

steueranwaltsmagazin

Arbeitsgemeinschaft Steuerrecht im Deutschen Anwaltverein

5/2017

98. Ausgabe | 19. Jahrgang

Redaktion: Jürgen Wagner, LL.M.
WAGNER & JOOS, RECHTSANWÄLTE
Konstanz (verantwortlich)

Dr. Jörg Stalleiken,
Flick Gocke Schaumburg,
Bonn

161 **Editorial**

Wagner

Beiträge

163 Holtz/Oenings **Erbfall – und was nun?**

169 Zacher **Steuerliche Ungleichbehandlung
als Mittel gestalterischer Politik?**

177 Beul **Erfolgsrechnung und Zweckbetrieb
gemeinnütziger – insbesondere kirchlicher –
Körperschaften im Lichte der Congregación
de Escuelas Pías-Entscheidung**

187 Alvermann **Ertragsteuerliche Behandlung
der Spenden und Mitgliedsbeiträge
an gemeinnützige Vereine**

195 Bock **Wegzugsbesteuerung im Verhältnis
zur Schweiz gelangt vor den EuGH**

198 Söffing **Rechtsprechung**

www.steuerrecht.org

Erfolgsrechnung und Zweckbetrieb gemeinnütziger – insbesondere kirchlicher – Körperschaften im Lichte der Congregación de Escuelas Pías-Entscheidung

Dr. Carsten Rene Beul¹

1. Problemstellung

Im Nachfolgenden sollen zwei spezielle Problemstellungen im Gemeinnützigkeitsrecht behandelt werden: einerseits die Rechnungslegung gemeinnütziger Körperschaften, andererseits die Beihilfeproblematik im Rahmen eines Zweckbetriebs unter Berücksichtigung der Congregación de Escuelas Pías-Entscheidung des EuGH.² Die Entscheidung macht sowohl bei der Abgrenzung zwischen Beihilfe und gemeinnützigen Zwecken als auch bei der Interpretation des Zweckbetriebsbegriffs klare Vorgaben.

2. Zweckbetrieb

2.1. Ausgangsfall

Als Ausgangsfall für die Frage, was einem Zweckbetrieb zuzuordnen ist, soll die Beherbergung im Gästebereich eines Klosters oder eines Gästehauses dienen, dessen Zweck die Einkehr in ein Umfeld des kirchlichen Bereichs darstellt.

Dabei stellt sich die Frage, ob die Beherbergung und die Verpflegung Teil eines Zweckbetriebs sind.

2.2. Beherbergung als kirchlicher Zweck

Hierzu ist darauf abzustellen, ob die Beherbergung in diesem Bereich den kirchlichen Zwecken zuzuordnen ist. Nicht behandelt werden soll der Betrieb eines Hotels, sondern lediglich die Beherbergung im Klosterbereich oder in einem kirchlichen Gästehaus mit entsprechendem Angebot.

Für den klösterlichen Bereich ist als wichtige Quelle die benediktinische Tradition, wie sie die Regel des Hl. Benedikt (RB)³ überliefert, zu berücksichtigen. Bei dem Teil der

RB, die die Gastfreundschaft behandeln, handelt es sich um eine Form der Implementierung der im Neuen Testament⁴ geforderten Gastfreundschaft, speziell auf das monastische Leben adaptiert.

1 Rechtsanwalt, Steuerberater, Wirtschaftsprüfer, Fachanwalt für Steuerrecht, Neuwied.

2 EuGH v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496.

3 Regula Sancti Benedicti (RB).

4 Mt 25, 35: „Ich war fremd und obdachlos und ihr habt mich aufgenommen“. Heb 13, 2: „Vergesst die Gastfreundschaft nicht; denn durch sie haben einige, ohne es zu ahnen, Engel beherbergt.“, Rö 12,13.

„In der Heiligen Schrift gibt es kaum einen dichterem Begriff wie den der Gastfreundschaft. Der durchreisende Fremde, der um ein schützendes Dach bittet, erinnert das Volk Israel vor allem an jene Zeit, da seine Vorfahren als Sklaven in einem fremden Land gelebt haben (Lev 19,33 f). Dankbarkeit gegen Gott für die Befreiung aus der Knechtschaft in Ägypten wurde so zum eigentlichen Grundmotiv der Gastfreundschaft..... Im Neuen Testament begegnen wir der Gastfreundschaft ebenfalls an vielen Stellen – ob dahinter das Motiv steht, Gott nicht noch einmal wie in der vergeblichen Herbergssuche in der Weihnachtssnacht zu verfehlen, mag dahingestellt bleiben. Die meist zitierte Szene erlebter Gastfreundschaft jedenfalls ist dann die Osterbegegnung der beiden Jünger auf dem Weg nach Emmaus. Da kommt ein unbekannter Fremder und gesellt sich den beiden enttäuschten und resignierten Jüngern zu. Diese erkennen in dem Fremden nicht den Herrn. Sie erkennen ihn auch nicht, als er ihnen die Leidensweissagungen auslegt. Erst nachdem sie ihm, dem Unbekannten, Gastfreundschaft erweisen und ihn einladen, mit ihnen zu essen und zu trinken, da gehen ihnen die Augen auf, und es eröffnet sich ihnen die Begegnung mit dem Auferstandenen. Das eigentliche Geheimnis und der tiefste Sinn der Gastfreundschaft besteht seitdem darin, daß sich in ihr wahre Gottesbegegnung und Erkenntnis des Herrn vollzieht. Der hl. Augustinus sagt es so: „Der Herr wollte die Menschen ermuntern, durch den Dienst der Gastfreundschaft zu seiner Erkenntnis zu gelangen. Wenn er sich auch „weit über die Himmel“ von den Menschen entfernt hat, so ist er doch – wie bei den Emmaus-Jüngern – bei den Menschen gegenwärtig, die Gastfreundschaft üben.“ (sermo 25,8)“, Sr. Philippa Rath OSB, www.abtei-st-hildegard.de/?p=1692 m.w.N. zu den Textstellen des AT und NT und RB 53.

Die Aufnahme von Gästen wird in Kapitel 53⁵ der Regel des Heiligen Benedikts näher erläutert. Wie sich bereits aus RB 53, 1 ergibt, kommt dieser Beherbergung der Charakter kirchlicher Sendung zu. Sprichwörtlich wird in RB 53,8 f der Regel ausgeführt *„Hat man die Gäste aufgenommen, nehme man sie mit zum Gebet..... Man lese dem Gast die Weisungen Gottes vor, um ihn im Glauben zu erbauen; dann nehme man sich mit aller Aufmerksamkeit gastfreundlich seiner an.“*⁶

Dabei wird dem Gast eine derart hohe Wertschätzung entgegengebracht, daß ihm zuliebe sogar das Fastenbrechen erlaubt ist.⁷

Die Beherbergung in einem Kloster ist deutlich von der in einem Hotel abgegrenzt und zu unterscheiden. Dies ergibt sich bereits daraus, daß die Mahlzeiten in den Klosterablauf eingebunden sind. Der Tagesablauf sowie die Mahlzeiten sind mit denen des Klosters identisch. Die Mahlzeiten werden nach der Regel entweder zusammen mit den Mönchen im Refektorium eingenommen oder im Gästerefektorium. Grundsätzlich geht die RB jedoch davon aus, daß die Gäste getrennt von den Mönchen essen⁸ und auch einen eigenen Übernachtungsbereich haben.⁹

Dabei ist der Tagesablauf identisch mit dem der Mönche. Dies gilt für die Gebete und Gottesdienste im Laufe des Tages – und auch für die Speisen, die zu festgelegten Zeiten gemeinschaftlich eingenommen werden und für die es keine Auswahl gibt, d.h. es wird gegessen, was auf den Tisch gelangt.

Im Übrigen können die Teilnehmer am Tagesablauf des Klosters (Gebete etc.) teilnehmen. Selbstverständlich kann es sich hierbei nur um ein Angebot, nicht um sklavischen Zwang handeln. Das bedeutet, daß es einem Gast freistehen muß, erst später aufzustehen und an den Gebeten teilzunehmen. *„Der Gast soll eingeladen werden, sich auf den Lebensrhythmus des Klosters einzulassen, sich dem Gebet, der Stille und der Tages- und Lebensordnung zu überlassen. Hier wird kein Programm gemacht für die Gäste, sondern im Gegenteil vorausgesetzt, daß die Gäste ihrem Gastgeber und seinem Leben in Ehrfurcht und Achtung begegnen und sich in das Vorgegebene einfügen. Die eigene Identität des klösterlichen Lebens wird nicht verleugnet, sondern sie wird konsequent gelebt und offen als Einladung verstanden“*¹⁰.

Hierzu zählt auch die Bewirtung der Kloster Gäste selbst, zumal diese nur eine Nebenleistung darstellt, allerdings selbst dann, wenn man sie als Hauptleistung ansähe.

Es wäre den Teilnehmern nicht zuzumuten, für die Einnahme der Mahlzeiten Restaurants aufzusuchen. Eine andere Art der Zweckerreichung erscheint daher nicht möglich, zumal ein wesentlicher Bestandteil der klösterlichen Gemeinschaft in den gemeinsamen Mahlzeiten liegt.

Auch in der biblischen Überlieferung nehmen bekanntlich die gemeinsamen Mahlzeiten einen hohen Stellenwert ein. So hat im Alten Testament das gemeinsame Mahl als Kulthandlung einen hohen Wert, mit der Steigerung als Opfermahl, etwa im Pessachfest.

Auch im Neuen Testament werden Mahlzeiten als ver-

bindendes Element der Gemeinschaft immer wieder betont, einerseits unter Aufgreifen dieses gemeinsamen Mahlcharakters im letzten Abendmahl, was andererseits an die Opfermahltradition anknüpft und Ausgangspunkt der Wandlung, der zentralen Handlung in der Eucharistiefeyer mit der anschließenden Kommunion, die auch den Charakter der gemeinsamen Mahlzeit trägt.

Die Regel des Hl. Benedikt erachtet daher z.B. die gemeinsame Mahlzeit als selbstverständlich und ahndet nach RB 51 Verstöße ausdrücklich.

Soweit demnach ein Kloster unmittelbar der Benediktregel untersteht, ist diese Teil seiner Verfaßtheit und damit Teil des kirchlichen Zwecks.

Insoweit ist die Beherbergung der Gäste als von den Ordensregeln umfaßter Zweck mit zu berücksichtigen.

Die Frage des kirchlichen Zweckes ist ausschließlich kanonisch-rechtlich zu bestimmen. Soweit sich die Schutzbereiche der Glaubensfreiheit und der inkorporierten Artikel der Weimarer Reichsverfassung überlagern, geht Art. 140 GG in Verbindung mit Art. 137 Abs. 3 WRV als speziellere Norm Art. 4 Abs. 1 und 2 GG insoweit vor, als er das Selbstbestimmungsrecht der Religionsgesellschaften der Schranke

5 Regula Sancti Benedicti (RB) Übersetzung -Kommission der Salzburger Äbtekonferenz:

<http://www.erzabtei.de/antiquariat/Benediktusregel.html>

1. Alle Fremden, die kommen, sollen aufgenommen werden wie Christus; denn er wird sagen: „Ich war fremd, und ihr habt mich aufgenommen.“

2. Allen erweise man die angemessene Ehre, besonders den Brüdern im Glauben und den Pilgern.

3. Sobald ein Gast gemeldet wird, sollen ihm daher der Obere und die Brüder voll dienstbereiter Liebe entgegenneigen.....

6. Allen Gästen begegne man bei der Begrüßung und beim Abschied in tiefer Demut.

7. Man verneige sich, werfe sich ganz zu Boden und verehere so in ihnen Christus, der in Wahrheit aufgenommen wird.

12. Der Abt gieße den Gästen Wasser über die Hände;

13. Abt und Brüder zusammen sollen allen Gästen die Füße waschen.

14. Nach der Fußwaschung beten sie den Psalmvers: „Wir haben, o Gott, deine Barmherzigkeit aufgenommen inmitten deines Tempels.“

15. Vor allem bei der Aufnahme von Armen und Fremden zeige man Eifer und Sorge, denn besonders in ihnen wird Christus aufgenommen. Das Auftreten der Reichen verschafft sich ja von selbst Beachtung....

Vgl. Sr. Philippa Rath OSB, www.abtei-st-hildegard.de/?p=1692 m.w.N.

6 8. Hat man die Gäste aufgenommen, nehme man sie mit zum Gebet; dann setze sich der Obere zu ihnen oder ein Bruder, dem er es aufträgt.

9. Man lese dem Gast die Weisungen Gottes vor, um ihn im Glauben zu erbauen; dann nehme man sich mit aller Aufmerksamkeit gastfreundlich seiner an.

7 10. Das Fasten breche der Obere dem Gast zuliebe, nur nicht an einem allgemein vorgeschriebenen Fasttag, der eingehalten werden muß.

8 16. Abt und Gäste sollen eine eigene Küche haben; so stören Gäste, die unvorhergesehen kommen und dem Kloster nie fehlen, die Brüder nicht.

9 21. Die Unterkunft für die Gäste vertraue man einem Bruder an, der von Gottesfurcht ganz durchdrungen ist.

22. Dort sollen genügend Betten bereitstehen. Das Haus Gottes soll von Weisen auch weise verwaltet werden.

10 Sr. Philippa Rath OSB, www.abtei-st-hildegard.de/?p=1692.

des für alle geltenden Gesetzes unterwirft (sog. Schranken-spezialität).¹¹ Den verfassten Kirchen steht grundsätzlich die verbindliche Entscheidung darüber zu, was „spezifisch kirchliche Aufgaben“ sind.¹² Die durch Art. 140 GG inkorporierten Artikel der Weimarer Reichsverfassung sind vollgültiges Verfassungsrecht und von gleicher Normqualität wie die sonstigen Verfassungsbestimmungen.¹³ Sie sind – mit Selbststand gegenüber der korporativen Religionsfreiheit des Art. 4 Abs. 1 und 2 GG – untrennbarer Bestandteil des Religions- und Staatskirchenrechts des Grundgesetzes, welches das für eine freiheitliche Demokratie wesentliche Grundrecht der Religionsfreiheit ohne Gesetzesvorbehalt in den Katalog der Grundrechte übernommen und es so gegenüber der Weimarer Reichsverfassung erheblich gestärkt hat.¹⁴ Beide Gewährleistungen bilden ein organisches Ganzes,¹⁵ wobei Art. 4 Abs. 1 und 2 GG den leitenden Bezugspunkt des deutschen staatskirchenrechtlichen Systems darstellt.¹⁶

Das kirchliche Selbstbestimmungsrecht umfasst alle Maßnahmen, die der Sicherstellung der religiösen Dimension des Wirkens im Sinne kirchlichen Selbstverständnisses und der Wahrung der unmittelbaren Beziehung der Tätigkeit zum kirchlichen Grundauftrag dienen. Die Formulierung des kirchlichen Proprium obliegt allein den Kirchen und ist als elementarer Bestandteil der korporativen Religionsfreiheit durch Art. 4 Abs. 1 und 2 GG verfassungsrechtlich geschützt.¹⁷

Träger des kirchlichen Selbstbestimmungsrechts sind nicht nur die Kirchen selbst entsprechend ihrer rechtlichen Verfasstheit, sondern alle ihr in bestimmter Weise zugeordneten Institutionen, Gesellschaften, Organisationen und Einrichtungen, wenn und soweit sie nach dem glaubensdefinierten Selbstverständnis der Kirchen ihrem Zweck oder ihrer Aufgabe entsprechend berufen sind, Auftrag und Sendung der Kirchen wahrzunehmen und zu erfüllen.¹⁸

Der Schutz des kirchlichen Selbstbestimmungsrechts bezieht sich dabei nicht nur auf die der Kirche zugeordnete Organisation im Sinne einer juristischen Person, sondern erstreckt sich auch auf die von dieser Organisation getragenen Einrichtungen, also auf die Funktionseinheit, durch die der kirchliche Auftrag seine Wirkung entfalten soll.¹⁹ Dies gilt unbeschadet der Rechtsform der einzelnen Einrichtung auch dann, wenn der kirchliche Träger sich privatrechtlicher Organisationsformen bedient.²⁰ Die durch das Grundgesetz gewährleistete Freiheit der Kirche vom Staat schließt ein, daß sie sich zur Erfüllung ihres Auftrags grundsätzlich auch der Organisationsformen des staatlichen Rechts bedienen kann, ohne daß dadurch die Zugehörigkeit der auf einer entsprechenden Rechtsgrundlage gegründeten Einrichtung zur Kirche aufgehoben wird.²¹

Soweit daher die Regula Benedicti anzuwenden ist, ist die Beherbergung Teil des durch Art. 140 GG iVm. Art. 137 Abs. 5 WRV geschützten Zwecks der Körperschaften.

Auch wenn eine Gegenleistung erbracht wird, kann dies keine andere Beurteilung rechtfertigen. Denn der Zweck der

Beherbergung hat immer bestanden. Außerdem haben die Gäste zwar nicht unbedingt eine Gegenleistung erbracht, aber meist entsprechend ihren Möglichkeiten eine Remuneration, etwa als Spende hinterlassen, um die Kosten zu decken. Wenn diese nun als moderate Gegenleistung vorab gefordert wird, kann es den Grundgedanken, dies als Einladung zu Gebet, Exerzitien, Wallfahrt, Glaubens- oder Seelsorgegesprächen und Beichte anzubieten, nicht beeinträchtigen, zumal auch immer denjenigen, die es sich ansonsten nicht leisten könnten, selbstverständlich Erleichterungen gewährt werden.

Die vorstehenden Ausführungen gelten auch für andere kirchliche Gemeinschaften, die als Vereine oder ggf. auch als Stiftung organisiert sind. Denn wie bereits ausgeführt, stellt die Beherbergung, verbunden mit der Einladung an Gebet, Exerzitien, Wallfahrt oder Glaubensgesprächen teilzunehmen sowie zu Beichte und Seelsorgegesprächen, einen wichtigen Teil des Verkündigungsauftrags der Kirche dar und der Gedanke ist – auch vor dem Hintergrund der Überlieferung durch die Benediktsregel – verbreitet. Da alle der Kirche in bestimmter Weise zugeordneten Organisationen etc., wenn und soweit sie nach dem glaubensdefinierten Selbstverständnis der Kirchen ihrem Zweck oder ihrer Aufgabe entsprechend berufen sind,²² diesen Schutz in Anspruch nehmen können, muß dies allgemein gelten.

Da die Beherbergung selbst unter die kirchlichen Zwecke fällt, ist auch die Erforderlichkeit des § 65 Nr. 2 AO gegeben.

11 BVerfG v. 22.10.2014, 2 BvR 661/12, http://www.bverfg.de/e/rs20141022_2bvro66112.html,

12 BVerfG v. 04.06. 1985, BVerfGE 70, 138 ff.

13 BVerfG v. 22.10.2014, 2 BvR 661/12 a.a.O., Rn. 83 ff.; BVerfGE 19, 206, 219; 19, 226, 236; 111, 10, 50.

14 BVerfG v. 22.10.2014, 2 BvR 661/12 a.a.O., Rn. 83 ff.; BVerfGE 102, 370, 387 m.w.N.

15 BVerfG v. 22.10.2014, 2 BvR 661/12 a.a.O., Rn. 83 ff.; BVerfGE 70, 138, 167; 125, 39, 80; *Listl* in *ders./Pirson* (Hrsg.), *Handbuch des Staatskirchenrechts*, Bd. 1, 2. Aufl. 1994, § 14, 439, 444 f.

16 BVerfG v. 22.10.2014, 2 BvR 661/12 a.a.O., Rn. 83 ff.; BVerfGE 102, 370, 393.

17 BVerfG v. 22.10.2014, 2 BvR 661/12 a.a.O.

18 BVerfG v. 22.10.2014, 2 BvR 661/12 a.a.O., Rn. 91; BVerfGE 46, 73, 85 ff.; 53, 366, 391; 57, 220, 242; 70, 138, 162.

19 BVerfG v. 22.10.2014, 2 BvR 661/12 a.a.O., Rn. 92, BVerfGE 53, 366, 398 f.

20 BVerfG v. 22.10.2014, 2 BvR 661/12 a.a.O., Rn. 92, BVerfGE 46, 73, 85 ff.; 53, 366, 391; 57, 220, 242; 70, 138, 162.

21 BVerfG v. 22.10.2014, 2 BvR 661/12 a.a.O., Rn. 92, BVerfGE 57, 220, 243.

22 BVerfG v. 22.10.2014, 2 BvR 661/12 a.a.O., Rn. 91; BVerfGE 46, 73, 85 ff.; 53, 366, 391; 57, 220, 242; 70, 138, 162.

2.3. Wettbewerb

2.3.1 Wettbewerb in größerem Umfang nach § 65 AO

Ein Wettbewerb in größerem Umfang gemäß § 65 Nr. 3 AO ist im Regelfall ebenfalls nicht gegeben. Dies setzt einen Betrieb voraus, der nicht begünstigten Betrieben mit gleichem Kundenkreis im gleichen Einzugsgebiet gleiche Leistungen anbietet.²³ Soweit die Verbindung mit dem Klosterleben oder einer Gemeinschaft vorliegt, ist Hauptzweck die Beherbergung im kirchlichen Sinne, untrennbar verbunden mit der Einladung zur Teilnahme am klösterlichen Leben, Gebet, Exerzitien, Wallfahrt oder Glaubensgesprächen sowie zu Beichte und Seelsorgegesprächen, um an dem gelebten Glauben in der jeweils angebotenen Form partizipieren zu können.

Dabei ist ausgeschlossen, daß ein solcher Zweckbetrieb in größerem Umfang zu nicht begünstigten Betrieben in Wettbewerb treten kann. Denn der kirchliche Rahmen wird im gewerblichen Bereich nicht angeboten, da dies letztlich nur der Kirche oder kirchlichen Vereinen möglich ist. Ein Dritter dürfte dies ohne Zustimmung der Kirche gar nicht als kirchlichen Beherbergungsraum anbieten.

Auch ist eine Beherbergung zur Verwirklichung dieses ureigenen kirchlichen Zwecks unvermeidbar. Denn selbst wenn man auf eine generell-abstrakt mögliche Wettbewerbssituation abstellte und das kirchliche Umfeld ausblendete, ist wiederum der konkrete lokale Aspekt in die Abwägung²⁴ zwischen der Wettbewerbslage und den durch den Betrieb verwirklichten kirchlichen Zwecken dahingehend zu berücksichtigen, daß erstere zurücktreten müssen. Hier liegt ein Dienstleistungsangebot vor, das privatwirtschaftliche Unternehmen nicht anbieten. Denn der Wettbewerbsgedanke tritt zurück, wenn die gemeinnützige Körperschaft ihre Dienstleistungen oder Waren einem Personenkreis anbietet, der das Waren- oder Dienstleistungsangebot der steuerpflichtigen Unternehmen überwiegend nicht in Anspruch nimmt.²⁵ Gleiches gilt, wenn die Leistungen notwendigen Mittel zur Erreichung eines ideellen Zwecks sind, den Wettbewerber ihrerseits nicht verfolgen.²⁶ Beides ist der Fall, denn diejenigen, die ein Kloster oder ein kirchliches Haus aufsuchen, möchten gerade dies und nicht in einem Hotel übernachten. Andererseits können Hotels keine geistliche Begegnungsstätte bieten.

Hinzu kommt, daß die Gemeinschaften nicht an einem reinen „Hotelpublikum“ interessiert sind, es nicht gerne in den engeren Bereich einbeziehen und deshalb oft eigene Hotels als Wirtschaftsbetriebe führen, um gerade diejenigen, die sich nicht auf das genuin kirchliche Angebot einlassen wollen, ein Übernachtungsangebot außerhalb anzubieten.

Auch die Beköstigung kann keine Wettbewerbssituation begründen, da sie lediglich den Kreis der Gäste umfaßt. Etwas anderes wäre nur dann anzunehmen, wenn das Essen wie in einem Restaurant allen potenziellen Interessenten²⁷ unabhängig von der Unterbringung angeboten würde.

2.3.2 Verbotene Beihilfe nach Art. 107 AEUV

Eine aktuelle Entscheidung des EuGH²⁸ wirft den Blick auf die Frage, ob unionsrechtlich eine unzulässige Beihilfe gemäß Art. 107 Abs. 1 AEUV vorliegen könnte.

Hierzu soll nachstehend auf die Rechtsprechung des EuGH, insbesondere die vorgenannte Entscheidung und die Anwendbarkeit auf gemeinnützigkeitsrechtliche Sachverhalte eingegangen werden.

Voraussetzung für eine Qualifizierung als „staatliche Beihilfe“ im Sinne von Art. 107 Abs. 1 AEUV ist, daß es sich um eine staatliche Maßnahme oder eine Maßnahme unter Inanspruchnahme staatlicher Mittel handelt, die geeignet sein muß, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten zu beeinträchtigen, dem Begünstigten durch sie ein selektiver Vorteil gewährt wird und die den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen.²⁹

Beihilfen müssen „den Handel zwischen Mitgliedstaaten beeinträchtigen“ und „den Wettbewerb verfälschen oder zu verfälschen drohen“.

Ersteres ist nach der Rechtsprechung gegeben, wenn eine von einem Mitgliedstaat gewährte Beihilfe die Stellung bestimmter Unternehmen gegenüber anderen, konkurrierenden Unternehmen im Handel zwischen den Mitgliedstaaten stärkt, wobei die begünstigten Unternehmen nicht selbst am Handel zwischen den Mitgliedstaaten teilzunehmen brauchen, da sich dadurch die Chancen der in anderen Mitgliedstaaten niedergelassenen Unternehmen, in den Markt dieses Mitgliedstaats einzudringen, verringern.³⁰ Allerdings fallen räumlich nur auf das Gebiet eines Mitgliedstaats beschränkte Beihilfen nicht unter Art. 107 AEUV, etwa nur an lokal tätige Unternehmen, wo nicht damit zu rechnen ist, daß Unternehmen aus anderen Mitgliedstaaten der Markteintritt verwehrt würde,³¹ d.h. soweit ausgeschlossen werden kann, daß das inländische Angebot stabilisiert wird und damit die Wettbewerbschancen

23 Seer in Tipke/Kruse AO/FGO, Stand 2016, § 65 Rn. 10 m.w.N.

24 Vgl. Seer in Tipke/Kruse AO/FGO, Stand 2016, § 65 Rn. 12 m.w.N.

25 Vgl. Seer in Tipke/Kruse AO/FGO, Stand 2016, § 65 Rn. 12 m.w.N.

26 FG Köln v. 18.06.2015 – 10 K 759/13, Rn. 55; BFH v. 17.02.2010 – I R 2/08 BFHE 228, 388, BStBl II 2010, 1006, DB 2010, 1104 unter Hinweis auf Urteil v. 26.04.1995 – I R 35/93, BFHE 177, 339, BStBl II 1995, 767.

27 Vgl. z.B. BFH/NV 13, 89, 91f., Rn. 16 ff.

28 EuGH v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496.

29 EuGH v. 21.12.2016, Rs. C 524/14 P, Kommission/Hansestadt Lübeck, EU:C:2016:971, Rn. 40, v. 21.12.2016, Rs. C 20/15 P und C 21/15 P, Kommission/World Duty Free Group u. a., EU:C:2016:981, Rn. 53.

30 EuGH v. 21.12.2016, Rs. C-7/15, Vervloet u. a., EU:C:2016:975, Rn. 104; v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 79.

31 EuGH v. 23.07.2003, Rs. C-280/00, Altmark Trans, Slg. 2003, I-7747 ECLI:EU:C:2003:415, Rn. 77; von Wallenberg/Schütte in Grabitz/Hilf/Nettesheim, Stand Juli 2016, Art. 107 AEUV, Rn. 76.

der Unternehmen anderer Mitgliedstaaten gemindert werden.³² Wettbewerbsverzerrungen sind anzunehmen, wenn Beihilfen, die ein Unternehmen von den Kosten befreien sollen, die es normalerweise im Rahmen seiner laufenden Geschäftsführung oder seiner üblichen Tätigkeiten zu tragen gehabt hätte, gegeben werden.³³ Insoweit stellt auch das Unionsrecht, mit § 65 AO vergleichbar, auf die Wettbewerbssituation ab.

Der Begriff des Unternehmens umfaßt im Kontext des Wettbewerbsrechts der Union jede eine wirtschaftliche Tätigkeit ausübende Einheit, unabhängig von ihrer Rechtsform und der Art ihrer Finanzierung, d.h. unabhängig von der Frage, ob eine privatrechtliche oder öffentlich-rechtliche Organisationsform vorliegt.³⁴

Als „wirtschaftlich“ ist jede Tätigkeit einzustufen, die darin besteht, Güter oder Dienstleistungen auf einem bestimmten Markt anzubieten,³⁵ wobei der Umstand, daß dies von einer Religionsgemeinschaft ausgeübt wird, der Anwendung des Unionsrechts einschließlich der Wettbewerbsregeln nicht entgegensteht.³⁶ Gewinnerzielung ist – wie im Rahmen des § 65 AO – nicht erforderlich, soweit eine Konkurrenzsituation mit anderen Wirtschaftsteilnehmern, die einen Erwerbzweck verfolgen, vorliegt.³⁷ Als „wirtschaftliche Tätigkeiten“ können Dienstleistungen qualifiziert werden, die in der Regel gegen Entgelt erbracht werden, d.h. mit wirtschaftlicher Gegenleistung für die Leistung.³⁸ Dabei ist entscheidend, daß der Anbieter das Ziel verfolgt, eine Leistung gegen Entgelt anzubieten,³⁹ nicht jedoch, daß die Dienstleistung von denjenigen bezahlt wird, denen sie zugutekommt.⁴⁰ Dies gilt jedoch nicht für öffentlich finanzierte, staatliche Aufgaben, etwa auf sozialem, kulturellem und bildungspolitischem Gebiet, wie z.B. Unterricht.⁴¹

Steuererleichterungen sind zwar keine unmittelbaren Beihilfen, allerdings sind Maßnahmen gleich welcher Art, die mittelbar oder unmittelbar Unternehmen begünstigen oder die als ein wirtschaftlicher Vorteil anzusehen sind, den das begünstigte Unternehmen unter normalen Marktbedingungen nicht erhalten hätte, als staatliche Beihilfen zu werten.⁴² Dies gilt insbesondere für Maßnahmen, die in verschiedener Form die Belastungen vermindern, die ein Unternehmen normalerweise zu tragen hat, und die somit zwar keine Subventionen im strengen Sinne des Wortes darstellen, diesen aber nach Art und Wirkung gleichstehen.⁴³ Steuervergünstigungen zugunsten gemeinnütziger Organisationen stellen auch keine unterschiedslos auf alle Wirtschaftsteilnehmer anwendbare allgemeine Maßnahme dar, sondern beinhalten eine a priori selektive Maßnahme.⁴⁴

Die Steuerbefreiungen stellen auch unmittelbar oder mittelbar aus staatlichen Mitteln gewährte Vergünstigungen dar, die dem Staat zuzurechnen sind,⁴⁵ da sie sich vorliegend unmittelbar aus den steuerlichen Vorschriften ergeben, und wären daher insoweit als Beihilfen einzustufen.⁴⁶

Allerdings ist gemäß Art. 2 VO 1998/2006/EG⁴⁷ in Berücksichtigung des achten Erwägungsgrundes davon auszu-

gehen, daß Beihilfen, die einen Gesamtbetrag von 200 000 Euro innerhalb von drei Jahren nicht übersteigen, den Handel zwischen den Mitgliedstaaten nicht beeinträchtigen und den Wettbewerb nicht verfälschen oder zu verfälschen drohen, sodaß solche Maßnahmen vom Begriff der staatlichen Beihilfen ausgenommen sind.⁴⁸

- 32 EuGH v. 21.03.1991, Rs. C-303/88, Italien/Kommission, Slg. 1991, I-1433, ECLI:EU:C:1991:136, Rn. 27
- 33 EuGH v. 26.10.2017; Rs. C 211/15 P, Orange/Kommission, EU:C:2016:798, Rn. 66; v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 80.
- 34 EuGH v. 10.01.2016, Rs. C 222/04, Cassa di Risparmio di Firenze u. a., EU:C:2006:8, Rn. 107; v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 41 f.
- 35 EuGH v. 10.01.2006, Rs. C 222/04, Cassa di Risparmio di Firenze, EU:C:2006:8, Rn. 108; v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 45.
- 36 EuGH v. 05.10.1988, Rs. 196/87, Steyermann, EU:C:1988:475, Rn. 9 und 14; v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 44.
- 37 EuGH v. 01.07.2017, Rs. C 49/07, MOTOE, EU:C:2008:376, Rn. 27 ; v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 46.
- 38 Vgl. EuGH v. 11.09.2007, Rs. C 76/05, Schwarz und Gootjes-Schwarz, EU:C:2007:492, Rn. 37 und 38 m.w.N.; v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 47.
- 39 EuGH v. 11.09.2007, Rs. C 76/05, Schwarz und Gootjes-Schwarz, EU:C:2007:492, Rn. 40; v. 11.09.2007, Rs. C 318/05, Kommission/Deutschland, EU:C:2007:495, Rn. 69; v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 48.
- 40 EuGH v. 11.09.2007, Rs. C 76/05, Schwarz und Gootjes-Schwarz, EU:C:2007:492, Rn. 41; v. 11.09.2007, Rs. C 318/05, Kommission/Deutschland, EU:C:2007:495, Rn. 70; v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 49.
- 41 EuGH v. 11.09.2007, Rs. C 76/05, Schwarz und Gootjes-Schwarz, EU:C:2007:492, Rn. 39; v. 11.09.2007, Rs. C 318/05, Kommission/Deutschland, EU:C:2007:495, Rn. 68; v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 50.
- 42 EuGH v. 09.10.2014, Rs. C 522/13, Ministerio de Defensa und Navantia, EU:C:2014:2262, Rn. 21; v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 65.
- 43 EuGH v. 19.03.2013, Rs. C 399/10 P und C 401/10 P, Bouygues und Bouygues Télécom/Kommission u. a. und Kommission/Frankreich u. a., EU:C:2013:175, Rn. 101; v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 66.
- 44 Vgl. EuGH v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496 Rn. .
- 45 EuGH v. 19.12.2013, Rs. C 262/12, Association Vent De Colère! u. a., EU:C:2013:851, Rn. 16 ; v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 74.
- 46 Vgl. EuGH v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 75.
- 47 Verordnung (EG) Nr. 1998/2006 der Kommission vom 15.12.2006 über die Anwendung der Artikel 107 und 108 AEUV auf „De-minimis“-Beihilfen, ABl. 2006, L 379, 5.
- 48 EuGH v. 08.05.2013, Rs. C 197/11 und C 203/11, Libert u. a., EU:C:2013:288, Rn. 81; ; v. 27.07.2017, Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 82.

2.3.3. Auslegung des § 65 AO unter Berücksichtigung des unionsrechtlichen Beihilfebegriffs

Die Regelung des Art. 107 AEUV als Primärrecht zeitigt unmittelbare Wirkung, wobei das nationale Recht bereits aufgrund der Unionstreue des Art. 4 Abs. 3 EU im Lichte des Unionsrecht auszulegen ist⁴⁹ und zwar so weit wie möglich derart, daß es in einer zur Verwirklichung des Unionsrecht beitragenden Art und Weise angewandt werden kann.⁵⁰

Hierzu ist auf den Einzelfall im Rahmen der Auslegung des § 65 AO abzustellen, da eine konkrete Beihilfe erst entstehen kann, wenn die Voraussetzungen eines Zweckbetriebs in concreto bejaht werden.

Vergleicht man die Rechtsprechung zu Art. 107 AEUV und die Auslegung des § 65 AO, dürfte man im Ergebnis grundsätzlich zu dem Schluss kommen, daß weitgehende Parallelität gegeben ist. Ebenso wie beim Merkmal der Beeinträchtigung des Handels zwischen den Mitgliedstaaten ist bei § 65 AO von der Beeinträchtigung der Marktzutrittschranken und damit potenziellen Märkten auszugehen.⁵¹ Soweit die konkreten lokalen Märkte analysiert werden, ist davon auszugehen, daß im Regelfall die Grenzen der „De-minimis-Beihilfen“ nicht erreicht werden. Außerdem ist es bei lokal begrenzten Märkten ein auch potenziell grenzüberschreitender Wettbewerb nicht anzunehmen, d.h. eine räumlich auf das Gebiet des Mitgliedstaats beschränkte Wirkung anzunehmen ist, soweit ausgeschlossen werden kann, daß das inländische Angebot stabilisiert wird und damit die Wettbewerbschancen der Unternehmen anderer Mitgliedstaaten gemindert werden.⁵²

Problematisch kann es aufgrund der unterschiedlichen Wertung der Normen dann werden, wenn einerseits im Rahmen des Art. 107 AEUV nur öffentlich finanzierte, staatliche Aufgaben zulässig sind, etwa auf sozialem, kulturellem und bildungspolitischem Gebiet erlaubt, andererseits im Rahmen des § 65 AO die Abwägung zwischen dem Allgemeininteresse an einem nicht durch steuerliche Begünstigung beeinträchtigten Wettbewerb und dem Allgemeininteresse an der Förderung des gemeinnützigen Zwecks ausschlaggebend ist, wobei im Zweifel für die Förderung des steuerbegünstigten Zwecks unvermeidbare Wettbewerbsbeeinträchtigungen nach der Wertung des Gesetzes in Kauf zu nehmen sind.⁵³ Hier könnte im Rahmen einer differenzierten Betrachtungsweise unionsrechtlich die Rechtfertigung für Aufgaben des Allgemeininteresses angeführt werden, was jedoch nicht unbedingt für jeden steuerbegünstigten Zweck anzunehmen ist.

Wenn man dies für kirchliche Zwecke annähme, dürfte für Beherbergungen im Klosterbereich oder in einem kirchlichen Gästehaus trotzdem kaum eine Wettbewerbssituation anzunehmen sein. Denn es fehlt bereits an einem Markt kirchlicher Wettbewerber, da nicht-kirchliche Unternehmen das kirchliche Umfeld schlicht nicht anbieten können. Darüber hinaus hat ein Kloster oder Gästehaus wirtschaftliche Auswirkung lediglich im lokalen Bereich, wodurch der grenzüberschreitende Wettbewerb nicht be-

rührt ist. Zuletzt wird der Umfang der Begünstigung wohl kaum die Grenzen der „De-minimis-Beihilfen“ überschreiten.

3. Rechnungslegung

Die Frage der Rechnungslegung gemeinnütziger Körperschaften ist gesetzlich nur unvollständig geregelt. Die Rechnungslegung rückt allerdings unionsrechtlich ins Visier, wenn der EuGH ausführt, es sei „nicht ausgeschlossen, daß eine Einrichtung mehrere Tätigkeiten sowohl wirtschaftlicher als auch nicht wirtschaftlicher Art ausüben kann, sofern sie über eine getrennte Buchführung für die verschiedenen erhaltenen Finanzmittel verfügt, so daß jede Gefahr einer Quersubventionierung ihrer wirtschaftlichen Tätigkeiten mit den öffentlichen Geldern, die sie für ihre nicht wirtschaftlichen Tätigkeiten erhält, ausgeschlossen ist“.⁵⁴

Im Bürgerlichen Gesetzbuch (BGB) verweist § 27 Abs. 3 BGB für rechtsfähige Vereine auf § 666 BGB, auf den wiederum § 259 BGB Anwendung findet. Für Stiftungen gilt gemäß § 86 die Anwendung dieser Vorschriften durch Verweis auf § 27 Abs. 3 BGB. Der Beauftragte ist gemäß § 666 BGB verpflichtet, „dem Auftraggeber die erforderlichen Nachrichten zu geben, auf Verlangen über den Stand des Geschäfts Auskunft zu erteilen und nach der Ausführung des Auftrags Rechenschaft abzulegen“. Weitere Vorgaben zum Inhalt des Rechenschaftsberichts ergeben sich aus § 259 BGB, der eine geordnete Zusammenstellung der Einnahmen oder Ausgaben vorsieht.⁵⁵ Darüber hinaus sehen die Stiftungsgesetze die Verpflichtung zur Abgabe eines Rechenschaftsberichts, bestehend aus Jahresrechnung mit Vermögensübersicht

49 EuGH v. 10.04.1984, Rs. 14/83, von Colson, Slg. 1984, 1891, ECLI:EU:C:1984:153; v. 13.11.1990, Rs. C-106/89, Marleasing, Slg. 1990, I-04135, ECLI:EU:C:1990:395.

50 EuGH v. 18.07.2007, Rs. C-119/05, Lucchini, Slg. 2007, I-06199, ECLI:EU:C:2007:434.

51 Vgl. Seer in Tipke/Kruse AO/FGO, Stand 2016, § 65 Rn. 11 m.w.N.

52 S.o. Fn. 30.

53 Vgl. Seer in Tipke/Kruse AO/FGO, Stand 2016, § 65 Rn. 11 m.w.N.

54 EuGH Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 51.

55 Vgl. MüKo/Krüger (Münchener Kommentar zum BGB, Bd. 2, 2007) § 259 Rn. 21, 23 m.w.N., BGH NJW 1985, 2699. Insoweit unzutreffend IDW RS HFA 5 „In wörtlicher Auslegung des § 666 BGB kann die Rechenschaft mündlich abgelegt werden“, der nur auf den Wortlaut des § 666 BGB rekurriert, ohne den Inhalt des § 259 BGB in Betracht zu ziehen.

sowie einem Tätigkeitsbericht⁵⁶ vor, einige auch zur ordnungsmäßigen Buchführung.⁵⁷

Allerdings bestehen weder für Stiftungen noch gemeinnützige Körperschaften nähere Regelungen.

Keines der Landesstiftungsgesetze verfügt über inhaltliche Bestimmungen. Zumeist wird der Begriff „Jahresrechnung“ und „Jahresabrechnung“ verwendet, vereinzelt „Rechnungsabschluss“,⁵⁸ „Jahresbericht“.⁵⁹

Soweit Stiftungen (Unternehmensträgerstiftungen) oder Vereine selbst als Kaufmann gemäß § 1 HGB ein Handelsgewerbe betreiben, sind diese gemäß §§ 238 ff. HGB rechnungslegungspflichtig, auch soweit es sich um steuerbegünstigte Körperschaften handelt, die steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder Zweckbetrieb unterhalten.⁶⁰

Wenn es sich stattdessen um Stiftungen (Unternehmensbeteiligungsstiftungen) oder Vereine handelt, die lediglich Beteiligungen halten und keinen Gewerbebetrieb unterhalten, können diese nach § 1 Abs. 2 HGB nicht Kaufmann sein. Denn unabhängig von der Frage, ob ein in kaufmännischer Weise eingerichteter Geschäftsbetrieb vorliegt,⁶¹ muß es sich um einen Gewerbebetrieb handeln. Beim reinen Halten von Beteiligungen liegt ebenso wie bei einer Wohnungsverwaltung klassische Vermögensverwaltung vor. Denn ansonsten müßte eine mit Gewinnerzielungsabsicht verbundene wirtschaftliche Tätigkeit am Markt vorliegen.⁶² Eine solche anbietende entgeltliche Tätigkeit (am Markt)⁶³ ist jedoch bei einer reinen Beteiligungsverwaltung nicht gegeben, selbst wenn diese über einen in kaufmännischer Weise eingerichteten Geschäftsbetrieb verfügen sollte.

Ebenso ist in diesem Fall das Publizitätsgesetz nicht anwendbar, da nach § 3 Abs. 1 Nr. 3 PublG der Zweck eines Vereins auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet sein und eine Stiftung nach § 3 Abs. 1 Nr. 4 PublG ein Gewerbe betreiben muß.

Im Folgenden sollen jedoch lediglich Stiftungen und Vereine behandelt werden, die keiner Bilanzierungspflicht unterliegen. Insoweit wurden durch das Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW) im Rahmen der Stellungnahme zur Rechnungslegung von Stiftungen entsprechende Vorschläge gemacht.⁶⁴

Ausgehend von der reinen Einnahmen-Ausgabenrechnung als Stromgrößenrechnung, die lediglich auf den Zahlungsströmen beruht und dem reinen Zu- und Abflußprinzip folgen, werden außer dieser Methode weitere Möglichkeiten bis hin zur weitgehenden Annäherung an die Bilanzierung vorgeschlagen.

Die Rechnungslegung von Vereinen und Stiftungen dient der Dokumentation, Rechenschaftslegung und Information, insoweit auch dem Gläubigerschutz. Zur Dokumentation sind alle Geschäftsvorfälle vollständig, zweckmäßig und übersichtlich festzuhalten.⁶⁵ Da sowohl der Verein als auch die Stiftung gegenüber ihren Gläubigern nur mit dem Vermögen haften, erfolgt die Rechnungslegung nicht nur

als Rechenschaftslegung, sondern dient auch im Interesse der Gläubiger um den Nachweis der Schuldendeckungsfähigkeit führen zu können. Hierzu ist es notwendig, daß der jeweilige Vorstand durch die Rechnungslegung Anzeichen einer etwaigen Überschuldung und Zahlungsunfähigkeit erkennen kann.⁶⁶ Eine weitere wesentliche Funktion der Rechnungslegung ist ferner der Nachweis sowohl der satzungsgemäßen Mittelverwendung als auch der Kapitalerhaltung.⁶⁷

Bei gemeinnützigen Körperschaften ist aufgrund der Mittelverwendungsnachweise auch auf die Anforderungen nach § 63 Abs. 3 AO einzugehen sowie auf den buchwertmäßigen Nachweis der Mittelverwendung. Dabei muß die Einnahmen-Überschußrechnung die Sphären des ideellen Tätigkeitsbereichs, der Vermögensverwaltung, der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe und der Zweckbetriebe trennen.⁶⁸ Dies entspricht auch den Anforderungen, die die Rechtsprechung des EuGH aufstellt.⁶⁹ Die Regelung des § 63 Abs. 3 AO bedingt eine Mittelverwendungsrechnung,⁷⁰ da ansonsten der Nachweis der Mittelverwendung durch andere Unterlagen geführt werden müßte.⁷¹ Ausgangspunkt des IDW ist bei nicht bilanzierungspflichtigen Körperschaften eine Einnahmen-Überschußrechnung in Form der Kapitalflußrechnung.⁷²

Aufgrund der beschränkten Aussagekraft von Einnahmen-/Ausgaben-Rechnungen mit Vermögensübersicht und wegen der zusätzlichen Sicherheit einer nach der Doppik

56 Vgl. § 9 Abs. 2 Nr. 3 StiftG BW, Art. 16 Abs. 1 BayStG, § 8 Abs. 1 Nr. 2 StiftG Bln, § 6 Abs. 2 StiftG Bbg, § 12 Abs. 2 Nr. 2 StiftG Bremen, § 4 Abs. 4 Hamb. StiftG, § 7 Nr. 2 StiftG Hess, § 4 Abs. 2 Nr. 2 StiftG M-V, § 11 Abs. 3 NStiftG, § 7 Abs. 1 StiftG NRW, § 7 Abs. 4 StiftG RP, § 11 Abs. 2 Nr. 2 StiftG Saar, § 6 Abs. 2 SächsStiftG, § 7 Abs. 5 StiftG LSA, § 10 Abs. 1 StiftG SH, § 8 Abs. 4 ThürStiftG.

57 Vgl. § 7 Abs. 3 StiftG BW, Art. 16 Abs. 1 BayStG, § 4 Abs. 4 Hamb. StiftG, § 4 Abs. 1 StiftG M-V, § 5 Abs. 1 StiftG Saar, § 4 Abs. 2 SächsStiftG.

58 Sachsen § 6 Abs. 2 SächsStiftG.

59 Thüringen, § 8 Abs. 4 ThürStiftG.

60 Vgl. auch IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung: Rechnungslegung von Stiftungen Stand 06.12.2013, IDW RS HFA 5, Rn. 19.

61 So jedoch IDW RS HFA 5, Rn. 18, wo die Frage des Marktauftritts nicht problematisiert wird.

62 Hopt in Baumbach/Hopt, HGB; 37. A. 2016 Rn. 12, 15.

63 Hopt a.a.O. Rn. 16.

64 IDW RS HFA 5.

65 IDW RS HFA 5 Rn. 27.

66 IDW RS HFA 5 Rn. 28.

67 IDW RS HFA 5 Rn. 29.

68 Seer in Tipke-Kruse, § 63 AO Rn. 9; vgl. auch IDW RS HFA 5 Rn. 78.

69 EuGH Rs. 74/16, Congregación de Escuelas Pías Provincia Betania, ECLI:EU:C:2017:496, Rn. 51.

70 Seer in Tipke-Kruse, § 63 AO Rn. 10.

71 Seer in Tipke-Kruse, § 63 AO Rn. 10.

72 IDW RS HFA 5 Rn. 32, 78.

geführten kaufmännischen Buchführung und Bilanzierung sowie im Interesse einer Vergleichbarkeit zutreffend abgegrenzter Ergebnisse sei es nach Ansicht des IDW sachgerecht, daß, soweit in einem wesentlichen Umfang abnutzbares Anlagevermögen, Forderungen, Verbindlichkeiten, Rückstellungen und Abgrenzungsposten zu verzeichnen seien oder wenn die Tätigkeit nicht durch einen gleichmäßigen Geschäftsverlauf geprägt ist (z.B. durch Investitionen in unregelmäßigen Zeitabständen), auf freiwilliger Grundlage die Rechnungslegung nach den Grundsätzen einer kaufmännischen Buchführung und Bilanzierung ausgestaltet werde.⁷³ Soweit nicht nach gesetzlich vorgeschriebenen Normen Rechnung gelegt werde, seien eine Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung und eine Vermögensübersicht aufzustellen. Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung und Vermögensübersicht sollten zusammen in Abgrenzung zum Jahresabschluß nach handelsrechtlichen Grundsätzen als Jahresrechnung bezeichnet werden.⁷⁴ Einnahmen und Ausgaben aus laufender Tätigkeit sollten weiter untergliedert werden,⁷⁵ die Ausgaben als Projektausgaben und weitere Positionen⁷⁶ oder kostenartenbezogen.⁷⁷

Eine Vermögensübersicht i.S. dieser IDW Stellungnahme zur Rechnungslegung müsse alle Vermögensgegenstände und Schulden enthalten. Der Ansatz der Vermögensgegenstände und Schulden sei grundsätzlich in entsprechender Anwendung der einschlägigen Vorschriften des HGB vorzunehmen.⁷⁸

Dem IDW ist insoweit zuzustimmen, als zur Vermeidung von Manipulationsmöglichkeiten eine Annäherung an die Bilanzierungsvorschriften zu empfehlen ist, wobei nicht alle möglichen Risiken streng handelsrechtlich zu erfassen sein werden. Nicht jedes Risiko erfordert eine Rückstellung, insoweit kann das Vorsichtsprinzip weniger streng gehandhabt werden. Allerdings kann grundsätzlich nicht zugestimmt werden, daß jedes handelsrechtlich theoretisch aktivierbare Wirtschaftsgut auch zu aktivieren ist. Denn oft sind handelsrechtlich aktivierbare Wirtschaftsgüter Projektausgaben einer gemeinnützigen Körperschaft. Hier mag das Beispiel eines Gebäudes zur Durchführung gemeinnütziger Zwecke als Beispiel herangezogen werden. Soweit dieses nicht der Erzielung zukünftiger Einnahmen dient, sondern lediglich Unterhaltskosten für die gemeinnützigen Zwecke verursacht, sollte eine Aktivierung ausscheiden. Dies folgt daraus, daß die Verteilung der Kosten für Nutzung eines Wirtschaftsguts auf seine betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer eine Nutzung zur Einnahmenerzielung voraussetzt. Die schematische Anwendung der handelsrechtlichen Normen ist hier abzulehnen und die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sollten in der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung erfaßt werden.⁷⁹ Als weiteres Argument hierfür dient auch die Überlegung, daß dann, wenn keine ausreichenden Einnahmen – z.B. bei einem Gebäude – erzielbar sind, eine Teilwertabschreibung erfolgen muß, die Abschreibung also klar mit generierbaren Einnahmen korreliert.

Ein weiteres spezifisches Ausweisproblem besteht im Rahmen der Rücklagen.

Das IDW geht davon aus, daß es sich bei den Ergebnisrücklagen um Eigenkapitalbestandteile handle, die i.d.R. in Analogie zu den satzungsmäßigen Gewinnrücklagen nach § 272 Abs. 3 HGB aus dem Ergebnis gebildet werden sollten.⁸⁰

Die Ergebnisrücklagen könnten weiter aufgegliedert werden, z.B. nach Projekten oder anderen Zweckbindungen. Erfolge eine weitere Aufgliederung, sei auch die weitere Verwendung entsprechend der Rücklagenbildung darzustellen. Sofern aus den handelsrechtlichen Überschüssen Mittel für größere Investitionen angespart würden, könnten auch solche Ansparrücklagen unter zweckgebundenen Ergebnisrücklagen erfaßt werden. Bei Erwerb und Aktivierung der betreffenden Vermögensgegenstände empfehle es sich, den entsprechenden Betrag innerhalb der Ergebnisrücklagen als längerfristig gebundene Rücklage auszuweisen. Korrespondierend zu den Abschreibungen könne in Folgejahren eine Entnahme erfolgen. Soweit zur realen Kapitalerhaltung aus den Ergebnissen eine entsprechende (Kapitalerhaltungs-) Rücklage gebildet werde, sei diese offen in den Ergebnisrücklagen auszuweisen.⁸¹ Um die Entwicklung der ergebnisabhängigen Bestandteile des Eigenkapitals nachvollziehbar zu gestalten, solle die Gewinn- und Verlustrechnung um eine Darstellung der Ergebnisverwendung ergänzt werden.⁸²

Das IDW geht – entgegen der hier vertretenen Ansicht – von der Aktivierbarkeit aus und bildet entsprechend spiegelbildlich zu den aktivierten Projekten Rücklagen. Außerdem liegt die Annahme zugrunde, daß in nennenswertem Umfang Ergebnisse ausgewiesen werden können, aus denen Rücklagen gebildet werden können. Dies trägt jedoch dem Umstand nicht Rechnung, daß gemeinnützige Körperschaften gerade keinen Gewinn erzielen sollten. Im vorliegenden Kontext ist bei gemeinnützigen Körperschaften daher der Einfluß der entsprechenden gesetzlichen Regelungen zu berücksichtigen, hier insbesondere § 62 AO. Vor dem Hintergrund des Gebots zeitnaher Mittelverwendung gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO⁸³ ist auf den Zweck der

73 IDW RS HFA 5 Rn. 33.

74 IDW RS HFA 5 Rn. 75.

75 IDW RS HFA 5 Rn. 83.

76 IDW RS HFA 5 Rn. 84.

77 IDW RS HFA 5 Rn. 85.

78 IDW RS HFA 5 Rn. 87.

79 Vgl. hierzu *Beul*; steueranwaltsmagazin 2013, 221, 222 am Beispiel kirchlicher Körperschaften.

80 IDW RS HFA 5 Rn. 64.

81 IDW RS HFA 5 Rn. 65.

82 IDW RS HFA 5 Rn. 68.

83 Vgl. *Seer* in *Tipke-Kruse*, § 55 AO Rn. 25.

Rechnungslegung abzustellen. Bei der Zuführung zu Rücklagen für Projekte oder andere Zweckbindungen – dazu zählen auch Ansparrücklagen für größere Investitionen – handelt es sich um eine fingierte Mittelverwendung, die daher als Aufwand erfaßt werden sollte. Dies gilt im Übrigen für alle Rücklagen gemäß § 62 AO, der eine Abweichung vom Grundsatz des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO darstellt.⁸⁴ Entsprechend sind, bei der tatsächlichen Verwendung der Mittel, die entstandenen Kosten im Aufwand und nicht in der Vermögensrechnung – als Minderung der Rücklage – zu erfassen und korrespondierend die Entnahme aus der Rücklage als Einnahme.

Nach den vorstehenden Ausführungen – insbesondere nach den Ausführungen des EuGH und wegen der Regelung des § 63 AO – erscheint es vorzugswürdiger, die Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung dergestalt zu gliedern, daß die einzelnen Sphären des ideellen Tätigkeitsbereichs, der Vermögensverwaltung, der Zweckbetriebe und der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe getrennt erfaßt werden, wobei der Bereich der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe im Regelfall nach §§ 238 ff. HGB eine eigene Gewinn- und Verlustrechnung aufstellen wird, die als Summe in die Jahresrechnung einfließt.

Folgendes Gliederungsschema, das individuell an die Gegebenheiten der einzelnen Körperschaft angepaßt werden kann, wird daher als Grundlage vorgeschlagen:

A) Erträge

- I) Erträge ideeller Tätigkeitsbereich
 - 1) Freie Spenden
 - 2) Zweckspenden
 - 3) Entnahme Rücklagen
 - 4) Sonstige
- II) Erträge Vermögensverwaltung
 - 1) Mieterträge
 - 2) Erträge Kapitalvermögen
- III) Erträge Zweckbetrieb
 - 1) Umsatzerlöse
 - 2) Sonstige

B) Aufwendungen

- I) Aufwendungen ideeller Tätigkeitsbereich
 - 1) Satzungsmäßige Aufwendungen
 - 2) Einstellung in Rücklagen
 - (1) Einstellung Projektrücklagen (§ 62 I Nr. 1 AO)⁸⁵
 - (2) Einstellung Betriebsmittelrücklage (§ 62 I Nr. 1 AO)⁸⁶
 - (3) Einstellung Wiederbeschaffungsrücklage (§ 62 I Nr. 2 AO)⁸⁷
 - (4) Einstellung freie Rücklagen (§ 62 I Nr. 3, 2. lt. AO)
 - 3) Verwaltungskosten
 - 4) Sonstige
- II) Aufwendungen Vermögensverwaltung
 - 1) Verwaltungskosten
 - 2) Einstellung Rücklagen
 - (1) Einstellung freie Rücklagen (§ 62 I Nr. 3, 1. Alt. AO)
 - (2) Einstellung Reparatur- und Instandhaltungsrücklage⁸⁸
 - (3) Einstellung Beteiligungsrücklage (§ 62 I Nr. 4 AO)
 - 3) Sonstige
- III) Aufwendungen Zweckbetrieb
 - 1) Materialaufwendungen, Aufwendungen für Leistungen
 - 2) Vertriebsaufwendungen
 - 3) Verwaltungskosten
 - 4) Sonstige
- C) Gewinn/Verlust wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
- D) Einnahmen-Überschuß/Ausgaben-Überhang

⁸⁴ Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 3. Aufl., 2015, Rn. 5.104 ff.; Seer in Tipke-Kruse, § 62 AO Rn. 2.

⁸⁵ Vgl. Seer in Tipke-Kruse, § 62 AO Rn. 3, 5.

⁸⁶ Vgl. Seer in Tipke-Kruse, § 62 AO Rn. 4.

⁸⁷ Vgl. Seer in Tipke-Kruse, § 62 AO Rn. 6.

⁸⁸ Vgl. Seer in Tipke-Kruse, § 62 AO Rn. 12.