

FINANZGERICHT BERLIN-BRANDENBURG



IM NAMEN DES VOLKES

URTEIL

8 K 11191/16

In dem Rechtsstreit

der A... e.V.,

Kläger,

bevollmächtigt:

gegen

das Finanzamt,

Beklagter,

wegen gesonderter Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen
nach §§ 51, 59, 60 und 61 AO

hat das Finanzgericht Berlin-Brandenburg - 8. Senat - aufgrund mündlicher Verhandlung
vom 1. November 2018 durch

den Vorsitzenden Richter am Finanzgericht	...,
den Richter am Finanzgericht	... und
die Richterin am Finanzgericht	...
sowie die ehrenamtlichen Richter	Frau ... und Herr ...

für Recht erkannt:

Die Klage wird abgewiesen.

Dem Kläger werden die Kosten des Verfahrens auferlegt.

Die Revision zum Bundesfinanzhof wird zugelassen.

Tatbestand:

Der Kläger ist ein seit dem 26. März 1991 im Vereinsregister eingetragener Verein, dessen Vereinszweck nach der Satzung in der Fassung vom 22. November 1996

- die Förderung der Kinder – und Jugendpflege,
- die Förderung der Erziehung, Volks- und Berufsbildung,
- die Förderung der internationalen Gesinnung, der Toleranz auf allen Gebieten der Kultur und des Völkerverständigungsgedankens,
- die Förderung der Fürsorge für Strafgefangene und ehemalige Strafgefangene und ihrer Angehörigen

war.

Der Beklagte erließ gegenüber dem Kläger am 18. November 2014 einen Feststellungsbescheid nach § 60 a Abs. 1 Abgabenordnung - AO -, mit der er bescheinigte, dass die Satzung in der Fassung vom 26. November 1996 die satzungsmäßigen Voraussetzungen nach §§ 51, 59, 60 und 61 AO erfüllt. Der Bescheid enthielt in den Erläuterungen für künftige Satzungsänderungen den Hinweis, dass mit dem Jahressteuergesetz 2009 Satzungen gemeinnütziger Körperschaften die in der Anlage 1 zu § 60 AO (Mustersatzung) bezeichneten Festlegungen enthalten müssen. Sofern beabsichtigt sei die Satzung künftig zu ändern, biete das Finanzamt an, den Entwurf der neuen Satzung auf Einhaltung der formellen satzungsmäßigen Voraussetzungen vor Beschlussfassung zu prüfen.

Am 16. Februar 2015 ging beim Beklagten eine am 2. September 2014 beschlossene und dem Beklagten bis dahin unbekannt geänderte Satzung ein.

Nach § 2 Abs. 1 dieser geänderten Satzung ist Zweck des Vereins:

- die Begleitung, Beratung und Bildung für Mädchen & Jungen, Frauen & Männer, Mütter & Väter, Seniorinnen & Senioren im Kontext des Familienentwicklungsprozesses,
- Aufgaben im Rahmen der Kinder und Jugendhilfe auf der gesetzlichen Grundlage des SGB 7/KJHG, ...
- Begleitung der Bildungsverläufe von Kindern und Jugendlichen in ihren Familien und ihrem Lebensumfeld sowie die Gestaltung von Bildungsübergängen,
- Förderung der beruflichen Bildung bzw. Ausbildung von jungen Erwachsenen,

- die Förderung interkultureller Begegnung insbesondere im Kontext der deutsch-polnischen Zusammenarbeit,
- Förderung des Miteinanders von Menschen unterschiedlicher Lebensalter und Stärkung der Verantwortung der Generationen füreinander,
- Begleitung wertebildender Prozesse sowie wertsensibilisierende Erziehung von Kindern in ihren Familien,
- die Förderung zivilgesellschaftlichen und demokratischen Engagements,
- Unterstützung hilfsbedürftiger Personen bzw. Familien in besonderen Lebenssituationen,
- die sozialpädagogische und wirtschaftliche Betreuung Jugendlicher,
- die Unterstützung pflegebedürftiger Menschen sowie pflegender Angehöriger,
- die Betreuung von Personen, die in infolge ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustandes auf Hilfe anderer Personen angewiesen sind.

Der Beklagte teilte daraufhin der Prozessbevollmächtigten des Klägers unter Darlegung der mit dem Jahressteuergesetz 2009 vorgenommenen Änderungen umgehend mit, dass die aktuelle Satzung überarbeitungsbedürftig sei, da die formellen satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Gewährung der Steuervergünstigungen im Sinne der §§ 59 ff. AO nicht erfüllt seien. In der Satzung seien die gemeinnützigen Zwecke aufzuführen. Die Vorschrift des § 52 AO enthalte eine abschließende Aufzählung der gemeinnützigen Zwecke. Er bitte, die Zwecke entsprechend den begrifflichen Vorgaben in § 52 AO zu formulieren. Aus der Satzung müsse sich die Art und Weise der Zweckverwirklichung ergeben. Er wies für die Überarbeitung der Satzung darauf hin, dass die Formulierungen der Mustersatzung verbindlich und deshalb wörtlich zu übernehmen seien. Für die Anpassung der Satzung räumte er einen Zeitraum von acht Monaten ein und bat darum, den Satzungsentwurf vorab mit dem Finanzamt abzustimmen.

Der Kläger machte von diesem Angebot keinen Gebrauch. Die auf der Mitgliederversammlung vom 17. August 2015 erneut geänderte Satzung reichte er am 23. Dezember 2015 beim Beklagten ein. Dieser teilte ihm daraufhin am 11. Januar 2016 mit, dass die übersandte geänderte Satzung ebenfalls nicht den steuerlichen Anforderungen entspreche. Gleichzeitig erließ der Beklagte mit Wirkung zum 2. September 2014 einen Bescheid, mit dem er den Feststellungsbescheid nach § 60 a Abs. 1 AO betreffend Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach §§ 51, 59, 60 und 61 AO wegen Änderung der Verhältnisse aufhob.

Der von dem Kläger dagegen mit Schreiben vom 4. Februar 2016 eingelegte Einspruch wurde trotz Erinnerung nicht begründet, weshalb der Beklagte den Rechtsbehelf mit Einspruchsentscheidung vom 3. Mai 2016 als unbegründet zurückwies, da keine Fehler des angefochtenen Aufhebungsbescheides ersichtlich seien.

Mit ihrer Klage macht der Kläger geltend, gemeinsam mit den Projektpartnern von Stadt und Kreis sei die Neufassung der angemahnten Satzung beschlossen worden. Die Mittelgeber hätten sich dabei auch in der Satzung des Vereins einbringen und wiederfinden wollen. Gleichzeitig habe er, der Kläger, im Vereinszweck möglichst viele Punkte aufzeigen wollen, die durch ihn abgedeckt werden. Dabei sei von den im Gesetz vorgegebenen Formulierungen abgewichen worden. Man habe moderne Formulierungen finden wollen, weshalb nicht die Förderung der Jugend- und Altenhilfe oder die Förderung der Erziehung als Zweck genannt worden sei. Es sei den Vereinsmitgliedern nicht klar gewesen, dass sie die Vorgaben aus der Mustersatzung wörtlich übernehmen sollten. Der Verlust der Gemeinnützigkeit sei für den Verein fatal. Er führe dazu, dass ihn die Projektpartner nicht mehr finanzieren dürften. Es werde beantragt zu überprüfen, ob die in § 2 Vereinszweck genannten Punkte den Anforderungen des § 52 AO genügen. Sollte dies nicht der Fall sein, halte er eine gerichtliche Überprüfung der Ermessensentscheidung dahingehend für notwendig, ob der Verhältnismäßigkeitsgrundsatz gewahrt worden sei.

Der Kläger beantragt,

den Bescheid über die Aufhebung einer gesonderten Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach §§ 51, 59, 60 und 61 AO vom 11. Januar 2016 in der Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. Mai 2016 aufzuheben.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er meint, er sei verpflichtet gewesen, den Bescheid über die Feststellung der Gemeinnützigkeit aufzuheben, weil sich die tatsächlichen Verhältnisse geändert hätten. Die Satzungen vom 2. September 2014 und 17. August 2015 hätten erhebliche Änderungen und Umformulierungen des Vereinszwecks beinhaltet. Deswegen sei unabhängig von der Prüfung, ob dieser Vereinszweck die Voraussetzungen für einen positiven Feststellungsbescheid erfülle, der Feststellungsbescheid von 18. November 2014 aufzuheben gewesen. Das Einreichen der geänderten Satzungen hätte er als Antrag auf Feststellung gewertet,

dieser sei jedoch nach derzeitiger Aktenlage abzulehnen. Die Formulierung in § 2 der geänderten Satzung entspreche nicht den in § 52 AO aufgeführten gemeinnützigen Zwecken. Die gewählten Formulierungen seien zu unbestimmt, sodass aufgrund der aktuellen Satzung nicht festgestellt werden könne, dass die satzungsmäßigen Voraussetzungen für die Steuervergünstigung gegeben seien. Eine Änderung der Verhältnisse im Sinne des § 60a Abs. 4 AO trete in dem Zeitpunkt der Beschlussfassung über die Satzungsänderung ein. Der Feststellungsbescheid sei daher mit Wirkung ab dem 2. September 2014 aufzuheben gewesen.

Entscheidungsgründe:

Der Beklagte hat zu Recht den Bescheid über die gesonderte Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO vom 18. November 2014 mit Wirkung zum 2. September 2014 aufgehoben.

Nach § 60a Abs. 4 AO ist eine Feststellung im Sinne des § 60a Abs.1 AO aufzuheben, wenn bei den für die Feststellung erheblichen Verhältnissen eine Änderung eintritt, und zwar vom Zeitpunkt der Änderung der Verhältnisse. Erhebliche tatsächliche Verhältnisse im Sinne dieser Vorschrift sind steuerrechtlich relevante Änderungen der Satzung der Körperschaft, etwa eine Änderung des satzungsmäßigen Zwecks, eine Anpassung der Satzung an die Mustersatzung oder eine Änderung der satzungsmäßigen Vermögensbindung. Ungeklärt ist, ob eine Aufhebung auch dann zu erfolgen hat, wenn die Körperschaft ihre Satzung zwar ändert, diese Änderung aber im Ergebnis nicht steuerbegünstigungsschädlich ist. Die Finanzverwaltung und Teile der Literatur vertreten die Auffassung, dass eine Aufhebung immer dann zu erfolgen hat, wenn die Änderung zur Folge hat, dass die Frage nach der Satzungsmäßigkeit neu beurteilt werden muss (ausdrücklich Klein/Gersch AO § 60a Rn. 15 und wohl auch AEAO zu § 60 a Abs. 4). Lediglich Satzungsänderungen ohne steuerrechtliche Relevanz sind danach unerheblich. Nach anderer (wohl überwiegender) Ansicht in der Literatur rechtfertigt die Formulierung, dass eine Änderung der für die Feststellung „erheblichen“ Verhältnisse vorliegen muss, eine Beschränkung der Aufhebungsbefugnis auf Fälle einer steuerbegünstigungsschädlichen Satzungsänderung (Unger in: Gosch, Abgabenordnung/Finanzgerichtsordnung, 1. Aufl. 1995, 140. Lieferung, § 60a AO 1977, Rn. 22; Leisner-Egensperger in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 247. Lieferung 04.2018, § 60a AO, Rn. 40; Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 151. Lieferung 02.2018, § 60a AO, Rn. 10).

Der Senat folgt der Auffassung der Finanzverwaltung. Zwar wird nach dem Wortlaut des § 60a Abs. 4 AO nicht ausdrücklich zwischen einer steuerschädlichen und einer unschädlichen Satzungsänderung unterschieden. Nach Auffassung des Senats ergibt sich bereits aus dem Regelungszusammenhang zu § 60a Abs. 1 AO und der gewählten Formulierung, wonach die Änderung der „für die Feststellung erheblichen Verhältnisse“ eine Aufhebung des Feststellungsbescheides bewirkt, dass mit dem Begriff der „erheblichen Verhältnisse“ die satzungsmäßigen Voraussetzungen im Sinne des § 60a Abs. 1 AO gemeint sind, und zwar unabhängig davon, ob die Änderung steuerbegünstigungsschädlich ist oder nicht. Denn § 60a Abs. 1 AO sieht die Feststellung der formellen Satzungsmäßigkeit vor, die sich notwendigerweise auf eine nach dem Datum der Beschlussfassung zu identifizierende Satzung beziehen muss. Der Sinn und Zweck der Regelung, für Rechtssicherheit bezüglich der Erfüllung der formellen Anforderungen an die Satzung zu sorgen, bestätigt das Ergebnis, dass jede Änderung der für die Beurteilung der formellen Satzungsmäßigkeit relevanten Regelungen eine Aufhebung des bisherigen Feststellungsbescheides und eine Neubescheidung erforderlich macht. Ob die geänderte Satzung den Anforderungen des §§ 51, 59, 60 und 61 genügt, ist in einem gesonderten Verfahren (§ 60a Abs. 2 AO) zu prüfen. Für den Fall, dass die Satzungsänderung zwar Regelungen im Sinne der §§ 51, 59, 60 und 61 AO betrifft, die Änderung aber nicht steuerbegünstigungsschädlich ist, bedeutet die nach dieser Auffassung stets erforderliche Aufhebung des Feststellungsbescheides und der Erlass eines neuen Feststellungsbescheids keine unnötige Aufblähung des Verwaltungsaufwands, da die Finanzbehörde ohnehin die geänderte Satzung prüfen und aus Gründen der Rechtsklarheit die geänderte Satzung im Tenor des Feststellungsbescheides benennen muss.

Da der Kläger den Wortlaut der Satzung am 2. September 2014 in Bezug auf den Satzungszweck geändert hat, haben sich die für die Feststellung erheblichen Verhältnisse im Sinne des § 60a Abs. 4 geändert, so dass der Beklagte den Feststellungsbescheid nach § 60a Abs. 4 AO aufzuheben hatte. Die Frage, ob die geänderte Satzung den formellen Voraussetzungen des § 60a Abs. 1 Satz 2 AO entspricht, kann nur in dem dafür vorgesehenen Feststellungsverfahren (§ 60a Abs. 2 Satz 1 AO) entschieden werden.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 Finanzgerichtsordnung -FGO-. Der Senat hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen, weil zur Auslegung des § 60a Abs. 4 AO soweit ersichtlich bislang keine höchstrichterliche Rechtsprechung existiert.

Rechtsmittelbelehrung

Gegen dieses Urteil steht den Beteiligten die **R e v i s i o n** zu.

Die Revision ist innerhalb **e i n e s M o n a t s** nach Zustellung des vollständigen Urteils bei dem Bundesfinanzhof einzulegen. Sie muss das angefochtene Urteil bezeichnen. Eine Abschrift oder Ausfertigung des Urteils soll ihr beigelegt werden. Die Revision ist innerhalb von **z w e i M o n a t e n** nach Zustellung des vollständigen Urteils zu begründen. Auch die Begründung ist bei dem Bundesfinanzhof einzureichen. Die Begründung muss die Erklärung enthalten, inwieweit das Urteil angefochten und seine Aufhebung beantragt wird. Sie muss ferner die bestimmte Bezeichnung der Umstände enthalten, aus denen sich eine Rechtsverletzung durch das Urteil ergibt; soweit Verfahrensmängel gerügt werden, muss sie auch die Tatsachen angeben, aus denen sich der Mangel ergibt.

Bei der Einlegung und Begründung der Revision vor dem Bundesfinanzhof muss sich jeder Beteiligte durch einen Steuerberater, einen Steuerbevollmächtigten, einen Rechtsanwalt, einen niedergelassenen europäischen Rechtsanwalt, einen Wirtschaftsprüfer oder einen vereidigten Buchprüfer als Bevollmächtigten vertreten lassen. Zur Vertretung berechtigt sind auch Steuerberatungsgesellschaften, Rechtsanwaltsgesellschaften, Wirtschaftsprüfungsgesellschaften und Buchprüfungsgesellschaften sowie Partnerschaftsgesellschaften, die durch einen der in dem vorherigen Satz aufgeführten Berufsangehörigen tätig werden. Behörden und juristische Personen des öffentlichen Rechts einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse können sich auch durch eigene Beschäftigte mit Befähigung zum Richteramt sowie Diplomjuristen im höheren Dienst oder durch entsprechend befähigte Beschäftigte anderer Behörden oder juristischer Personen einschließlich der von ihnen zur Erfüllung ihrer öffentlichen Aufgaben gebildeten Zusammenschlüsse vertreten lassen.

Der Bundesfinanzhof hat die Postanschrift: Postfach 86 02 40, 81629 München, und die Hausanschrift: Ismaninger Str. 109, 81675 München, sowie den Telefax-Anschluss: 089/ 9231-201.

Rechtsmittel können auch über den elektronischen Gerichtsbriefkasten des Bundesfinanzhofs eingelegt und begründet werden, der über die vom Bundesfinanzhof zur Verfügung gestellte Zugangs- und Übertragungssoftware erreichbar ist. Die Software kann über die Internetseite „www.egvp.de“ lizenzkostenfrei heruntergeladen werden. Hier finden Sie auch weitere Informationen über die Einzelheiten des Verfahrens.

...

...

...