseitigt werden, das auf die Bekanntgabe der Aufhebung der Feststellung folgt. § 176 gilt entsprechend, außer es sind Kalenderjahre zu ändern, die nach der Verkündung der maßgeblichen Entscheidung eines obersten Gerichtshofes des Bundes beginnen.

§ 61 Satzungsmäßige Vermögensbindung

(1) Eine steuerlich ausreichende Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4) liegt vor, wenn der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks verwendet werden soll, in der Satzung so genau bestimmt ist, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck steuerbegünstigt ist.

(2) (weggefallen)

(3) Wird die Bestimmung über die Vermögensbindung nachträglich so geändert, dass sie den Anforderungen des § 55 Abs. 1 Nr. 4 nicht mehr entspricht, so gilt sie von Anfang an als steuerlich nicht ausreichend. § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 ist mit der Maßgabe anzuwenden, dass Steuerbescheide erlassen, aufgehoben oder geändert werden können, soweit sie Steuern betreffen, die innerhalb der letzten zehn Kalenderjahre vor der Änderung der Bestimmung über die Vermögensbindung entstanden sind.

(+++ § 61: Zur erstmaligen Anwendung ab 1.1.2007 vgl. Art. 97 § 1d AOEG 1977 +++)

§ 62 Rücklagen und Vermögensbildung

(1) Körperschaften können ihre Mittel ganz oder teilweise

1. einer Rücklage zuführen, soweit dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig zu erfüllen;

2. einer Rücklage für die beabsichtigte Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern zuführen, die zur Verwirklichung der steuerbegünstigten, satzungsmäßigen Zwecke erforderlich sind (Rücklage für Wiederbeschaffung). Die Höhe der Zuführung bemisst sich nach der Höhe der regulären Absetzungen für Abnutzung eines zu ersetzenden Wirtschaftsguts. Die Voraussetzungen für eine höhere Zuführung sind nachzuweisen;

3. der freien Rücklage zuführen, jedoch höchstens ein Drittel des Überschusses aus der Vermögensverwaltung und darüber hinaus höchstens 10 Prozent der sonstigen nach § 55 Absatz 1 Nummer 5 zeitnah zu verwendenden Mittel. Ist der Höchstbetrag für die Bildung der freien Rücklage in einem Jahr nicht ausgeschöpft, kann diese unterbliebene Zuführung in den folgenden zwei Jahren nachgeholt werden;

4. einer Rücklage zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung an Kapitalgesellschaften zuführen, wobei die Höhe dieser Rücklage die Höhe der Rücklage nach Nummer 3 mindert.

(2) Die Bildung von Rücklagen nach Absatz 1 hat innerhalb der Frist des § 55 Absatz 1 Nummer 5 Satz 3 zu erfolgen. Rücklagen nach Absatz 1 Nummer 1, 2 und 4 sind unverzüglich aufzulösen, sobald der Grund für die Rücklagenbildung entfallen ist. Die freigewordenen Mittel sind innerhalb der Frist nach § 55 Absatz 1 Nummer 5 Satz 3 zu verwenden.

(3) Die folgenden Mittelzuführungen unterliegen nicht der zeitnahen Mittelverwendung nach § 55 Absatz 1 Nummer 5:

1. Zuwendungen von Todes wegen, wenn der Erblasser keine Verwendung für den laufenden Aufwand der Körperschaft vorgeschrieben hat;

2. Zuwendungen, bei denen der Zuwendende ausdrücklich erklärt, dass diese zur Ausstattung der Körperschaft mit Vermögen oder zur Erhöhung des Vermögens bestimmt sind;

3. Zuwendungen auf Grund eines Spendenaufrufs der Körperschaft, wenn aus dem Spendenaufruf ersichtlich ist, dass Beträge zur Aufstockung des Vermögens erbeten werden;

4. Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören.

(4) Eine Stiftung kann im Jahr ihrer Errichtung und in den drei folgenden Kalenderjahren Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nach § 14 ganz oder teilweise ihrem Vermögen zuführen.

§ 63 Anforderungen an die tatsächliche Geschäftsführung

(1) Die tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft muss auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den Bestimmungen entsprechen, die die Satzung über die Voraussetzungen für Steuervergünstigungen enthält.

(2) Für die tatsächliche Geschäftsführung gilt sinngemäß § 60 Abs. 2, für eine Verletzung der Vorschrift über die Vermögensbindung § 61 Abs. 3.

(3) Die Körperschaft hat den Nachweis, dass ihre tatsächliche Geschäftsführung den Erfordernissen des Absatzes 1 entspricht, durch ordnungsmäßige Aufzeichnungen über ihre Einnahmen und Ausgaben zu führen.

(4) Hat die Körperschaft ohne Vorliegen der Voraussetzungen Mittel angesammelt, kann das Finanzamt ihr eine angemessene Frist für die Verwendung der Mittel setzen. Die tatsächliche Geschäftsführung gilt als ordnungsgemäß im Sinne des Absatzes 1, wenn die Körperschaft die Mittel innerhalb der Frist für steuerbegünstigte Zwecke verwendet.

(5) Körperschaften im Sinne des § 10b Absatz 1 Satz 2 Nummer 2 des Einkommensteuergesetzes dürfen Zuwendungsbestätigungen im Sinne des § 50 Absatz 1 der Einkommensteuer-Durchführungsverordnung nur ausstellen, wenn

1. das Datum der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid oder des Freistellungsbescheids nicht länger als fünf Jahre zurückliegt oder

2. die Feststellung der Satzungsmäßigkeit nach § 60a Absatz 1 nicht länger als drei Kalenderjahre zurückliegt und bisher kein Freistellungsbescheid oder keine Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid erteilt wurde.

Die Frist ist taggenau zu berechnen.

§ 64 Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

(1) Schließt das Gesetz die Steuervergünstigung insoweit aus, als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 14) unterhalten wird, so verliert die Körperschaft die Steuervergünstigung für die dem Geschäftsbetrieb zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen (Einkünfte, Umsätze, Vermögen), soweit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kein Zweckbetrieb (§§ 65 bis 68) ist.

(2) Unterhält die Körperschaft mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die keine Zweckbetriebe (§§ 65 bis 68) sind, werden diese als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt.

(3) Übersteigen die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die keine Zweckbetriebe sind, insgesamt nicht 35.000 Euro im Jahr, so unterliegen die diesen Geschäftsbetrieben zuzuordnenden Besteuerungsgrundlagen nicht der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer.

(4) Die Aufteilung einer Körperschaft in mehrere selbständige Körperschaften zum Zweck der mehrfachen Inanspruchnahme der Steuervergünstigung nach Absatz 3 gilt als Missbrauch von rechtlichen Gestaltungsmöglichkeiten im Sinne des § 42.

(5) Überschüsse aus der Verwertung unentgeltlich erworbenen Altmaterials außerhalb einer ständig dafür vorgehaltenen Verkaufsstelle, die der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer unterliegen, können in Höhe des branchenüblichen Reingewinns geschätzt werden.

(6) Bei den folgenden steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben kann der Besteuerung ein Gewinn von 15 Prozent der Einnahmen zugrunde gelegt werden:

1. Werbung für Unternehmen, die im Zusammenhang mit der steuerbegünstigten Tätigkeit einschließlich Zweckbetrieben stattfindet,
2. Totalisatorbetriebe,
3. Zweite Fraktionierungsstufe der Blutspendedienste.

(+++ § 64: Zur erstmaligen Anwendung ab 1.1.2007 vgl. Art. 97 § 1d AÖEG 1977 +++)

(+++ § 64 Abs. 6: Anzuwenden ab 1.1.2000 gem. Art. 97 § 1b AÖEG 1977 +++)

§ 65 Zweckbetrieb

Ein Zweckbetrieb ist gegeben, wenn

1. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen,
2. die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und
3. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.

§ 66 Wohlfahrtspflege

(1) Eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege ist ein Zweckbetrieb, wenn sie in besonderem Maß den in § 53 genannten Personen dient.

(2) Wohlfahrtspflege ist die planmäßige, zum Wohle der Allgemeinheit und nicht des Erwerbs wegen ausgeübte Sorge für notleidende oder gefährdete Mitmenschen. Die Sorge kann sich auf das gesundheitliche, sittliche, erzieherische oder wirtschaftliche Wohl erstrecken und Vorbeugung oder Abhilfe bezwecken.

(3) Eine Einrichtung der Wohlfahrtspflege dient in besonderem Maße den in § 53 genannten Personen, wenn diesen mindestens zwei Drittel ihrer Leistungen zugute kommen. Für Krankenhäuser gilt § 67.

...

§ 68 Einzelne Zweckbetriebe

Zweckbetriebe sind auch:

1. a) Alten-, Altenwohn- und Pflegeheime, Erholungsheime, Mahlzeitendienste, wenn sie in besonderem Maße den in § 53 genannten Personen dienen (§ 66 Abs. 3),

b) Kindergärten, Kinder-, Jugend- und Studentenheime, Schullandheime und Jugendherbergen,

2. a) landwirtschaftliche Betriebe und Gärtnereien, die der Selbstversorgung von Körperschaften dienen und dadurch die sachgemäße Ernährung und ausreichende Versorgung von Anstaltsangehörigen sichern,

b) andere Einrichtungen, die für die Selbstversorgung von Körperschaften erforderlich sind, wie Tischlereien, Schlossereien,

wenn die Lieferungen und sonstigen Leistungen dieser Einrichtungen an Außenstehende dem Wert nach 20 Prozent der gesamten Lieferungen und sonstigen Leistungen des Betriebs - einschließlich der an die Körperschaften selbst bewirkten - nicht übersteigen,

3. a) Werkstätten für behinderte Menschen, die nach den Vorschriften des Dritten Buches Sozialgesetzbuch förderungsfähig sind und Personen Arbeitsplätze bieten, die wegen ihrer Behinderung nicht auf dem allgemeinen Arbeitsmarkt tätig sein können,

b) Einrichtungen für Beschäftigungs- und Arbeitstherapie, in denen behinderte Menschen aufgrund ärztlicher Indikationen außerhalb eines Beschäftigungsverhältnisses zum Träger der Therapieeinrichtung mit dem Ziel behandelt werden, körperliche oder psychische Grundfunktionen zum Zwecke der Wiedereingliederung in das Alltagsleben wiederherzustellen oder die besonderen Fähigkeiten und Fertigkeiten auszubilden, zu fördern und zu trainieren, die für eine Teilnahme am Arbeitsleben erforderlich sind, und

c) Integrationsprojekte im Sinne des § 132 Abs. 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch, wenn mindestens 40 Prozent der Beschäftigten besonders betroffene schwerbehinderte Menschen im Sinne des § 132 Abs. 1 des Neunten Buches Sozialgesetzbuch sind,

4. Einrichtungen, die zur Durchführung der Blindenfürsorge und zur Durchführung der Fürsorge für Körperbehinderte unterhalten werden,

5. Einrichtungen über Tag und Nacht (Heimerziehung) oder sonstige betreute Wohnformen,

6. von den zuständigen Behörden genehmigte Lotterien und Ausspielungen, wenn der Reinertrag unmittelbar und ausschließlich zur Förderung mildtätiger, kirchlicher oder gemeinnütziger Zwecke verwendet wird,

7. kulturelle Einrichtungen, wie Museen, Theater, und kulturelle Veranstaltungen, wie Konzerte, Kunstausstellungen; dazu gehört nicht der Verkauf von Speisen und Getränken,

8. Volkshochschulen und andere Einrichtungen, soweit sie selbst Vorträge, Kurse und andere Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art durchführen; dies gilt auch, soweit die Einrichtungen den Teilnehmern dieser Veranstaltungen selbst Beherbergung und Beköstigung gewähren,

9. Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, deren Träger sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanziert. Der Wissenschaft und Forschung dient auch die Auftragsforschung. Nicht zum Zweckbetrieb gehören Tätigkeiten, die sich auf die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse beschränken, die Übernahme von Projektträgerschaften sowie wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug.

(+++ § 68 F. 18.12.1989: Erstmals anzuwenden ab 1.1.1990 gem. Art. 97 § 1d AOEG 1977 +++)

(+++ § 68 Nr. 3F. 2004-04-23: Anzuwenden ab 1.1.2003; vgl. Art. 97 § 1e Abs. 3 Satz 1 AOEG 1977 F. 2004-04-23 +++)

(+++ § 68 Nr. 3 Buchst. c: Zur Anwendung vgl. Art. 97 § 1e Abs. 3 Satz 2 AOEG 1977 F. 2004-04-23 +++)

SCHWEDEN

Inkomstskattelag

(zuletzt geändert durch SFS 2014:949 vom 26.06.2014)

7 kap. Vissa stiftelser, ideella föreningar, registrerade trossamfund och andra juridiska personer

Innehåll

1 § I detta kapitel finns bestämmelser om undantag från skattskyldighet för

- staten, kommuner och pensionsstiftelser i 2 §,
- stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund i 3–11 §§,
- vissa andra juridiska personer i 15–20 §§, och
- ägare av vissa fastigheter i 21 §.

Vad som sägs om ett registrerat trossamfund gäller även för självständiga organisatoriska delar av ett sådant samfund. I fråga om begränsat skattskyldiga gäller bestämmelserna de inkomster som de är skattskyldiga för enligt 6 kap. Lag (2013:960).

...

Stiftelser, ideella föreningar och registrerade trossamfund

Skattskyldighet

3 § Stiftelser som uppfyller ändamåls-, verksamhets- och fullföljdskraven i 4–6 §§ samt ideella föreningar och registrerade trossamfund som förutom dessa krav även uppfyller öppenhetskravet i 10 § är, med undantag för kapitalvinster och kapitalförluster, skattskyldiga bara för inkomst av sådan näringsverksamhet som avses i 13 kap. 1 §.

Föreningar och trossamfund som uppfyller kraven i 4–6 och 10 §§ är dock inte skattskyldiga för

1. sådan inkomst som kommer från en självständig näringsverksamhet eller en särskild förvaltningsenhet som avser fastighet, om inkomsten till huvudsaklig del kommer från

- verksamhet som är ett direkt led i främjandet av sådana ändamål som avses i 4 § eller som har annan naturlig anknytning till sådana ändamål, eller
- verksamhet som av hävd utnyttjats som finansieringskälla för ideellt arbete, eller

2. inkomst från innehav av en fastighet som tillhör föreningen eller trossamfundet och som används i verksamheten på sådant sätt som anges i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152). Lag (2013:960).

Ändamålskravet

4 § Stiftelsen, den ideella föreningen eller det registrerade trossamfundet ska ha ett eller flera allmännyttiga ändamål. Med allmännyttigt ändamål avses ett ändamål som främjar

- idrott,
- kultur,
- miljövard,
- omsorg om barn och ungdom,
- politisk verksamhet,
- religiös verksamhet,
- sjukvård,
- social hjälpverksamhet,
- Sveriges försvar och krisberedskap i samverkan med myndighet,
- utbildning,
- vetenskaplig forskning, eller
- en annan likvärdig verksamhet.

Stiftelsens ändamål får inte vara begränsat till vissa familjer eller bestämda personer. Föreningens eller trossamfundets ändamål får inte vara begränsat till vissa familjers, medlemmars eller andra bestämda personers ekonomiska intressen. Lag (2013:960).

Verksamhetskravet

5 § Stiftelsen, den ideella föreningen eller det registrerade trossamfundet ska i den verksamhet som bedrivs under beskattningsåret uteslutande eller så gott som uteslutande främja ett eller flera sådana ändamål som anges i 4 §.

Om verksamhetskravet inte är uppfyllt under beskattningsåret, får hänsyn tas till hur kravet sammantaget har uppfyllts året före beskattningsåret, beskattningsåret samt det närmast följande beskattningsåret. Lag (2013:960).

Fullföljdskravet

6 § Stiftelsen, den ideella föreningen eller det registrerade trossamfundet ska under beskattningsåret i skälig omfattning använda sina intäkter för ett eller flera allmännyttiga ändamål enligt 4 §. Hänsyn får även tas till hur intäkterna sammantaget har använts under en period av flera beskattningsår.

Fullföljdskravet är uppfyllt även om stiftelsen, föreningen eller trossamfundet under beskattningsåret inte har använt sina intäkter i tillräcklig omfattning, om detta förhållande kan antas vara tillfälligt. Vid denna bedömning ska hänsyn tas till om kravet har uppfyllts de föregående beskattningsåren samt förutsättningarna för att det kommer att uppfyllas under det närmast följande beskattningsåret. Lag (2013:960).

7 § Vid bedömningen av om fullföljdskravet är uppfyllt ska sådana intäkter beaktas som enligt 3 § inte ska tas upp till beskattning, dock med undantag för schablonintäkter enligt 42 kap. 43 § och kapitalvinster. Även följande intäkter ska beaktas, om intäkterna inte ska tas upp till beskattning enligt denna lag:

1. Medlemsavgifter och andra avgifter för deltagande i den allmännyttiga verksamheten.
2. Stöd eller bidrag.
3. Förvärv genom testamente eller gåva.

Intäkter som avses i första stycket 2 och 3 ska dock beaktas bara om det framgår av omständigheterna att avsikten är att de ska användas direkt för verksamheten.

Intäkter som avses i första stycket ska minskas med kostnader för att förvärva och bibehålla dessa intäkter. Lag (2013:960).

8 § Skatteverket får medge undantag från fullföljdskravet för en ideell förening eller ett registrerat trossamfund som avser att förvärva en fastighet eller annan anläggning som är avsedd för den ideella verksamheten. Detsamma gäller om en förening eller ett trossamfund avser att genomföra omfattande byggnads-, reparations- eller anläggningsarbeten på en fastighet som används av föreningen eller trossamfundet.

Beslutet får avse högst fem beskattningsår i följd. Det får förenas med villkor att föreningen eller trossamfundet ska ställa säkerhet eller liknande för den inkomstskatt som kan komma att påföras föreningen eller trossamfundet på grund av omprövning av besluten om slutlig skatt för de år som beslutet avser, om det upphör att gälla enligt 9 §.

Skatteverkets beslut får överklagas hos allmän förvaltningsdomstol. Prövningstillstånd krävs vid överklagande till kammarrätten. Lag (2013:960).

9 § Om den ideella föreningen eller det registrerade trossamfundet inte inom föreskriven tid har genomfört den avsedda investeringen eller inte har iakttagit något annat villkor i beslutet, ska skattskyldigheten prövas som om undantaget inte hade medgetts. Lag (2013:960).

Öppenhetskravet

10 § En ideell förening eller ett registrerat trossamfund får inte vägra någon inträde som medlem, om det inte finns särskilda skäl för det med hänsyn till arten eller omfattningen av dess verksamhet, syfte eller annat. Lag (2013:960).

11 § Ideella föreningars central-, distrikts- eller samarbetsorganisationer anses som öppna om deras medlemmar utgörs av föreningar som uppfyller kravet i 10 §.

Ett registrerat trossamfund anses som öppet om den del av trossamfundet där medlemsantagning sker uppfyller kravet i 10 §. Lag (2013:960).

...

Ägare av vissa fastigheter

21 § Ägare av en sådan fastighet som avses i 3 kap. 4 § fastighetstaxeringslagen (1979:1152) är inte skattskyldig för inkomst av fastigheten i den utsträckning den används för ändamål som avses i den paragrafen.

För sådan ideell förening eller registrerat trossamfund som uppfyller kraven i 4–6 och 10 §§ tillämpas dock i stället 3 § andra stycket 2. Lag (2013:960).

SCHWEIZ

Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)

(Stand 01.01.2014)

5. Kapitel: Ausnahmen von der Steuerpflicht

Art. 56. Von der Steuerpflicht sind befreit:

...

g. juristische Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn, der ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet ist.² Unternehmerische Zwecke sind grundsätzlich nicht gemeinnützig. Der Erwerb und die Verwaltung von wesentlichen Kapitalbeteiligungen an Unternehmen gelten als gemeinnützig, wenn das Interesse an der Unternehmenserhaltung dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet ist und keine geschäftsleitenden Tätigkeiten ausgeübt werden;

² Fassung gemäss Ziff. I 1 des BG vom 10. Okt. 1997 über die Reform der Unternehmensbesteuerung 1997, in Kraft seit 1. Jan. 1998 (AS 1998 669; BBl 1997 II 1164).

Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)

(Stand 01.01.2014)

Art. 23. Ausnahmen

1 Von der Steuerpflicht sind nur befreit:

...

f. die juristischen Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke verfolgen, für den Gewinn und das Kapital, die ausschliesslich und unwiderruflich diesen Zwecken gewidmet sind. Unternehmerische Zwecke sind grundsätzlich nicht gemeinnützig. Der Erwerb und die Verwaltung von wesentlichen Kapitalbeteiligungen an Unternehmen gelten als gemeinnützig, wenn das Interesse an der Unternehmenserhaltung dem gemeinnützigen Zweck untergeordnet ist und keine geschäftsleitenden Tätigkeiten ausgeübt werden;

ANHANG 2: BEISPIEL FESTSTELLUNGSBESCHIED GEMÄß § 60A AO

FINANZAMT
PIRNA



Finanzamt Pirma
Postfach 100143 | 01781 Pirma

Sportförderverein
Feuerblume e.V.
c/o Jana Lilienthal
Kohlbergstr. 7
01796 Pirma

Datum
3. Juni 2014

Durchwahl
Telefon 216

Bearbeiter
Frau Leubert

Zimmer
202

Steuernummer/
Aktenzeichen
210 / 143 / 04379 K1/1

Identifikationsnummer(n)

Bescheid nach § 60a Abs. 1 AO über die gesonderte Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO

A. Feststellung

Die Satzung der Körperschaft
Sportförderverein Feuerblume e.V. c/o Jana Lilienthal, Kohlbergstr. 7,
01796 Pirma
in der Fassung vom 16. Mai 2014 erfüllt die satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO.

B. Hinweise zur Feststellung

Eine Anerkennung, dass die tatsächliche Geschäftsführung (§ 63 AO) den für die Anerkennung der Steuerbegünstigung notwendigen Erfordernissen entspricht, ist mit dieser Feststellung nicht verbunden. Diese Feststellung bindet das Finanzamt hinsichtlich der Besteuerung der Körperschaft und der Steuerpflichtigen, die Zuwendungen in Form von Spenden und Mitgliedsbeiträgen an die Körperschaft erbringen (§ 60a Abs. 1 Satz 2 AO). Die Bindungswirkung dieser Feststellung entfällt ab dem Zeitpunkt, in dem die Rechtsvorschriften, auf denen die Feststellung beruht, aufgehoben oder geändert werden (§ 60a Abs. 3 AO). Tritt bei den für die Feststellung erheblichen Verhältnissen eine Änderung ein, ist die Feststellung mit Wirkung vom Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse aufzuheben (§ 60a Abs. 4 AO). Bitte beachten Sie, dass die Inanspruchnahme der Steuervergünstigungen auch von der tatsächlichen Geschäftsführung abhängt, die der Nachprüfung durch das Finanzamt – ggf. im Rahmen einer Außenprüfung – unterliegt. Die tatsächliche Geschäftsführung muss auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und den Bestimmungen der Satzung entsprechen. Dies muss durch ordnungsgemäße Aufzeichnungen (insbesondere Aufstellung der Einnahmen und Ausgaben, Tätigkeitsbericht, Vermögensübersicht mit Nachweisen über Bildung und Entwicklung der Rücklagen) nachgewiesen werden (§ 63 AO). Über die Steuervergünstigungen nach

Seite 1 von 3

Hausanschrift
Finanzamt Pirma
Emil-Schlegel-Straße 11
01706 Pirma

Internet
www.finanzamt-pirma.de

E-Mail
poststelle@fa-pirma.smf.sachsen.de

Telefon
+49 (35 01) 551 0

Telefax
+49 (35 01) 551 201

Bankkonto
Deutsche Bundesbank
IBAN DE3385000000085001510
BIC MARKDEF1850

Sprechzeiten
Mo 08.00 - 15.30
Di 08.00 - 18.00
Mi 08.00 - 15.30
Do 08.00 - 17.00
Fr 08.00 - 12.00

*Kein Zugang für elektronisch signierte sowie für verschlüsselte elektronische Dokumente.

den einzelnen Steuergesetzen wird im Rahmen des Veranlagungsverfahrens entschieden.

In jedem Falle ist die Körperschaft insoweit ertragsteuerpflichtig, als sie einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhält, der kein Zweckbetrieb ist. Soweit Körperschaftsteuerpflicht gegeben ist, besteht im gleichen Umfang Gewerbesteuerpflicht. Durch die Gewährung der Steuerbefreiung von der Körperschaft- und Gewerbesteuer wird die Umsatzsteuerpflicht grundsätzlich nicht berührt.

Bei Beschäftigung von Arbeitnehmern sind Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen.

C. Rechtsbehelfsbelehrung

Gegen diesen Feststellungsbescheid ist der Einspruch gegeben. Ein Einspruch ist jedoch ausgeschlossen, soweit dieser Bescheid einen Verwaltungsakt ändert oder ersetzt, gegen den ein zulässiger Einspruch oder (nach einem zulässigen Einspruch) eine zulässige Klage, Revision oder Nichtzulassungsbeschwerde anhängig ist. In diesem Fall wird der neue Verwaltungsakt Gegenstand des Rechtsbehelfsverfahrens. Der Einspruch ist beim **Finanzamt Pirna** schriftlich einzureichen, diesem elektronisch zu übermitteln oder dort zur Niederschrift zu erklären.

Die Frist für die Einlegung des Einspruchs beträgt **einen Monat**. Sie beginnt mit Ablauf des Tages, an dem Ihnen dieser Bescheid bekanntgegeben worden ist. Bei Zusendung durch einfachen Brief oder Zustellung mittels Einschreiben durch Übergabe gilt die Bekanntgabe mit dem dritten Tag nach Aufgabe zur Post als bewirkt, es sei denn, dass der Bescheid zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist. Bei Zustellung mit Zustellungsurkunde oder durch Einschreiben mit Rückschein oder gegen Empfangsbekanntnis ist Tag der Bekanntgabe der Tag der Zustellung.

D. Hinweise zum Kapitalertragsteuerabzug

Bei Kapitalerträgen, die bis zum 31. Dezember 2016 zufließen, reicht für die Abstandnahme vom Kapitalertragsteuerabzug nach § 44a Abs. 4, 7 und 10 Satz 1 Nr. 3 EStG die Vorlage dieses Feststellungsbescheides oder die Überlassung einer amtlich beglaubigten Kopie dieses Feststellungsbescheides aus. Das Gleiche gilt bis zum o. a. Zeitpunkt für die Erstattung von Kapitalertragsteuer nach § 44b Abs. 6 EStG durch das depotführende Kredit- oder Finanzdienstleistungsinstitut. Die Vorlage dieses Feststellungsbescheides ist unzulässig, wenn die Erträge in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anfallen, für den die Befreiung von der Körperschaftsteuer ausgeschlossen ist.

E. Hinweise zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen

Die Körperschaft fördert nach ihrer Satzung

folgende gemeinnützige Zwecke:

Förderung des Sports
(§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr.(n) 21 AO).

Behandlung der Spenden

Die Körperschaft ist berechtigt, für Spenden, die ihr zur Verwendung für diese Zwecke zugewendet werden, Zuwendungsbestätigungen nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck (§ 50 Abs. 1 EStDV) auszustellen.
Die amtlichen Muster für die Ausstellung steuerlicher Zuwendungsbestätigungen stehen im Internet unter <https://www.formulare-bfinv.de> als ausfüllbare Formulare zur Verfügung.

Behandlung der Mitgliedsbeiträge

Die Körperschaft ist **nicht** berechtigt, für Mitgliedsbeiträge Zuwendungsbestätigungen nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck (§ 50 Abs. 1 EStDV) auszustellen, weil Zwecke i. S. von § 10b Abs. 1 Satz 8 EStG gefördert werden.

Zuwendungsbestätigungen für Spenden und Mitgliedsbeiträge

Zuwendungsbestätigungen für Spenden und Mitgliedsbeiträge dürfen nur ausgestellt werden, wenn das Datum des Feststellungsbescheides nicht länger als drei Kalenderjahre zurückliegt und bisher kein Freistellungsbescheid oder keine Freistellung mittels Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid erteilt wurden. Die Frist ist taggenau zu berechnen (§ 63 Abs. 5 AO).

F. Haftung bei unrichtigen Zuwendungsbestätigungen

Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Zuwendungsbestätigung ausstellt oder veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den in der Zuwendungsbestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet werden, haftet für die entgangene Steuer.
Dabei wird die entgangene Einkommensteuer oder Körperschaftsteuer mit 30 %, die entgangene Gewerbesteuer pauschal mit 15 % der Zuwendung angesetzt (§ 10b Abs. 4 EStG, § 9 Abs. 3 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG).

G. Erläuterungen

Abkürzungen: AO = Abgabenordnung, BStBl = Bundessteuerblatt, EStG = Einkommensteuergesetz, EStDV = Einkommensteuer-Durchführungsverordnung, GewStG = Gewerbesteuergesetz, KStG = Körperschaftsteuergesetz


Maik Richter
Sachgebietsleiter

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

Abs.	.....	Absatz
AEAO	.....	Anwendungserlass zur Abgabenordnung (DE)
AO	.....	Abgabenordnung (DE)
Art.	.....	Artikel
AS	.....	Amtliche Sammlung (CH)
ASA	.....	„Archiv für schweizerisches Abgabenrecht“ (CH)
BAO	.....	Bundesabgabenordnung
BFH	.....	Bundesfinanzhof (DE)
BStBl.	.....	Bundesteuerblatt (DE)
Buchst.	.....	Buchstabe
CH	.....	Schweiz
d.h.	.....	das heißt
DBG	.....	Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (CH)
DE	.....	Deutschland
dEStG	.....	Einkommensteuergesetz (DE)
dKStG	.....	Körperschaftsteuergesetz (DE)
DStR	.....	„Deutsches Steuerrecht“ (DE)
et al.	.....	<i>et alii</i>
FG	.....	Finanzgericht (DE)
FS	.....	Festschrift
GS	.....	Gedächtnisschrift
GWR	.....	„Gesellschafts- und Wirtschaftsrecht“ (DE)
Hrsg.	.....	Herausgeber
i.d.a.F.	.....	in der alten Fassung
i.d.g.F.	.....	in der geltenden Fassung
i.d.R.	.....	in der Regel
IL	.....	<i>inkomstskattelag</i> (schwedisches Einkommensteuergesetz)
i.S.d.	.....	im Sinne des
i.V.m.	.....	in Verbindung mit
KStG	.....	Körperschaftsteuergesetz (Ö)
lit.	.....	litera
Nr.	.....	Nummer
Ö	.....	Österreich
OFG	.....	Oberfinanzdirektion (DE)
Rn.	.....	Randnummer
Rz.	.....	Randzahl
SE	.....	Schweden
SOU	.....	<i>statens offentliga utredningar</i> („öffentliche Untersuchungen des Staates“, SE)
SR	.....	Systematische Rechtssammlung (CH)
SteuK	.....	„Steuerrecht kurzgefaßt“ (DE)
StHG	.....	Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (CH)
StR	.....	„Steuer Revue“ (CH)
TS	.....	Teilstrich
VereinsR	.....	Vereinsrichtlinien
vgl.	.....	vergleiche
VH	.....	Verhandlungsheft (CH)
VStG	.....	Bundesgesetz über die Verrechnungssteuer (CH)
Z	.....	Ziffer
z.B.	.....	zum Beispiel
ZfS	.....	„Zeitschrift für Stiftungswesen“ (Ö)

QUELLENVERZEICHNIS

Deutschland

Brill, M. W., Änderung des Anwendungserlasses zur Abgabenordnung: Was haben gemeinnützige Körperschaften zu beachten?, GWR 2012, 124.

Förster, J., Immer Ärger mit den Nachweisen – Verfahrensprobleme bei grenzüberschreitenden Spenden, DStR 2013, 1516.

Hosp, Th./Langer, M., Gemeinnützigkeit im Vierländereck: Ein Überblick über die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen (Teil II), ZfS 2012, 23.

Hüttemann, R., Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht (2008).

Kirchhain, Ch., Neue Verwaltungsrichtlinien für NPOs – Der neue Anwendungserlass zur Abgabenordnung im Lichte des Ehrenamtsstärkungsgesetzes, DStR 2014, 289.

Kirchhain, Ch., Vom Fördern und Gefordertsein – Auslegungsfragen zur Mittelweitergabe gemeinnütziger Körperschaften, DStR 2013, 2141.

Klein (Hrsg.) AO Abgabenordnung Kommentar¹² (2014) (zitiert: *Autor*, in *Klein*, AO).

Lehr, H., Wenn „Fördervereine“ weniger fördern sollen ... Die Auslegung des Selbstlosigkeitsgebots durch die Finanzverwaltung ist nicht haltbar, DStR 2010, 795.

Pahlke, A./Koenig, U. (Hrsg.) Abgabenordnung² (2009) (zitiert: *Autor*, in *Pahlke/Koenig*, AO).

Roth, H.-P., Änderungen im Gemeinnützigkeitsrecht durch den neuen Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO), SteuK 2012, 157.

Schütz, R./Runte, J., Das Ehrenamtsstärkungsgesetz – neue Impulse für den Non-Profit-Bereich?, DStR 2013, 1261.

Suck, J., Zur Zulässigkeit einer mehrfachen Mittelweitergabe nach § 58 Nr. 1 AO, SteuK 2013, 184.

Walz, W. R./von Auer, L./von Hippel, Th. (Hrsg.) Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in Europa (2007).

Österreich

Achatz, M./Oberleitner, S., Besteuerung und Rechnungslegung der Vereine², Schriftenreihe Recht & Finanzen für Gemeinden (2013).

Hosp, Th./Langer, M., Gemeinnützigkeit im Vierländereck: Ein Überblick über die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen (Teil I), ZfS 2011, 158.

Ritz, Ch., Bundesabgabenordnung Kommentar⁵ (2014) (zitiert: *Ritz*, BAO).

Schweden

Arvidsson, R., Swedish National Report, EATLP 2012 Rotterdam Congress.

Hakeman, P./Eisenlohr, M. H., Schweden, in *Richter, A./Wachter, Th.* (Hrsg.) Handbuch des internationalen Stiftungsrechts (2007) 1307.

Lindencrona, G., Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in Schweden, in *Walz, W. R./von Auer, L./von Hippel, Th.* (Hrsg.) Spenden und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa (2007) 419.

Richter, A./Wachter, Th. (Hrsg.) Handbuch des internationalen Stiftungsrechts (2007).

Walz, W. R./von Auer, L./von Hippel, Th. (Hrsg.) Spenden und Gemeinnützigkeitsrecht in Europa (2007).

Schweiz

Agner, P./Digeronimo, A./Neuhaus, H.-J./Steinmann, G., Kommentar zum Gesetz über die direkte Bundessteuer (2000).

Cadosch, R. M., DBG Kommentar (2008).

Duttweiler, U., Die Besteuerung von Vereinen, StR 2002, 702.

Ehrenzeller, B./Mastronardi, Ph./Schaffhauser, R./Schweizer, R. J./Vallender, K. A. (Hrsg.) Der Verfassungsstaat vor neuen Herausforderungen, FS Hangartner (1998).

Hosp, Th./Langer, M., Gemeinnützigkeit im Vierländereck: Ein Überblick über die steuerrechtlichen Rahmenbedingungen (Teil II), ZfS 2012, 23.

Kley, A., Die Feststellungsverfügung – eine ganz gewöhnliche Verfügung?, in: *Ehrenzeller, B./Mastronardi, Ph./Schaffhauser, R./Schweizer, R. J./Vallender, K. A.* (Hrsg.) Der Verfassungsstaat vor neuen Herausforderungen, FS Hangartner (1998) 229.

Kohl, H./Kübler, F./Ott, C./Schmidt, K. (Hrsg.) Zwischen Markt und Staat, GS Walz (2008).

Koller, Th., Der steuerbefreite gemeinnützige Verein im schweizerischen Recht – eine „unmögliche“ Rechtsform?, in: *Kohl, H./Kübler, F./Ott, C./Schmidt, K.* (Hrsg.) Zwischen Markt und Staat, GS Walz (2008) 353.

Koller, Th., Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in der Schweiz, in: *Walz, W. R./von Auer, L./von Hippel, Th.* (Hrsg.) Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in Europa (2007) 441.

Locher, P., Kommentar zum DBG, II. Teil (2004).

Pezzoli, P., Steuerliche Abzugsfähigkeit von Zuwendungen für natürliche Personen bei der Einkommensteuer (DBG und StHG), StR 2012, 780.

Reich, M., Gemeinnützigkeit als Steuerbefreiungsgrund, ASA 58, 465.

Scherrer, U./Greter, M., Der Verein in der Praxis – Organisation und Steuern (2007).

Schweizerische Steuerkonferenz, Steuerbefreiung juristischer Personen, die öffentliche oder gemeinnützige Zwecke oder Kultuszwecke verfolgen – Abzugsfähigkeit von Zuwendungen, Praxishinweise zuhanden der Kantonalen Steuerverwaltungen vom 18.01.2008.

Sprecher, Th., Handout zum Vortrag „Steuerrisiken bei gemeinnützigen Stiftungen“, gehalten im Rahmen des Seminars „Beste Stiftungsratspraxis – Immer diese Steuern!“, EuropaInstitut an der Universität Zürich, 16.09.2014.

Stählin, W./Nyffenegger, N., Steuerbefreiung juristischer Personen mit öffentlichen oder gemeinnützigen Zwecken – Schweizerische Steuerkonferenz publiziert Praxishinweise, Der Schweizer Treuhänder 2008, 235.

Vogt, N. P./Wüstemann, T./Schmid, Ch. O., Switzerland: charitable giving and taxation of charities, Trust & Trustees 2009, 43.

Walz, W. R./von Auer, L./von Hippel, Th. (Hrsg.) Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht in Europa (2007).

Zweifel, M./Athanas, P. (Hrsg.) Bundesgesetz über die direkte Bundessteuer (DBG)² (2008) (zitiert: *Autor*, in *Zweifel/Athanas*, DBG).

Zweifel, M./Athanas, P. (Hrsg.) Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG)² (2002) (zitiert: *Autor*, in *Zweifel/Athanas*, StHG).

INFOS UND KONTAKT

Kompetenzzentrum für Nonprofit Organisationen und Social Entrepreneurship

Welthandelsplatz 1
Gebäude D1, 2. OG
1020 Wien

T +43-1-313 36-5878

npo-kompetenz@wu.ac.at
www.npo.or.at