

Marc Desens/Julian Winkler

Die Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen von Einrichtungen der Kinder- und Jugendhilfe

1 Einleitung

Gemeinwohlwirksame Betätigungen privater Organisationen entlasten den Staat von notwendigen, mindestens aber zweckdienlichen Aufgaben.¹ Dem steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht liegt daher die gesetzgeberische Entscheidung zugrunde, ein solches Engagement steuerrechtlich anzuregen und anzuerkennen.² Ein als gemeinnützig erachteter Zweck ist dabei die Förderung der Kinder- und Jugendhilfe (§ 52 Abs. 2 Nr. 4 AO). Die Begünstigung erfolgt einerseits durch eine Steuerbefreiung der gemeinnützigen Körperschaften unter bestimmten Voraussetzungen (*Recht der gemeinnützigen Körperschaften*) und andererseits durch eine Begünstigung der Zuwendungen an die Körperschaften beim Mittelgeber (*Spendenabzug*).

Während das gesetzliche Leitbild der Kinder- und Jugendhilfe durch die Sozialgesetzbücher (insb. SGB VIII) bestimmt wird, sind für die Anerkennung steuerlicher Gemeinnützigkeit andere Kriterien maßgeblich. Dabei erscheinen die steuerlichen Vorschriften auf den ersten Blick verwirrend: Die konkreten Steuervergünstigungen finden sich in den jeweiligen Einzelsteuergesetzen, etwa in § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG für die Körperschaftsteuerbefreiung. Ob eine Steuerbefreiung in Betracht kommt, richtet sich nach den allgemeinen Regeln über die Gemeinnützigkeit (§§ 51 bis 68 AO).³ Für die steuerliche Gemeinnützigkeit muss ferner zwischen verschiedenen Tätigkeitsbereichen der Körperschaft unterschieden werden (ideeller Bereich, Vermögensverwaltung, wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, Zweckbetrieb), weil auch bei gemeinnützigen Körperschaften eine wirtschaftliche Betätigung regelmäßig steuerpflichtig bleibt.

2 Die verschiedenen Steuerbefreiungen für gemeinnützige Kinder- und Jugendhilfeeinrichtungen in den einzelnen Steuergesetzen

Die verschiedenen Steuervergünstigungen für gemeinnützige Kinder- und Jugendhilfeeinrichtungen ergeben sich aus den einzelnen Steuergesetzen. Am wichtigsten sind dabei die Befreiungen von der *Körperschaft-* und *Gewerbesteuer* (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG, § 3 Abs. 1 Nr. 6 GewStG) für gemeinnützige Körperschaften. Nur soweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb betrieben wird, bleibt dieser körperschaft- und gewerbesteuerpflichtig (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG, § 3 Abs. 1 Nr. 6 Satz 2 GewStG).⁴

1 Vgl. Seer, DStJG 26 (2003), 11 ff.; Hey, StuW 2000, 467.

2 Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 1 Rn. 8.

3 Zuletzt umfangreich geändert durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements v. 10.10.2007, BGBl. I 2007, 2332; vgl. hierzu Schauhoff/Kirchhain, DStR 2007, 1985.

4 Zur Abgrenzung der Teilbereiche noch ausführlich unter 3.2.

Von der *Grundsteuer* wird die Einrichtung befreit, soweit sie ihre Grundstücke für gemeinnützige Zwecke nutzt (§ 3 Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 GrStG).

Zuwendungen an die gemeinnützige Körperschaft sind auch von der *Erbschaft- und Schenkungsteuer* befreit. Die Befreiung entfällt aber mit Wirkung für die Vergangenheit, wenn die Einrichtung in einem Zeitraum von zehn Jahren nach der Zuwendung ihren Gemeinnützigkeitsstatus verliert und das Vermögen nicht begünstigten Zwecken zugeführt wird (§ 13 Nr. 16 lit. b ErbStG).

Komplexer sind die steuerlichen Begünstigungen bei der *Umsatzsteuer*, weil einerseits bestimmte Leistungen, die typischerweise von gemeinnützigen Körperschaften erbracht werden, sachlich von der Umsatzsteuer befreit werden (§ 4 Nr. 16 bis 25 UStG), und ansonsten der Steuersatz (§ 12 UStG) ermäßigt wird.

Von den sachlichen Umsatzsteuerbefreiungen (§ 4 Nr. 16 bis 25 UStG) wird für Kinder- und Jugendhilfeeinrichtungen vor allem die weitreichende Befreiung für Leistungen der Träger der öffentlichen Jugendhilfe und der förderungswürdigen freien Jugendhilfe relevant (§ 4 Nr. 24 UStG). Die Förderungswürdigkeit der freien Jugendhilfe hängt dabei davon ab, ob sie kraft Gesetzes oder von der zuständigen Jugendbehörde anerkannt sind oder die Voraussetzungen für eine Förderung durch den Träger der öffentlichen Jugendhilfe erfüllen. Die Befreiung hat jedoch den Nachteil, dass mit ihr der Verlust des Vorsteuerabzuges (§ 15 UStG) verknüpft ist, also in Rechnung gestellte Umsatzsteuer nicht vom Finanzamt vergütet wird, so dass sich die sachliche Steuerbefreiung insgesamt sogar nachteilig auswirken kann. Eine Möglichkeit, freiwillig zur Umsatzsteuerpflicht zu optieren (§ 9 UStG), besteht für die nach § 4 Nr. 24 UStG befreiten Träger der Jugendhilfe hingegen nicht.

Soweit die Leistungen nicht schon sachlich von der Umsatzsteuer befreit sind, gilt für gemeinnützige Körperschaften grundsätzlich ein ermäßigter Umsatzsteuersatz von 7 anstatt 19 Prozent (§ 12 Abs. 1 Nr. 8a Satz 1 UStG). Gleichzeitig bleibt der volle Vorsteuerabzug (§ 15 UStG) erhalten. Die Einrichtung hat jedoch unter besonderen Voraussetzungen (keine eigene Buchführungspflicht, kein Umsatz über 35.000 €) ein Wahlrecht, die Vorsteuer durch eine in der Regel günstigere Pauschale geltend zu machen: Als Vorsteuer wird dann pauschal 7 Prozent des eigenen steuerpflichtigen Umsatzes vergütet (§ 23a UStG). Der ermäßigte Satz (7 statt 19 Prozent) gilt allerdings nicht für Leistungen, die die Einrichtung in ihrem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erbringt (§ 12 Abs. 1 Nr. 8a Satz 2 UStG). Leistungen von Zweckbetrieben sind zwar grundsätzlich ermäßigt, allerdings kann die Befreiung durch die komplizierte Sonderregelung des § 12 Abs. 1 Nr. 8a Satz 3 UStG, die Missbräuche verhindern soll, entfallen.⁵

3 Die steuerlichen Anforderungen an die Kinder- und Jugendhilfeeinrichtung (steuerliches Gemeinnützigkeitsrecht)

Die Gewährung der aufgezeigten Steuerbegünstigungen hängen – abgesehen von den sachlichen Umsatzsteuerbefreiungen – davon ab, ob die Kinder- und Jugendhilfeeinrichtung allgemein als steuerlich gemeinnützig anerkannt wird (3.1), wobei für die konkreten steuerlichen Folgen noch

5 Zur Sonderregelung vgl. die Verwaltungsanweisung des BMF v. 9.2.2007, BStBl. I 2007, 218.

nach den einzelnen Tätigkeitsbereichen (ideeller Bereich, Vermögensverwaltung, wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, Zweckbetrieb) unterschieden werden muss (3.2).

3.1 Die steuerlichen Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen (§§ 51 ff. AO)

Ob eine Kinder- und Jugendhilfeeinrichtung als steuerlich gemeinnützig anerkannt werden kann, richtet sich nach den allgemeinen Regeln der Abgabenordnung (§§ 51 bis 68 AO). Dort wird vor allem näher bestimmt, welche Zwecke als steuerbegünstigt angesehen werden (§§ 52 bis 54 AO) und wie diese Zwecke verfolgt werden müssen, nämlich selbstlos, ausschließlich und unmittelbar (§§ 55 bis 58 AO). Schließlich werden Anforderungen für die Satzung (§§ 59 bis 62 AO) und die tatsächliche Geschäftsführung (§ 63 AO) aufgestellt.

3.1.1 Begünstigte Organisationsformen

Gemeinnützig können nur Kinder- und Jugendhilfeeinrichtungen sein, die als Körperschaften, Personenvereinigungen oder Vermögensmassen i. S. d. KStG organisiert sind (§ 51 Abs. 1 Satz 2 AO), also als Vereine, Stiftungen bzw. GmbHs, nicht aber Personengesellschaften (GbR, OHG, KG⁶) oder Einzelunternehmen. Die Anknüpfung an den Katalog der Körperschaftsteuersubjekte erklärt sich daraus, dass durch die klare Trennung zwischen Verbands- und Mitgliederebene eine missbräuchliche Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen besser verhindert werden kann, während bei natürlichen Personen und Personengesellschaften ein wirtschaftliches Eigeninteresse nicht auszuschließen ist.⁷

3.1.2 Steuerbegünstigte Zwecke (insbesondere Förderung der Jugendhilfe sowie Erziehung und Bildung)

Bei den steuerbegünstigten Zwecken wird zwischen gemeinnützigen (§ 52 AO), mildtätigen (§ 53 AO) und kirchlichen Zwecken (§ 54 AO) unterschieden. Hier wird nur auf die gemeinnützigen Zwecke eingegangen. Gemeint sind Tätigkeiten, die darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern (§ 52 Abs. 1 Satz 1 AO).⁸ Dabei soll die Förderung *im Interesse der Allgemeinheit* erfolgen.⁹ Ausgeschlossen werden sollen Einzel- und Gruppeninteressen, die gefördert würden, wenn der Kreis der Personen, dem die Förderung zugute kommt, fest abgeschlossen ist (§ 52 Abs. 1 Satz 2 AO).

Diese noch reichlich unbestimmte Zweckbestimmung wird in einem *Zweckkatalog* präzisiert (§ 52 Abs. 2 Satz 1 AO), der – grundsätzlich abschließend¹⁰ – unterschiedlichste Zwecke aufzählt,

6 Zur GmbH & Co. KG vgl. BFH v. 25.5.1984, GrS 4/82, BStBl. II 1984, 751.

7 Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 9. Aufl., 2008, S. 13; vgl. auch Hüttemann, DStJG 26 (2003), 49 (51 ff.). Zur EG-rechtlichen Problematik bei ausländischen Körperschaften (jetzt behoben durch § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG n. F.): Proff, IStR 2007, 269.

8 Gerade das Erfordernis einer materiellen, geistigen oder sittlichen Förderung verdeutlicht die Unbestimmtheit und die Wertausfüllungsbedürftigkeit des Gemeinnützigkeitsbegriffs, was bei der Einordnung zu Schwierigkeiten führen kann; vgl. hierzu Tipke, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 52 AO Rn. 2 ff.

9 Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 3 Rn. 33 f.

10 Durch eine Öffnungsklausel (§ 52 Abs. 2 Satz 2 und 3 AO) kann die Finanzverwaltung weitere Zwecke zulassen, um auf veränderte gesellschaftliche Verhältnisse zu reagieren, dazu Schauhoff/Kirchhain, DStR 2007, 1985 (1989) und AEAO zu § 52 Tz. 2 Satz 1.

die als gemeinnützig anzuerkennen sind. Dazu gehört auch die Förderung der Jugendhilfe (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 Alt. 1 AO), womit nicht nur die Förderung von Jugendlichen im engeren Sinne gemeint ist, sondern von allen Personen, die das 27. Lebensjahr noch nicht vollendet haben (damit auch Kinder und junge Volljährige).¹¹ In der Sache muss es um eine *soziale und bildungsmäßige Betreuung von Kindern und Jugendlichen* gehen. Zur näheren Bestimmung kann auf sozialrechtliche Regelungen zurückgegriffen werden (etwa auf § 27 Abs. 1 SGB I und § 1 Abs. 3, § 2 Abs. 1 und 2, §§ 11 bis 41 SGB VIII).¹² Steuerlich förderungswürdig sind danach etwa:

- Jugendarbeit, Jugendsozialarbeit, erzieherischer Kinder- und Jugendschutz,
- Förderung der Erziehung in der Familie,
- Förderung von Kindern in Tageseinrichtungen und in Tagespflege,
- Hilfe zur Erziehung,
- Eingliederungshilfe seelisch behinderter Kinder und Jugendlicher,
- Hilfe für junge Volljährige und Nachbetreuung oder die
- Inobhutnahme und Pflege von Kindern und Jugendlichen.

Die Regelungen in den Sozialgesetzbüchern dienen nur als Anhaltspunkt und sind nicht als abschließender Katalog zu verstehen.¹³ Allgemein umfasst die Jugendhilfe im steuerlichen Gemeinnützigkeitsrecht den gesamten Bereich der Jugendbetreuung, Jugendpflege und Jugendfürsorge sowie die Ausbildung und Erziehung Jugendlicher.¹⁴ Dazu gehören Kindergärten, Jugend-, Schul- und Lehrlingsheime, Jugendherbergen¹⁵ sowie die außerschulische Jugendbildung und Jugendsozialarbeit (z.B. Jugendtreffs).¹⁶ Auch Nachhilfeunterricht und Kinderbetreuung durch Nachbarschaftsvereine¹⁷ und selbst Vereine, die die in der ehemaligen DDR übliche Jugendweihe durchführen,¹⁸ können wegen der Förderung der Jugendhilfe gemeinnützig sein.

Einrichtungen der Kinder- und Jugendhilfe erfüllen oft noch einen weiteren gemeinnützigen Zweck, nämlich die Förderung der Erziehung sowie der Volks- und Berufsbildung einschließlich der Studentenhilfe (§ 52 Abs. 2 Nr. 7 AO). Auch Kinder und Jugendliche können Adressaten solcher Angebote sein. So umfasst die Erziehung das Schulwesen und Kindergärten. Schülerbetreuung fördert daher sowohl die Jugendhilfe als auch die Bildung und Erziehung.¹⁹

11 Vgl. zu den Begriffsbestimmungen § 7 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 SGB VIII.

12 *Leisner-Egensperger*; in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 52 AO Rn. 131; vgl. auch BFH v. 24.7.1996, I R 35/94, BStBl. II 1996, 583.

13 Vgl. *Leisner-Egensperger*; in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 52 AO Rn. 133.

14 *Buchna*, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 9. Aufl., 2008, S. 64.

15 *Schauhoff*, Handbuch des Gemeinnützigkeitsrechts, 2. Aufl., 2005, § 5 Rn. 63.

16 *Pahlke/Koenig*, AO, 2. Aufl., 2009, § 52 Rn. 40.

17 AEAO zu § 52 Tz. 5.

18 OFD Frankfurt a. M. v. 6.11.1999, DB 1999, 460.

19 Vgl. zur Schülerbetreuung OFD Düsseldorf v. 11.11.1996, DB 1996, 2364.

3.1.3 Art und Weise der Zweckverfolgung (§§ 55 bis 58 AO)

Allein die Förderung der Jugendhilfe oder der Bildung und Erziehung rechtfertigen die steuerliche Begünstigungen noch nicht. Vielmehr muss auch die *Art und Weise der Zweckverfolgung* näheren Anforderungen genügen: Es muss selbstlos (§ 55 AO), ausschließlich (§ 56 AO) und unmittelbar (§ 57 AO) gefördert werden.

3.1.3.1 Selbstlosigkeit der Kinder- und Jugendhilfeeinrichtung

Gemeinnütziges ist altruistisches Handeln. Es setzt daher voraus, dass die Kinder- und Jugendhilfeeinrichtung die begünstigten Zwecke *selbstlos* fördert oder unterstützt (vgl. §§ 52 Abs. 1, 53 Abs. 1, 54 Abs. 1 AO). Sie darf nicht „in erster Linie“ eigenwirtschaftliche Zwecke – etwa gewerbliche Zwecke – verfolgen (§ 55 Abs. 1 AO). Auch um eigene wirtschaftliche Interessen der Mitglieder darf es nicht gehen,²⁰ was etwa bei einem Verein zur Betreuung von Kindern der Fall wäre, wenn es sich bei den Betreuten überwiegend um die eigenen Kinder der Mitglieder handelt.

Die Formulierung „in erster Linie“ indiziert zwar die generelle Zulässigkeit von eigenwirtschaftlichen Interessen. Sie dürfen jedoch nur als sekundäre oder beiläufige Begleiterscheinung auftreten, während der gemeinnützige Zweck der Tätigkeit vorherrschend oder zumindest prägend sein muss.²¹ Das Finanzamt will die schwierige Abgrenzung durch eine quantitative Gewichtung vornehmen, ohne dass genaue Kriterien genannt werden. Wird etwa ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb betrieben, soll zwischen der steuerbegünstigten und der wirtschaftlichen Betätigung zu gewichten sein. Die Selbstlosigkeit (§ 55 AO) und damit die gesamten Steuerbegünstigungen sollen entfallen, wenn die wirtschaftliche Tätigkeit der Kinder- und Jugendhilfeeinrichtung „bei einer Gesamtbetrachtung das Gepräge gibt“ (*Geprägetheorie*).²² Das führt zu erheblichen Rechtsunsicherheiten und ist auch sachlich nicht überzeugend: Bereits die Spezialregelung in § 64 Abs. 1 AO schließt den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb explizit aus der Gemeinnützigkeit aus, ohne dass es auf irgendeine Verhältnismäßigkeitsbetrachtung ankommt. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb fällt damit von vornherein nicht unter das Gebot der Selbstlosigkeit nach § 55 AO.²³ Zu Recht nimmt daher auch die Rechtsprechung keine quantitative Betrachtung der wirtschaftlichen Tätigkeit vor.²⁴

Gleichwohl sollte in der Praxis – um Streitigkeiten mit dem Finanzamt zu vermeiden – auf das Verhältnis wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb/steuerbegünstigter Bereich geachtet werden. Betreibt etwa ein Jugendverein ein Jugendcafé (wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb), um weitere Mittel zu erzielen, ist dieses mit der Selbstlosigkeit grundsätzlich vereinbar, denn sein Tätigkeitsschwerpunkt wird regelmäßig weiterhin in der Verfolgung seiner gemeinnützigen Zwecke bestehen. Ein Streit um die Aberkennung der Gemeinnützigkeit droht aber dann, wenn dem Jugendcafé eine allzu dominierende Stellung zukommt.

20 StRspr. vgl. nur BFH v. 13.9.1978, I R 39/78, BStBl. II 1979, 482; v. 23.10.1991, I R 19/91, BStBl. II 1992, 62; hierzu ausführlich *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 4 Rn. 69 ff.

21 *Tipke*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 55 AO Rn. 3; zur Selbstlosigkeit auch *Leisner-Egensperger*, DStZ 2008, 292.

22 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 Tz. 2; hierzu *Wallenhorst*, DStR 2009, 717.

23 So zutreffend *Tipke*, in: *Tipke/Kruse*, AO/FGO, § 55 AO Rn. 4; *Lang/Seer*, FR 1994, 521. Noch weiter geht *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 4 Rn. 90 ff., der § 55 Abs. 1 Satz 1 AO auf die Körperschaft selbst überhaupt nicht anwendet, sondern allein auf die Mitglieder bezieht.

24 Vgl. nur BFH v. 15.7.1998, I R 156/94, BStBl. II 2002, 162; v. 4.4.2007, I R 76/05, BStBl. II 2007, 631.

Selbstlosigkeit erschöpft sich nicht im Vorrang des gemeinnützigen Zwecks. Auch die *Mittelverwendung* muss strengen Anforderungen genügen (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 bis 5 AO). Die Mittel dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO). Das gilt für alle Bereiche der Kinder- und Jugendhilfeeinrichtung, also auch für Überschüsse aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.²⁵

Die Mitglieder oder Gesellschafter dürfen keine Gewinnanteile erhalten (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO). Beim eigenen Ausscheiden oder bei einer Auflösung der Kinder- und Jugendhilfeeinrichtung oder bei Beendigung ihrer Gemeinnützigkeit dürfen die Mitglieder oder Gesellschafter nicht mehr als ihre eingezahlten Anteile und den gemeinen Wert ihrer geleisteten Sacheinlagen zurückerhalten (§ 55 Abs. 1 Nr. 2 AO). Für den Restbetrag gilt der *Grundsatz der Vermögensbindung*: Die Mittel müssen für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO).

Das darf auch nicht durch zu hohe Entgeltleistungen an Mitglieder oder Dritte umgangen werden. Unverhältnismäßig hohe Vergütungen, etwa an den Leiter der Einrichtung, stehen daher der Selbstlosigkeit entgegen (§ 55 Abs. 1 Nr. 3 AO).

Um zu verhindern, dass gemeinnützige Einrichtungen ihre Mittel beliebig und ohne einen bestimmten Zweck ansammeln, gilt der *Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung* (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO):²⁶ Die Mittel müssen spätestens in dem auf den Zufluss folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahr für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 AO). Gleichwohl hat der Gesetzgeber erkannt, dass auf Vermögensbildungen für zukünftige Ausgaben (etwa eine Rücklage für die Anschaffung einer Immobilie) nicht gänzlich verzichtet werden kann. In § 58 AO sind daher einige Ausnahmen vorgesehen: So dürfen Mittel für eine Rücklage ansammelt werden, soweit dies für eine nachhaltige Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke erforderlich ist (§ 58 Nr. 6 AO). Vor allem für periodisch wiederkehrende Ausgaben (etwa Löhne, Gehälter oder Mieten) ist in Höhe des Mittelbedarfs für eine angemessene Zeitperiode die Bildung einer *Betriebsmittelrücklage* zulässig.²⁷ Die Bildung einer *freien Rücklage* ist nur in Höhe eines Drittels des Einnahmeüberschusses aus der Vermögensverwaltung und darüber hinaus nur in Höhe von 10 Prozent der sonstigen Mittel möglich (§ 58 Nr. 7 lit a AO). Nicht dem Gebot zeitnaher Mittelverwendung unterliegen aber Gewinne aus der Veräußerung des Vermögensstamms (z.B. Grundstücke).²⁸

3.1.3.2 Ausschließliche Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke durch die Kinder- und Jugendhilfeeinrichtung

Die *Ausschließlichkeit der Zweckverfolgung* (§ 58 AO) soll eine Vermischung von gemeinnützigen und privaten Zwecken vermeiden. Die Kinder- und Jugendhilfeeinrichtung darf nur ihre satzungsmäßigen Zwecke verfolgen, die sämtlich steuerbegünstigt sein müssen. Unschädlich ist es deshalb, wenn neben der Jugendhilfe, der Bildung und Erziehung auch kirchliche oder mildtätige Zwecke verfolgt werden, die ebenfalls nach § 51 AO steuerbegünstigt sind.²⁹ Wird dagegen

25 Vgl. AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 Tz. 3 Satz 2; zu den Bereichen der Körperschaft vgl. unten 3.2.

26 Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 5 Rn. 4; Tipke, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 55 AO Rn. 14; vgl. auch AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 4 Tz. 23; zur Reichweite dieses Grundsatzes vgl. Thiel/Eversberg, DB 2007, 191.

27 AEAO zu § 58 Nr. 6 Tz. 10.

28 AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 5 Tz. 27.

29 BFH v. 20.12.1978, I R 21/76, BStBl. II 1979, 496.

auch ein nicht begünstigter Zweck verfolgt, ist die gesamte Tätigkeit der Kinder- und Jugendhilfeeinrichtung steuerpflichtig.³⁰ Eine Aufteilung in einen steuerfreien und einen steuerpflichtigen Teil ist nicht möglich (*Aufspaltungsverbot*).³¹ Davon zu unterscheiden ist die Einrichtung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 64 AO), der dazu führt, dass allein der Geschäftsbetrieb von der Steuervergünstigung ausgeschlossen wird. Das Ausschließlichkeitsgebot (§ 55 AO) ist daher nicht isoliert, sondern im Zusammenhang mit den Regelungen über die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe und Zweckbetriebe zu sehen (§§ 64 ff. AO).³²

Überdies werden einige echte Ausnahmen vom Ausschließlichkeitsgebot zugelassen. Unschädlich sind etwa die Förderung des Stifters und seiner nächsten Angehörigen mit höchstens einem Drittel des Einkommens einer Stiftung (§ 58 Nr. 5 AO) oder gesellige Zusammenkünfte von untergeordneter Bedeutung (§ 58 Nr. 8 AO).

3.1.3.3 Eigenes Handeln der Kinder- und Jugendhilfeeinrichtung

Eine steuerliche Besserstellung der Kinder- und Jugendhilfeeinrichtung wird nur dann als gerechtfertigt angesehen, wenn sie durch *eigenes Handeln* tätig wird.³³ Der Grundsatz der *Unmittelbarkeit* (§ 57 Abs. 1 Satz 1 AO) verlangt daher, dass die Einrichtung ihre steuerbegünstigten Zwecke selbst durch ihre Organe und verfassungsmäßig berufenen Vertreter verfolgt.³⁴ Soweit ein Einsatz anderer Personen zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke erforderlich ist (etwa wenn eine Kinderbetreuungseinrichtung auf angestelltes Personal angewiesen ist), darf sich die Kinder- und Jugendhilfeeinrichtung Hilfspersonen bedienen (§ 57 Abs. 1 Satz 2 AO). Nach den Umständen des Einzelfalls muss das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Einrichtung anzusehen sein.³⁵ Als Hilfspersonen kommen auch Personenvereinigungen oder Körperschaften in Betracht. Entscheidend ist immer, dass sie auf Weisung der Kinder- und Jugendhilfeeinrichtung handeln,³⁶ was etwa bei einem Tätigwerden auf Grundlage von Arbeits-, Dienst- oder Werkverträgen, die mit der Einrichtung geschlossen werden, der Fall ist.

Grundsätzlich zulässig ist auch eine Weitergabe von *Personal* (§ 58 Nr. 3 AO), *Räumlichkeiten* (§ 58 Nr. 4 AO) und (zumindest teilweise) von *Mitteln* (§ 58 Nr. 2 AO) an andere steuerbegünstigte Körperschaften. Auch *Förder- und Spendensammelvereine* von Kinder- und Jugendhilfeeinrichtungen, deren Tätigkeit ausschließlich darin besteht, Mittel zu beschaffen, um sie an eine

30 BFH v. 20.12.1978, I R 21/76, BStBl. II 1979, 496.

31 Tipke, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 56 AO Rn. 1.

32 Dazu noch unter 3.2.3 und 3.2.4.

33 Vgl. Hüttemann, DStJG 26 (2003), 49 (54) m.w.N.

34 Der BFH differenziert bei der Frage des „eigenen Handelns“ der Körperschaft i.S.d. § 57 AO wenig systematisch zwischen mittelbarer und unmittelbarer Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke und fordert eine unmittelbare, direkte Förderung der Allgemeinheit (zuletzt BFH v. 7.3.2007, I R 90/04, BStBl. II 2007, 628). Hüttemann weist zutreffend darauf hin, dass der BFH dabei erkennt, dass sich das Unmittelbarkeitsgebot nur auf die Ebene der satzungsmäßig verfolgten Zwecke (§§ 52 bis 54 AO), nicht aber auf die Maßnahmen zu ihrer Verwirklichung bezieht. Für die Frage der unmittelbaren Verfolgung satzungsmäßiger Zwecke sind nur die §§ 52 bis 54 AO und nicht § 57 AO entscheidend (Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 4 Rn. 36 ff.).

35 Bei § 57 Abs. 1 Satz 2 AO handelt es sich um eine steuerliche Zurechnungsnorm, die lediglich erfordert, dass das Handeln der Hilfsperson der Körperschaft *technisch zugerechnet* werden kann (ähnlich wie § 278 BGB im Zivilrecht); vgl. auch Seer/Wolsztyński, Steuerrechtliche Gemeinnützigkeit der öffentlichen Hand, S. 156; Hüttemann, Wirtschaftliche Betätigung und steuerrechtliche Gemeinnützigkeit, 1991, S. 26 ff.

36 AEAO zu § 57 Tz. 2.

gemeinnützige Kinder- und Jugendhilfeeinrichtung weiterzugeben, können trotz fehlender Unmittelbarkeit selbst gemeinnützig sein (§ 58 Nr. 1 AO).³⁷

3.1.4 Satzung und tatsächliche Geschäftsführung (§§ 59 bis 63 AO)

3.1.4.1 Formelle Satzungsmäßigkeit

Die wesentliche Grundlage, auf der das Finanzamt die Gemeinnützigkeit einer Kinder- und Jugendhilfeeinrichtung prüft, ist ihre körperschaftliche Satzung. Die Steuervergünstigung wird nur gewährt, wenn die Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen in der Satzung dokumentiert sind und sich überdies in der tatsächlichen Geschäftsführung niederschlagen (§ 59 AO). Einerseits muss sich der Zweck der Kinder- und Jugendhilfeeinrichtung aus der Satzung ergeben. Andererseits muss auch die Art und Weise der Verwirklichung so genau bezeichnet werden, dass auf dieser Grundlage geprüft werden kann, ob die Voraussetzungen für die Steuervergünstigungen vorliegen (*Erfordernis der formellen Satzungsmäßigkeit*).³⁸

Dabei sind Ungenauigkeiten zu vermeiden: Der gemeinnützige Zweck und die Art der Förderung müssen soweit wie möglich (auch etwa beispielhaft) konkretisiert werden. Es genügt nicht, bloß den Wortlaut des Gesetzes („Förderung der Jugendhilfe“, § 52 Abs. 1 Nr. 4 AO) wiederzugeben und nur ganz allgemeine Angaben über die Betätigung zu machen.³⁹ Die satzungsmäßigen Voraussetzungen müssen sich dabei durch eine einfache Wortlautauslegung aus der Satzung selbst ergeben.⁴⁰ Eine Mustersatzung, die die erforderlichen Festlegungen erhält, ist seit dem 1. Januar 2009⁴¹ als Anlage der Abgabenordnung angeführt (§ 60 Abs. 1 Satz 2 AO) und nun zwingend zu beachten.

Für die Körperschaft- und Gewerbesteuerbefreiung reicht es nicht aus, dass die Satzung erst bei der Entstehung der Steuer (also mit Abschluss des Veranlagungs- bzw. Bemessungszeitraums) vorliegt. Vielmehr muss die Satzung schon während des gesamten Veranlagungs- oder Bemessungszeitraums die vorgeschriebenen Anforderungen erfüllen (§ 60 Abs. 2 AO). Es ist daher nicht möglich, eine Satzung, die die gesetzlichen Erfordernisse zunächst nicht erfüllt hat, noch für den laufenden Veranlagungs- bzw. Bemessungszeitraum anzupassen.⁴²

Besondere Anforderungen werden zur Einhaltung der *Vermögensbindung* (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO) aufgestellt (§ 61 AO). Der Zweck, für den das Vermögen nach Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks verwendet werden soll, muss so genau bestimmt sein, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck steuerbegünstigt ist (§ 61 Abs. 1 AO). Erforderlich ist entweder die Bezeichnung einer Körperschaft, die das Vermö-

37 Dogmatisch handelt es sich bei § 58 Nr. 1 AO eigentlich um einen eigenständigen steuerbegünstigten Zweck. Systematisch hätte die Regelung besser in den Katalog des § 52 Abs. 2 AO gepasst; vgl. *Hüttemann*, DStJG 26 (2003), 49 (56).

38 BFH v. 31.10.1984, I R 21/81, BStBl. II 1985, 162; v. 13.8.1997, I R 19/96, BStBl. II 1997, 794; vgl. AEAO zu § 59 Tz. 1.

39 Vgl. BFH v. 20.7.1988, I R 244/83, BFH/NV 1989, 479.

40 Vgl. BFH v. 13.12.1978, I R 39/78, BStBl. II 1979, 482; v. 20.7.1988, I R 244/83, BFH/NV 1989, 479. Die Angaben müssen aber in der *eigenen* Satzung enthalten sein, eine bloße Bezugnahme auf Satzungen Dritter ist nicht ausreichend; BFH v. 21.7.1999, I R 2/98, BFH/NV 2000, 297.

41 JStG 2009 v. 19.12.2008, BGBl. I 2794, 2827. Zuvor empfahl sich eine Orientierung an der Mustersatzung aus Anlage 2 AEAO 2008.

42 *Schauhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2. Aufl., 2005, § 5 Rn. 98; vgl. auch FG Niedersachsen v. 22.11.1990, VI 605/86, BB 1991, 1114.

gen für ihre eigenen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecke übernimmt, oder eine klare Benennung eines künftigen Verwendungszwecks.⁴³

Verstöße gegen die satzungsmäßigen Anforderungen werden durch eine abgestufte Rechtsfolgenregelung sanktioniert. Grundsätzlich führt die Nichteinhaltung der formellen Satzungsmäßigkeit (§§ 59, 60 AO) zur Versagung der Steuervergünstigungen. Bei geringfügigen Verstößen wird aber regelmäßig aus Billigkeitsgründen (§§ 163, 277 AO) von steuerschädlichen Konsequenzen abgesehen.⁴⁴ Den höchsten Preis zahlt man hingegen, wenn gegen die satzungsmäßige Vermögensbindung (§ 61 AO) verstoßen wird: Ändert eine Körperschaft ihre Satzung und entspricht diese danach nicht mehr der satzungsmäßigen Vermögensbindung (§ 61 AO), so gilt die Bindung als von Anfang an unzureichend (§ 61 Abs. 3 Satz 1 AO). Folge ist eine oftmals erhebliche Nachversteuerung, die zehn Jahre zurückreicht (§ 61 Abs. 3 Satz 2 AO i.V.m. § 175 Abs. 1 Nr. 2 AO).⁴⁵

3.1.4.2 Tatsächliche Geschäftsführung

Die satzungsmäßigen Zwecke müssen tatsächlich verfolgt werden (§ 59 Abs. 2, § 63 Abs. 1 AO, sog. *materielle Satzungsmäßigkeit*). Bevor etwa eine Kinder- und Jugendhilfeeinrichtung neue Tätigkeitsfelder erschließen kann, muss daher zunächst die Satzung geprüft und ggf. ergänzt werden. Dabei muss die Einrichtung die tatsächliche Einhaltung der Voraussetzungen durch ordnungsgemäße Aufzeichnungen über ihre Einnahmen und Ausgaben nachweisen (§ 63 Abs. 3 AO). Wird bei der tatsächlichen Geschäftsführung gegen die allgemeinen Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen (§§ 51 ff. AO) verstoßen, gilt das abgestufte Sanktionssystem, das auch bei Satzungsverstößen Anwendung findet (s.o.), entsprechend (vgl. § 63 Abs. 2 AO).

3.2 Die verschiedenen Bereiche einer gemeinnützigen Kinder- und Jugendhilfeeinrichtung und ihre steuerliche Behandlung

Kinder- und Jugendhilfeeinrichtungen brauchen finanzielle Mittel, um ihre gemeinnützigen Zwecke zu erreichen. Wie diese Mittel steuerlich zu behandeln sind, unterscheidet sich danach, welchem Bereich der Körperschaft die Mittel zugerechnet werden. Das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht unterscheidet zwischen vier Bereichen, die aus steuerlichen Gründen strikt voneinander abgegrenzt werden müssen:

- Ideeller Bereich,
- Vermögensverwaltung,
- Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb und
- Zweckbetrieb.

⁴³ Vgl. § 5 Mustersatzung; vgl. auch Tipke, in: Tipke/Kruse, AO/F60, § 61 AO Rn.; Pahlke/Koenig, AO, 2. Aufl., 2009, § 61 Rn. 2.

⁴⁴ Vgl. Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 4 Rn. 143 ff.

⁴⁵ Vgl. das Beispiel in AEAO zu § 61 Tz. 5.

3.2.1 Ideeller Bereich einer Kinder- und Jugendhilfeeinrichtung

Im *ideellen Bereich* verfolgt die Einrichtung unmittelbar ihre steuerbegünstigten Satzungszwecke. Einnahmen, die der Einrichtung ohne Gegenleistung zugewendet werden, etwa Mitgliederbeiträge, Spenden, Aufnahmegebühren, öffentliche Zuschüsse, Schenkungen oder Erbschaften fließen in den ideellen Bereich. Es darf sich aber nicht um versteckte Entgelte für eine konkrete Gegenleistung handeln.⁴⁶ Auf der Ausgabenseite sind Aufwendungen für die Mitgliederpflege, die Mitgliederverwaltung und auch Verbandsabgaben diesem Bereich zuzuordnen. Ertragssteuerlich (KSt, GewSt) ist der ideelle Bereich stets steuerbegünstigt. Umsatzsteuerlich fehlt es mangels eines Leistungsaustausches schon an einer selbständigen nachhaltigen Tätigkeit (§ 2 UStG), so dass kein umsatzsteuerliches Entgelt vorliegt.⁴⁷

3.2.2 Vermögensverwaltung

Der Bereich der *Vermögensverwaltung* ist ebenfalls ertragsteuerlich (KSt, GewSt) begünstigt.⁴⁸ Eine bloße Vermögensverwaltung liegt in der Regel vor, wenn eigenes Vermögen zur Fruchtziehung genutzt wird, also etwa Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird (vgl. § 14 Satz 3 AO).

Im Unterschied zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, mit welchem neue Vermögenswerte geschaffen werden, setzt die gemeinnützige Körperschaft im Rahmen der Vermögensverwaltung bereits vorhandenes Vermögen für die Erzielung von Einnahmen ein.⁴⁹ Die Abgrenzung zwischen vermögensverwaltender und erwerbswirtschaftlicher Tätigkeit erfolgt nach den ertragssteuerlichen Grundsätzen (Abgrenzung Vermögensverwaltung/Gewerbebetrieb).⁵⁰ Der Umfang der Vermögensverwaltung ist nicht entscheidend. Wie das Vermögen angelegt wird, ist unerheblich, solange es sich um eine Anlage handelt, aus der Erträge für die gemeinnützige Tätigkeit entstehen.⁵¹

Bei der Umsatzsteuer ist zu differenzieren: Kapitalerträge sind mangels nachhaltiger gewerblicher oder beruflicher Tätigkeit schon keine unternehmerische Betätigung (§ 2 UStG). Eine Vermietung und Verpachtung von Vermögensgegenständen kann im Falle ihrer Nachhaltigkeit hingegen eine unternehmerische Tätigkeit sein (§ 2 UStG), ist jedoch bei der Vermietung und Verpachtung von Grundstücken steuerbefreit (§ 4 Nr. 12 UStG), wobei auf diese Befreiung verzichtet werden kann (§ 9 UStG).

46 Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 64 AO Rn. 23; vgl. zu sog. unechten Mitgliedsbeiträgen auch Tipke, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 64 AO Rn. 6.

47 Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 7 Rn. 120.

48 Ihre Ausgrenzung vom wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (§ 14 Satz 1 AO) ist dadurch gerechtfertigt, dass Einkünfte aus Vermögensverwaltung nur gemeinnützig verwendet werden dürfen und eine Beeinträchtigung des Wettbewerbs ausgeschlossen ist, vgl. hierzu Seer, DStJG 26 (2003), 11 (36 f.).

49 Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2. Aufl., 2005, § 6 Rn. 18.

50 BFH v. 26.2.1992, I R 149/90, BStBl. II 1992, 693; kritisch hierzu Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 6 Rn. 117 ff.; zu den Abgrenzungsgrundsätzen Schmidt/Wacker, EStG, 28. Aufl., 2009, § 15 Rn. 46 ff.

51 Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2. Aufl., 2005, § 6 Rn. 73.

3.2.3 Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Betätigt sich die Kinder- und Jugendhilfeeinrichtung wirtschaftlich, tritt sie regelmäßig zu anderen Unternehmen am Markt in Konkurrenz. Aus Gründen der *Wettbewerbsneutralität* darf die wirtschaftliche Betätigung daher grundsätzlich nicht steuerlich begünstigt werden.⁵² Betreibt die Kinder- und Jugendeinrichtung einen *wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb* (§ 14 Satz 1 AO), entfallen grundsätzlich allein für diesen Geschäftsbetrieb die Steuervergünstigungen und die erzielten Einnahmen sind *partiell steuerpflichtig* (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG, § 3 Nr. 6 Satz 2 GewStG).⁵³ Das gilt allerdings nur, wenn die Einnahmen aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb jährlich 35.000 € übersteigen (§ 64 Abs. 3 AO).⁵⁴ Wird diese Steuerfreigrenze gerissen (sei es auch nur um einen Euro), sind die gesamten Einnahmen körperschaft- und gewerbesteuerpflichtig. Für Lieferungen und Leistungen des Geschäftsbetriebs entfällt auch die Ermäßigung des Umsatzsteuersatzes von 19 auf 7 % (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 lit. a Satz 2 UStG).⁵⁵

Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist jede selbständige, nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht (§ 14 Satz 1 AO), ohne dass es auf eine Gewinnerzielungsabsicht ankommt (§ 14 Satz 2 AO). Denn bereits die bloße Erzielung von Einnahmen ist wettbewerbsrelevant.⁵⁶

Da die Einnahmen „durch die Tätigkeit“ erzielt werden müssen, fallen Spenden und Mitgliedsbeiträge nicht im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb an. Der Umfang des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs im Verhältnis zum ideellen Bereich ist nicht beachtlich.⁵⁷ Für die Zuordnung der Einkünfte ist entscheidend, ob Einnahmen oder Aufwendungen durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb veranlasst sind, wobei bei gemischt veranlassten Aufwendungen eine Aufteilung zwischen den betroffenen Sphären erfolgt.⁵⁸ Mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe werden als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt (§ 64 Abs. 2 AO), so dass Überschüsse und Verluste einzelner wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe verrechnet werden können.

Bei Einrichtungen der Kinder- und Jugendhilfe erfüllt etwa schon das Aufstellen eines Getränkeautomaten zur Erzielung weiterer Einnahmen die Voraussetzungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes.⁵⁹ Gleiches gilt für Jugendcafés in Jugendzentren, die Speisen und Getränke anbieten.⁶⁰ Ebenso stellen ein Kiosk, das Anzeigengeschäft einer etwaigen Vereinszeitschrift⁶¹

52 BFH v. 21.8.1985, I R 68/80, BStBl. II 1980, 88; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 6 Rn. 68 ff.

53 *Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 64 AO Rn. 8; vgl. auch *Schauhoff*, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2. Aufl., 2005, § 7 Rn. 4; *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 6 Rn. 2.

54 Die Aufteilung einer Körperschaft in mehrere selbständige Körperschaften zum Zweck der mehrfachen Inanspruchnahme der Steuervergünstigung nach § 64 Abs. 3 AO gilt dabei als Gestaltungsmissbrauch i.S.d. § 42 AO (§ 64 Abs. 4 AO) und ist damit unzulässig.

55 Zu den umsatzsteuerlichen Begünstigungen bereits 2.

56 *Tipke*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 64 AO Rn. 6.

57 A. A. aber die Finanzverwaltung, die der sog. Geprägetheorie folgt, siehe oben unter 3.1.3.1.

58 BFH v. 27.3.1991, I R 31/89, BStBl. II 1992, 103.

59 An dieser Stelle wird jedoch oftmals die Besteuerungsgrenze (§ 64 Abs. 3 AO) nicht überschritten sein.

60 BFH v. 11.4.1990, I R 122/87, BStBl. II 1990, 724; vgl. auch allgemein zu Cafeteriabetrieben BFH v. 24.1.1990, I R 33/86, BStBl. II 1990, 470.

61 BFH v. 28.11.1961, I 34/61 U, BStBl. III 1962, 73; vgl. auch die Beispiele bei *Tipke*, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 64 AO Rn. 7.

oder der Verkauf von Speisen und Getränken auf Veranstaltungen⁶² wirtschaftliche Geschäftsbetriebe dar.

3.2.4 Zweckbetriebe (§§ 65 bis 68 AO)

Eine Rückausnahme von der partiellen Steuerpflicht für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (§ 64 AO) gilt für sog. *Zweckbetriebe* (§§ 65 ff. AO). Grundgedanke dabei ist, dass sich einige steuerbegünstigte Zwecke nur durch eine wirtschaftliche Betätigung verwirklichen lassen,⁶³ was zugleich den Erhalt der Begünstigungen rechtfertigen soll.

3.2.4.1 Der besondere Katalog der Zweckbetriebe (§§ 66 bis 68 AO)

Der Gesetzgeber hat für verschiedene Tätigkeiten bewusst entschieden, dass deren Vorteile für das Allgemeinwohl gegenüber der Wettbewerbsfreiheit vorrangig sind.⁶⁴ Die §§ 66 bis 68 AO sind deshalb *Spezialregelungen für Zweckbetriebe*, die kraft Gesetzes als solche anzusehen sind, ohne dass es auf die Einhaltung der allgemeinen Voraussetzungen für Zweckbetriebe (§ 65 AO) ankommt.⁶⁵

Solche Zweckbetriebe sind u. a. auch Kindergärten, Kinder-, Jugend- und Studentenheime, Schullandheime und Jugendherbergen (§ 68 Nr. 1 lit b AO). Die Verpflegung in solchen Einrichtungen fällt ebenfalls unter den Zweckbetrieb, soweit die Verpflegung eine übliche Nebenleistung für den Betrieb der Einrichtung darstellt.⁶⁶ Die allgemeinen Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen sind jedoch auch hier zu beachten: So ist etwa ein Kindergarten, der nur einem abgegrenzten Personenkreis offen steht, nicht als Zweckbetrieb anzuerkennen.⁶⁷

Soweit in Jugendherbergen auch gegenüber anderen Personengruppen Leistungen erbracht werden (etwa gegenüber alleinreisenden Erwachsenen), ist zu differenzieren: Lassen sich die Leistungen an nicht begünstigte Personen vom satzungsmäßigen Angebot abgrenzen, stellen sie einen eigenen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, der partiell steuerpflichtig ist.⁶⁸ Ist eine Abgrenzung nicht möglich und ist der Anteil der nicht begünstigten Leistungen von nicht ganz untergeordneter Bedeutung, entfällt die Zweckbetriebseigenschaft vollständig.⁶⁹

62 Vgl. BFH v. 21.8.1985, I R 3/82, BStBl. II 1986, 992. Etwas anderes gilt aber, falls ein Verkauf von Speisen und Getränken im Rahmen eines Zweckbetriebs des § 68 Nr. 1 lit b AO erfolgt, vgl. unten 3.2.4.1.

63 Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 6 Rn. 165.

64 Vgl. Schauhoff, Handbuch der Gemeinnützigkeit, 2. Aufl., 2005, § 6 Rn. 90.

65 Vgl. BFH v. 4.6.2003, I R 25/02, BStBl. II 2004, 60; v. 18.1.1995, V R 139–142/92, BStBl. II 1995, 446, wonach § 68 AO als vorrangige Vorschrift zu verstehen ist. Der Vorrang der §§ 66, 67, 67a AO ergibt sich schon durch die eindeutige Gesetzesformulierung (... ist/sind ein Zweckbetrieb ...); vgl. auch Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 68 AO Rn. 9.

66 Systematisches Argument: § 68 Nr. 1 lit b AO kennt keinen Vorbehalt wie etwa § 67a Abs. 1 S. 2 AO oder § 68 Nr. 7 AO; ebenso Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 9. Aufl., 2008, S. 350; Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 6 Rn. 256; Pahlke/Koenig, AO, 2. Aufl., 2009, § 68 Rn. 5; a. A. Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 68 AO Rn. 14.

67 Buchna, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 9. Aufl., 2008, S. 351.

68 So BFH v. 18.1.1995, V R 139–142/92, BStBl. II 1995, 446 betreffend der Beherbergung alleinreisender Erwachsener; vgl. auch Tipke, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 68 AO Rn. 2.

69 Die Grenze, bis zu der solche Beherbergungen unschädlich sind, hat der BFH bei 10 % gezogen; vgl. BFH v. 18.1.1995, V R 139–142/92, BStBl. II 1995, 446.

3.2.4.2 Allgemeine Bestimmung eines Zweckbetriebs (§ 65 AO)

Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nicht vom Katalog (§§ 66 bis 68 AO) erfasst, richten sich die Voraussetzungen für einen Zweckbetrieb nach der *Generalklausel* (§ 65 AO), die mit ihren hohen Anforderungen versucht, den Wertungskonflikt zwischen der Förderungswürdigkeit von Gemeinwohlzwecken und der Wettbewerbsfreiheit in Einklang zu bringen.⁷⁰ Drei Voraussetzungen müssen kumulativ („und“) erfüllt sein:

(1) Als Zweckbetrieb muss ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtheit dazu dienen, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke zu verwirklichen (§ 65 Nr. 1 AO). Die wirtschaftliche Tätigkeit selbst muss zur Verwirklichung der satzungsmäßigen Zwecke dienen. Es reicht nicht aus, wenn bloß die erzielten Einnahmen den satzungsmäßigen Zwecken dienen sollen (so etwa bei bloßen Mittelbeschaffungsbetrieben).⁷¹

(2) Die satzungsmäßigen Zwecke müssen gerade durch den Geschäftsbetrieb erreicht werden können (§ 65 Nr. 2 AO). Er muss also das einzige Mittel sein, die steuerbegünstigten Zwecke zu erreichen.⁷² Die Rechtsprechung beschränkt sich dabei zumeist auf eine alleinige Prüfung der Erforderlichkeit des Geschäftsbetriebs.⁷³ Er darf sich von der Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks nicht trennen lassen und muss als das unentbehrliche und einzige Mittel zur Erreichung des steuerbegünstigten Zwecks anzusehen sein.⁷⁴ An der Unerlässlichkeit scheitern in der Praxis viele wirtschaftliche Geschäftsbetriebe. So werden etwa Kommunikationszentren in Form eines Cafés in Jugendzentren nicht als steuerbegünstigte Zweckbetriebe angesehen, weil ein Jugendzentrum seine Zwecke grundsätzlich auch dann erreichen kann, wenn es nicht mit einem gastronomischen Bereich verbunden ist.⁷⁵ Wird das Jugendcafé hingegen satzungsgemäß von den Jugendlichen als eine Erziehungs- bzw. Bildungsmaßnahme selbstverwaltet, kann es sich um ein Zweckbetrieb handeln.

(3) Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb darf zu nicht begünstigten Betrieben ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist (*Wettbewerbsklausel* nach § 65 Nr. 3 AO). Für einen solchen *Wettbewerb* reicht es aus, wenn ein nicht begünstigter Betrieb dem gleichen Kundenkreis im gleichen Einzugsbereich gleiche Leistungen anbieten *könnte* (potenzieller bzw. zukünftiger Wettbewerb).⁷⁶ Die Unvermeidbarkeit des Wettbewerbs bedingt letztlich eine Abwägung zwischen dem Allgemeininteresse an einem unbeeinträchtigten Wettbewerb und dem Allgemeininteresse an der Förderung des steuerbegünstigten Zwecks.⁷⁷ Sind die steuerbegünstigten Zwecke auch ohne begünstigte entgeltliche Tätigkeiten zu erreichen, ist der unbeeinträchtigte Wettbewerb vorrangig.⁷⁸ Cafés in

⁷⁰ Tipke, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 65 AO Rn. 1.

⁷¹ BFH v. 26.4.1995, I R 35/93, BStBl. II 1995, 767; Fischer, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 65 AO Rn. 19; AEAO zu § 65 Nr. 1.

⁷² BFH v. 9.4.1987, V R 150/78, BStBl. II 1987, 659; Tipke, in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 65 AO Rn. 3.

⁷³ Vgl. hierzu Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 6 Rn. 174 ff., der eine einheitliche Auslegung des § 65 Nr. 1 und 2 AO im Sinne der Erforderlichkeit des Geschäftsbetriebs fordert.

⁷⁴ BFH v. 1.8.2002, V R 21/01, BStBl. II 2003, 438; vgl. auch BFH v. 13.8.1986, II R 246/81, BStBl. II 1986, 831.

⁷⁵ BFH v. 11.4.1990, I R 122/87, BStBl. II 1990, 724.

⁷⁶ BFH v. 30.3.2000, V R 30/99, BStBl. II 2000, 705. Unschädlich ist hingegen ein Wettbewerb im Verhältnis zu anderen Zweckbetrieben, die demselben steuerbegünstigten Zweck dienen; s. AEAO zu § 65 Nr. 4 Satz 4.

⁷⁷ BFH v. 26.4.1995, I R 35/93, BStBl. II 1995, 767; v. 15.12.1993, X R 115/91, BStBl. II 1994, 314; ausführlich Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 6 Rn. 196 ff.

⁷⁸ BFH v. 26.4.1995, I R 35/93, BStBl. II 1995, 767. Die Feststellungslast trägt die steuerbegünstigte Körperschaft, vgl. BFH v. 23.7.2003, I R 29/02, BStBl. II 2003, 930.

Jugendzentren werden daher wegen der Wettbewerbsklausel keine Zweckbetriebe sein, soweit auch gastronomisch nicht begünstigte Betriebe bestehen können, die speziell Jugendliche ansprechen.⁷⁹ Etwas anderes kann im Einzelfall gelten, wenn es sich um Jugendtreffs auf dem Land handelt, soweit es dort bereits an einem potenziellen Wettbewerb fehlt.⁸⁰

Die Anforderungen verdeutlichen, dass Zweckbetriebe nach § 65 AO eher die Ausnahme als die Regel sind. Bejaht wird die Zweckbetriebseigenschaft aber für das Betreiben einer Jugendmusikschule⁸¹ oder für eine Schülerbetreuung.⁸²

4 Steuerliche Begünstigungen des Zuwendenden (Spendenrecht)

Erfüllt eine (inländische⁸³) Kinder- und Jugendhilfeeinrichtung die Voraussetzungen der steuerlichen Gemeinnützigkeit (§§ 51 ff. AO, s.o.), sind Mitgliedsbeiträge und Spenden an die Einrichtung beim Zuwendenden bis zu einem Höchstbetrag steuerlich abziehbar (§ 10b EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG, § 9 Nr. 5 GewStG).⁸⁴ Die Höchstgrenze beträgt 20 % des Gesamtbetrags der Einkünfte (§ 2 Abs. 3 EStG) bzw. bei Unternehmen alternativ 4 ‰ der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter. Die Zuwendung muss in einem amtlich vorgeschriebenen Vordruck nachgewiesen werden (§ 50 Abs. 1 EStDV). Für Kleinbeträge bis 200 € reichen vereinfachte Nachweise aus (Bareinzahlungsbeleg, Buchungsbestätigung; § 50 Abs. 2 EStDV).

Die steuerliche Anreizwirkung soll die Zuwendungsbereitschaft aller Steuerpflichtigen erhöhen, bewirkt aber gerade im Einkommensteuerrecht aufgrund des progressiven Tarifs, dass sich Spenden besonders lohnt, wenn man ein hohes Einkommen hat.

5 Hinweise zur Anerkennung einer Kinder- und Jugendhilfeeinrichtung als steuerliche gemeinnützige Körperschaft

Für die Anerkennung einer Körperschaft als steuerlich gemeinnützig gibt es kein besonderes Verfahren. Die Feststellung erfolgt im gewöhnlichen Veranlagungs- und Festsetzungsverfahren, wobei die gesetzlichen Voraussetzungen von Amts wegen geprüft werden. Ist die Kinder- und Jugendhilfeeinrichtung als gemeinnützig anzuerkennen, entscheidet das Finanzamt durch einen Freistellungs- oder einen Steuerbescheid.⁸⁵ Um aber nicht einen vollständigen Veranlagungszeitraum abwarten zu müssen, erteilt das zuständige Finanzamt auf Antrag nach Prüfung der Satzung

79 BFH v. 11.4.1990, I R 122/87, BStBl. II 1990, 724.

80 Zutreffend *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 2008, § 6 Rn. 209.

81 BFH v. 19.1.1990, III R 22/88, BFH/NV 1990, 673.

82 OFD Düsseldorf v. 11.11.1996, DB 1996, 2364.

83 Die Beschränkung auf inländische Empfänger ist EG-rechtswidrig, vgl. EuGH v. 27.1.2009, C-318/07, DStR 2009, 207 – *Porsche*. Die Neufassung des § 5 Abs. 2 Satz 2 KStG ändert hieran nichts, da weiterhin gemeinnützige Einrichtungen aus anderen EU-Staaten, die im Inland weder unbeschränkt noch beschränkt steuerpflichtig sind, vom Anwendungsbereich des § 10b Abs. 1 EStG ausgeschlossen bleiben. Vgl. hierzu *Hüttemann/Helios*, DB 2009, 701; *Proff*, IStR 2009, 371.

84 Das Spendenrecht hat in jüngster Zeit wesentliche Änderungen erfahren durch das Gesetz zur weiteren Stärkung bürgerchaftlichen Engagements, vgl. *Richter/Eichler*, FR 2007, 1037.

85 AEAO zu § 59 Tz. 3. Es handelt sich beim Freistellungsbescheid damit nicht um einen Grundlagenbescheid, so dass keine Bindungswirkung anderer Finanzbehörden erzeugt wird; vgl. BFH v. 10.1.1992, III R 201/90, BStBl. II 1992, 684.

auch eine *vorläufige Bescheinigung*, die zum Empfang steuerbegünstigter Spenden berechtigt (vorläufige Anerkennung).⁸⁶ In der Praxis sollte diese möglichst früh beantragt werden, da sich ansonsten potenzielle Spender mangels steuerlicher Anerkennung zurückhalten werden. Die vorläufige Bescheinigung ist rechtlich gesehen nur eine unverbindliche Auskunft, die nicht den Vertrauensschutz eines Verwaltungsaktes nach sich zieht.⁸⁷ Gegen die Versagung bzw. Aufhebung der vorläufigen Bescheinigung ist gerichtlicher Rechtsschutz⁸⁸ möglich (Regelungsanordnung nach § 114 FGO), wenn die Körperschaft zur Erfüllung ihrer satzungsmäßigen gemeinnützigen Zwecke auf die Bescheinigung angewiesen ist und ansonsten ihre wirtschaftliche Existenz bedroht ist.⁸⁹ Wird die endgültige Anerkennung im Veranlagungs- bzw. Feststellungsverfahren versagt, kann der Bescheid nach Erhebung eines Einspruchs (§§ 347 ff. AO), falls dieser ebenfalls ablehnend beschieden wird, mit einer Verpflichtungsklage angegriffen werden (§ 40 Abs. 1 Alt. 2 FGO).

Verf.: Dr. Marc Desens, Institut für Steuerrecht, Westfälische Wilhelms-Universität Münster, Universitätsstr. 14–16, 48143 Münster, E-Mail: Marc.Desens@web.de

Julian Winkler, Institut für Steuerrecht, Westfälische Wilhelms-Universität Münster, Universitätsstr. 14–16, 48143 Münster, E-Mail: julian.winkler@uni-muenster.de

⁸⁶ AEAO zu § 59 Tz. 4.

⁸⁷ BFH v. 20.5.1992, I R 138/90, BFH/NV 1993, 150; AEAO zu § 59 Tz. 5; a.A. *Fischer*, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 59 AO Rn. 16.

⁸⁸ Im Hauptsacherechtsschutz ist die Feststellungsklage (§ 41 FGO) die statthafte Klageart.

⁸⁹ BFH v. 23.9.1998, I B 82/98, BStBl. II 2000, 320.