

VOLLTEXTSERVICE

Vertrauensschutz bei Verlust der Gemeinnützigkeit

FG Münster, Urteil vom 19.02.2018, Az. 13 K 3313/15 F

Tatbestand

Die Beteiligten streiten über die Gemeinnützigkeit des Klägers.

Der Kläger ist ein im Jahr 1904 gegründeter, im Vereinsregister eingetragener Verein mit dem Namen „Friedhofsverein X. e.V.“ und dem Sitz in X. Der Kläger unterhält einen Friedhof. Er führt selbst keine Bestattungen durch, sondern seine wesentliche Tätigkeit besteht darin, Grabstätten mit zeitlicher Begrenzung zu vergeben sowie den Friedhof und die Trauerhalle zu pflegen.

Die derzeit gültige Satzung des Klägers vom ... 2000 regelt u.a. Folgendes:

„§ 2

Zweck des Vereins

Der Friedhofsverein ein X. e.V. verfolgt ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Zwecke im Sinne des Abschnitts „steuerbegünstigte Zwecke“ der Abgabenordnung.

Der Zweck des Vereins besteht darin, einen Friedhof mit einer Trauerhalle für seine Mitglieder zu unterhalten.

§ 3

Zielsetzung und Vereinstätigkeit

(1) Der ursprünglich als Selbsthilfeeinrichtung gegründete Verein ist selbstlos tätig; er verfolgt nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke.

(2) Mit der Erlangung der Mitgliedschaft erwirbt das Mitglied für sich und seine Familie gegen entsprechendes Entgelt Anspruch auf Überlassung einer Grabstätte und auf Benutzung der Friedhofseinrichtungen.

(3) Die Beiträge und Gebühren sollen so festgesetzt werden, daß eine ordentliche Unterhaltung des Friedhofes und der Trauerhalle gewährleistet ist. Wirtschaftlicher Einsatz der zur Verfügung stehenden Mittel für angemessene Maßnahmen soll Richtschnur der Verwaltung sein.

(4) Mittel des Vereins dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Die Mitglieder erhalten keine Zuwendungen aus Mitteln des Vereins.

(5) Geschäftsjahr ist das Kalenderjahr.

(6) Es darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck des Vereins fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden.

WINHELLER

Rechtsanwalts-gesellschaft mbH

Tower 185

Friedrich-Ebert-Anlage 35-37

60327 Frankfurt am Main

Tel.: +49 (0)69 76 75 77 80

Fax: +49 (0)69 76 75 77 810

E-Mail: info@winheller.com

Internet: www.winheller.com

Frankfurt | Karlsruhe | Berlin

Hamburg | München

§ 4

Eintritt der Mitglieder

(1) Mitglieder des Vereins können in der Regel nur vollgeschäftsfähige natürliche Personen aus dem Ortsteil X. werden. Die Mitgliedschaft muss mit Vollendung des 18. Lebensjahres angestrebt werden. Bei einem späteren Eintritt in den Verein sind die Mitgliedsbeiträge zuzüglich fünf vom Hundert Zinsen p. a. von der Vollendung des achtzehnten Lebensjahres an nachzuentrichten. [...]

§ 8

Mitgliedsbeitrag

(1) Es ist ein Mitgliedsbeitrag zu leisten.

(2) Seine Höhe bestimmt der Vereinsausschuß.

(3) Der Beitrag ist jährlich im voraus zu zahlen und für das Eintrittsjahr voll zu entrichten. [...]

§ 26

Auflösung des Vereins

(1) Der Verein kann durch Beschluß der Mitgliederversammlung (vergl. § 16, Absatz 5 der Satzung) aufgelöst werden.

(2) Die Liquidation erfolgt durch den Vorstand (§ 10 der Satzung).

(3) Bei Auflösung des Vereins oder bei Wegfall steuerbegünstigter Zwecke ist das Vermögen zu steuerbegünstigten Zwecken zu verwenden.

Beschlüsse über die künftige Verwendung des Vermögens dürfen erst nach Einwilligung des Finanzamtes ausgeführt werden.

Das Vermögen ist so zu verwenden, daß der Vereinszweck weiterverfolgt werden kann. Dabei ist Wert darauf zu legen, daß die Nutzung des Friedhofes für Verstorbene genutzt werden kann, und zwar unabhängig von deren Religionszugehörigkeit oder politischer Überzeugung zu Lebzeiten.“

Nach der vom Vorstand des Klägers beschlossenen und am 1.1.2002 in Kraft getretenen „Beitrags- und Gebührenliste“ vom ... 2001 betragen die Gebühren für jedes Jahr der Mitgliedschaft ... EUR. Die Aufnahmegebühr beträgt ... EUR zuzüglich der seit dem vollendeten 18. Lebensjahr fällig gewesenen Beiträge, zusammen aber höchstens ... EUR. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Satzung und die „Beitrags- und Gebührenliste“ verwiesen.

Der Kläger war aufgrund seiner Satzung vom ... 2000 in früheren Jahren als steuerbegünstigt anerkannt.

Mit Bescheid vom 21.11.2014 lehnte der Beklagte die gesonderte Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen gem. §§ 51, 59, 60 und 61 der Abgabenordnung – AO – nach § 60a Abs. 1 AO ab. Der Kläger erfülle nämlich mit seiner Satzung in der Fassung vom 17.8.2000 nicht die satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO. Der Beklagte begründete dies weiter damit, die Unterhaltung von Friedhöfen zur Bestattung sei eine hoheitliche Aufgabe nach § 1 Abs. 2 des Gesetzes über das Friedhofs- und Bestattungswesens NRW – BestG NRW –. Die Durchführung einer solchen hoheitlichen Aufgabe durch einen privaten Verein könne mangels Selbstlosigkeit grundsätzlich nicht gemeinnützig sein.

Dagegen legte der Kläger mit Schreiben vom 28.11.2014 Einspruch ein.

Da der Kläger für die Jahre 2010 bis 2013 keine Steuererklärungen abgegeben hatte, führte der Beklagte mit Bescheiden vom 21.11.2014 (für 2010 bis 2012) und vom 24.08.2015 (für 2013) eine Veranlagung zur Körperschaftsteuer im Wege der Schätzung gemäß § 162 AO durch. Auch hier ging er davon aus, dass der Kläger nicht als gemeinnützig anerkannt werden könne. Nach entsprechenden Einsprüchen legte der Kläger – wie vom Beklagten erbeten – Körperschaftsteuererklärungen für die Jahre 2010 bis 2012 und Gewinnermittlungen vor, in denen er unter den Einnahmen im Wesentlichen Aufnahmegebühren, Mitgliederbeiträge, Nutzungsrechte sowie Gebühren für Grabmale und Bestattungen auswies. Als Ausgaben erklärte er Aufwendungen u.a. für die Abfallentsorgung, Strom und Wasser, Instandhaltungen, Friedhofspflege, Verwaltungskosten, Versicherungen sowie Reinigungsarbeiten. Wegen der Einzelheiten wird auf die Gewinnermittlungen für die Jahre 2010 bis 2012 verwiesen.

Daraufhin erließ der Beklagte am 30.1.2015 Abhilfebescheide für die Jahre 2010 bis 2012, da er davon ausging, dass der Kläger unter Berücksichtigung des Vertrauensschutzes bis zum Zeitpunkt der Aberkennung der Steuerbegünstigung im Jahr 2014 als gemeinnützig anzusehen sei.

Mit Einspruchsentscheidung vom 5.10.2015 wies der Beklagte den Einspruch gegen die Ablehnung der gesonderten Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO als unbegründet zurück. In seiner Begründung führte der Beklagte erneut aus, die gemäß § 1 Abs. 2 BestG NRW hoheitliche Aufgabe der Unterhaltung von Friedhöfen sei bei einem privaten Verein mangels Selbstlosigkeit grundsätzlich nicht gemeinnützig. Darüber hinaus könne es sich bei der Beerdigung und der Pflege des Andenkens an die Toten zwar grundsätzlich um kirchliche Zwecke nach § 54 Abs. 2 AO handeln, jedoch beziehe sich der vorliegende Sachverhalt nicht auf einen kirchlichen Friedhof. Auch die Förderung der Religion i.S.d. § 52 Abs. 2 Nr. 2 AO scheidet aus, da die Vereinssatzung keine religiöse Bindung erkennen lasse. Eine Förderung des Denkmalschutzes und der Denkmalpflege i.S.d. § 52 Abs. 2 Nr. 6 AO auf dem Friedhof liege ebenfalls nicht vor. Ebenso komme eine Begünstigung wegen der Förderung des Andenkens an Kriegssopfer nach § 52 Abs. 2 Nr. 10 AO nicht in Betracht. Schließlich sei der Kläger auch nicht als mildtätig i.S.d. § 53 AO anzusehen, weil er sich nicht für die Bestattung von nicht beisetzungspflichtigen Frühgeburten oder für die Trauerbegleitung einsetzte.

Daraufhin hat der Kläger am 22.10.2015 Klage erhoben.

Zur Begründung seiner Klage trägt er vor, bereits im Jahre 1904 sei ihm nach seiner Gründung die Genehmigung zur Unterhaltung des Friedhofs durch den zuständigen Regierungspräsidenten erteilt worden. Diese Genehmigung sei bis heute nicht widerrufen worden. Sein – des Klägers – Zweck sei es von Anfang an und bis heute unverändert gewesen, Flächen auf dem Friedhofsgelände zur zeitlichen Unterhaltung von Gruften zur Nutzung als Grabstätte zu überlassen. Dabei biete er Grabstätten nicht zum Erwerb an, sondern räume lediglich zeitlich begrenzte Nutzungsrechte ein. Darüber hinaus stelle er eine Trauerhalle zur Durchführung von Trauerandachten zur Verfügung. Hinge-

gen sei es nicht Zweck, selbst Bestattungen durchzuführen. Dies liege ausschließlich in der Hand gewerblicher Bestattungsunternehmen.

Der Beklagte könne sich nicht mit Erfolg darauf berufen, die gemäß § 1 Abs. 2 BestG NRW hoheitliche Aufgabe der Unterhaltung von Friedhöfen sei bei einem privaten Verein mangels Selbstlosigkeit grundsätzlich nicht gemeinnützig. Denn das Gemeinnützigkeitsrecht bemesse sich mit der AO nach Bundesrecht, so dass das Landesrecht nicht anwendbar sei. Im Übrigen enthalte § 14 Abs. 1 Satz 2 BestG NRW eine Öffnungsklausel, wonach die örtliche Ordnungsbehörde eine Erdbestattung in besonderen Fällen genehmigen könne; eine solche Genehmigung liege mit der bereits genannten Genehmigung des zuständigen Regierungspräsidenten vor.

Er – der Kläger – verwirkliche gemeinnützige Zwecke gemäß § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO. Der Begriff der Religion sei deutlich weiter zu fassen als der Begriff der Kirche oder derjenige der Religionsgemeinschaft. Vielmehr bezeichne Religion die soziale und kulturelle Struktur, die menschliches Verhalten, Handeln, Denken und Fühlen präge und Wertvorstellungen normativ beeinflusse. Deshalb sei das Unterhalten von Grabstätten nicht nur dann steuerbegünstigt, wenn es kirchlichen Zwecken diene, sondern auch dann, wenn hierdurch Religion gefördert werde. In der Pflege des Andenkens an Verstorbene würden zweifelsfrei religiöse Weltanschauungen ausgedrückt. Damit bedürfe es auch in der Satzung keiner ausdrücklichen religiösen Bindung.

Darüber hinaus werde auch die Kultur gefördert, § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 AO. Der Kulturbegriff umfasse alles, was Menschen ohne Zutun der Natur gestalten würden. Auch die Religion sei ein Teil der Kultur und damit als förderungswürdig anzusehen. Er – der Kläger – pflege die in der abendländischen Kultur verankerten Grundsätze zum Umgang mit Verstorbenen. Weiter fördere er den Denkmalschutz und die Denkmalpflege gemäß § 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 AO. Dies betreffe den Schutz von historisch bedeutenden Boden-, Bau- und Kulturdenkmälern. Dazu gehörten auch Denkmäler zur Erinnerung an Personen. Außerdem werde als Denkmal das Grab eines unbekanntes Soldaten der alliierten Kräfte aus dem Zweiten Weltkrieg unterhalten. Ergänzend ergebe sich die Förderung gemeinnütziger Zwecke auch aus der Öffnungsklausel des § 52 Abs. 2 Satz 2 AO entsprechend dem Urteil des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 9.2.2017 V R 70/14 (Amtliche Sammlung der Entscheidungen des BFH – BFHE – 257, 12).

Die genannten gemeinnützigen Zwecke der Religion, der Kultur und der Denkmalpflege würden von ihm – dem Kläger – auch unmittelbar selbst verwirklicht. Die Unmittelbarkeit ergebe sich daraus, dass der Friedhof allen interessierten Menschen zur stillen Einkehr zur Verfügung stehe, Trauerfeiern in der auf dem Friedhof befindlichen Trauerhalle durchgeführt werden könnten und auch durchgeführt würden und die Teilnahme an Bestattungen unterschiedlicher Art für jedermann möglich sei. Die Unmittelbarkeit ergebe sich insoweit bereits aus der Unterhaltung des Friedhofs durch den Kläger. Außerdem würden die Mitglieder selbst unmittelbar Kultur fördern. Der Kläger stelle nicht nur ein Grundstück und eine Trauerhalle zur Verfügung, auf dem Kultur geschaffen werde, sondern die Mitglieder würden auch etwa Wünsche äußern können für ihre eigene Beisetzung und auf diese Weise Kultur vorbereiten. Darüber hinaus würden Mitglieder als Angehörige die Beisetzungen durchführen und auch später die Gräber pflegen. Schließlich sei etwa die Pflege des Kriegerdenkmals nur durch Mitglieder zu leisten. Darüber hinaus würden auch ein- bis zweimal im Jahr, z. B. am Volkstrauertag, Gottesdienste mit einem katholischen oder einem evangelischen Pfarrer organisiert, und zwar vom Kläger. Dadurch fördere der Kläger religiöse Zwecke.

Darüber hinaus sei auch nicht eine Förderung der Allgemeinheit durch den Kläger deshalb zu verneinen, weil nach § 2 Satz 2 der Satzung der Friedhof mit der Trauerhalle „für seine Mitglieder“ unterhalten werde. Zwar nutzten den Friedhof in der Regel die Angehörigen verstorbener Mitglieder zum Zwecke deren Beisetzung und zur Pflege der Grabstätten. Der Zugang zum Friedhof sei aber öffentlich. Jedem Interessierten stehe der Zugang frei. Daher sei es Zweck des Klägers, seinen Mitgliedern auf dem Friedhof ein ihren Wünschen entsprechendes Begräbnis zu ermögli-

chen. Die Formulierung, einen Friedhof mit Trauerhalle „für seine Mitglieder“ zu unterhalten, sei insoweit ungenau. Aufgabe des Klägers sei hierbei die Pflege der Trauerhalle, der Wege, der Grababgrenzungen, der Friedhofshecken, die Abfallentsorgung, der Baumschnitt, die Beachtung der gesetzlichen Vorschriften für eine Bestattung, die Einhaltung der Liegezeiten von bis zu 25 Jahren sowie die Überprüfung der Standfestigkeit von Grabmalen. Die Pflege der einzelnen Grabstätten sei hingegen nicht Aufgabe des Klägers.

Er – der Kläger – unterliege im Übrigen den Anforderungen, die sich aus dem Bestattungsgesetz NRW ergäben. So sei er z. B. verpflichtet, Bestattungsbücher zu führen und die Liegezeiten nachzuhalten. Damit würden gemeinnützige Aufgaben unmittelbar wahrgenommen.

Die Mitgliedschaft sei des Weiteren auch nicht auf einen bestimmten Personenkreis beschränkt. Zwar lege § 4 Abs. 1 der Satzung fest, dass „in der Regel“ Personen aus dem Ortsteil X. Mitglieder des Klägers werden könnten. Der Begriff „in der Regel“ werde aber weit ausgelegt. Er eröffne die Möglichkeit, dass auch andere Personen die Mitgliedschaft erwerben könnten, was in der Vergangenheit auch geschehen sei. Außerdem würden einige Mitglieder nicht mehr in X. wohnen, weil z.B. Mitglieder einer Familie an einen anderen Ort verzogen seien. Zudem umfasse der Ortsteil X. 2.500 Einwohner. Damit handle es sich nicht um eine Beschränkung auf bestimmte Eigenschaften einer Person. Es handle sich lediglich um eine räumliche Abgrenzung, die der Anzahl der auf dem Friedhof vorhandenen Liegeplätze Rechnung trage und damit ein zwingender sachlicher Grund für die Beschränkung sei.

Der Beklagte könne weiterhin nicht mit Erfolg einwenden, die Voraussetzungen für die satzungsmäßige Vermögensbindung des Klägers gemäß § 61 Abs. 1 AO lägen nicht vor. Die derzeitige Satzung sei am 2001 im Vereinsregister hinterlegt worden. Der Beklagte habe ihn – den Kläger – aufgrund dieser Satzung als gemeinnützig anerkannt. Gemäß dem Anwendungserlass zur Abgabenordnung – AEAO – zu § 60a AO (Tz. 2 Abs. 2) lägen die Voraussetzungen zur Anerkennung der Gemeinnützigkeit unverändert weiter vor, wenn die Körperschaft bereits vor dem 1.1.2009 bestanden habe und eine Anpassung an die Mustersatzung bisher nicht habe vornehmen müssen. Das sei hier der Fall. Durch § 26 der Satzung seien hinreichend Grenzen gesetzt, um prüfen zu können, ob der Verwendungszweck bei Auflösung oder Aufhebung des Vereins weiterhin erfüllt werden könne.

Der Kläger beantragt,

unter Aufhebung des Ablehnungsbescheids über die gesonderte Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO vom 21.11.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5.10.2015 den Beklagten zu verpflichten, die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO festzustellen,

hilfsweise,

die Revision zuzulassen.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er verweist auf seine Einspruchsentscheidung.

Allerdings könne die Ablehnung, bei dem Kläger die Steuerbegünstigung festzustellen, nicht – wie ursprünglich angenommen – mit einer mangelnden Selbstlosigkeit aufgrund der Verwirklichung hoheitlicher Zwecke begründet werden. Dies sei vor dem Hintergrund des BFH-Urteils vom 27.11.2013 I R 17/12 (BFHE 244, 194; Bundessteuerblatt – BStBl – II 2016, 68) nicht möglich. Entscheidend sei vielmehr, dass der Kläger keinen (Katalog-) Zweck nach § 52 Abs. 2 Satz 1 AO, keine mildtätigen Zwecke nach § 53 AO und auch keine kirchlichen Zwecke nach § 54 AO verwirkliche. Auch die Voraussetzungen der Öffnungsklausel nach § 52 Abs. 2 Satz 2 AO lägen nicht vor.

Darüber hinaus lägen die Voraussetzungen der Steuerbegünstigung auch deshalb nicht vor, weil die Veräußerung bzw. der Erwerb von Grabstätten in erster Linie der Erfüllung der den Hinterbliebenen obliegenden privaten bzw. öffentlich-rechtlichen Pflichten diene und der Erwerb von Grabstätten von der Mitgliedschaft abhängig sei. Indem diese Leistungen nur Mitgliedern vorbehalten seien, fehle es an einer Förderung der Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichen Gebiet.

Im Übrigen lägen die Voraussetzungen für die satzungsmäßige Vermögensbindung gemäß § 61 Abs. 1 AO nicht vor. Um die Vermögensbindung in der Satzung hinreichend genau zu bestimmen, müsse der Name der steuerbegünstigten Körperschaft, an die das Vermögen fallen solle, angegeben werden mit der Bestimmung, dass das Vermögen nur für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden sei. Alternativ müsse ein steuerbegünstigter Zweck genannt werden, den eine noch unbenannte steuerbegünstigte Körperschaft oder juristische Person des öffentlichen Rechts verfolge. Beide Alternativen seien durch § 26 der Satzung des Klägers nicht erfüllt. Auch der Hinweis in der Satzung auf eine eventuelle Zustimmung des Finanzamts genüge nicht. Der Kläger könne sich in diesem Zusammenhang auch nicht auf Tz. 2 Abs. 2 AEAO zu § 60a AO berufen. Gesichtspunkte des Vertrauensschutzes könnten sich lediglich aus Tz. 4 AEAO zu § 59 AO ergeben, wonach bei vorheriger Zuerkennung der Steuerbegünstigung aus Vertrauensschutzgründen keine nachteiligen Folgerungen für die Vergangenheit gezogen werden dürften. Im Streitfall gehe es jedoch um die Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen der Steuerbegünstigung für die Zukunft.

Der Senat hat am 19.2.2018 eine mündliche Verhandlung durchgeführt. Wegen der Einzelheiten wird auf das Protokoll verwiesen.

Entscheidungsgründe:

Die Klage ist unbegründet.

I.

Der Ablehnungsbescheid über die gesonderte Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO vom 21.11.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 5.10.2015 ist rechtmäßig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (§ 101 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). Der Kläger hat keinen Anspruch gegen den Beklagten auf Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO.

Gem. § 60a Abs. 1 Satz 1 AO wird die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach den §§ 51, 59, 60 und 61 AO gesondert festgestellt. Gem. § 60a Abs. 1 Satz 2 AO ist die Feststellung der Satzungsmäßigkeit für die Besteuerung der Körperschaft und der Steuerpflichtigen, die Zuwendungen in Form von Spenden und Mitgliedsbeiträgen an die Körperschaft erbringen, bindend. Die Feststellung der Satzungsmäßigkeit erfolgt gem. § 60a Abs. 2 Nr.

2 AO von Amts wegen bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer, wenn bisher – wie im Streitfall – noch keine Feststellung erfolgt ist.

§§ 51, 59, 60 und 61 AO enthalten folgende Regelungen: Gewährt das Gesetz eine Steuervergünstigung, weil eine Körperschaft ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke (steuerbegünstigte Zwecke) verfolgt, so gelten nach § 51 Abs. 1 Satz 1 AO in der im Streitfall anwendbaren Fassung die folgenden Vorschriften (also die §§ 52 ff AO). Die Steuervergünstigung wird gem. § 59 AO gewährt, wenn sich aus der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung (Satzung im Sinne dieser Vorschriften) ergibt, welchen Zweck die Körperschaft verfolgt, dass dieser Zweck den Anforderungen der §§ 52 bis 55 AO entspricht und dass er ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird; die tatsächliche Geschäftsführung muss diesen Satzungsbestimmungen entsprechen. Die Satzungszwecke und die Art ihrer Verwirklichung müssen gem. § 60 Abs. 1 Satz 1 AO so genau bestimmt sein, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob die satzungsmäßigen Voraussetzungen für Steuervergünstigungen gegeben sind. Die Satzung muss gem. § 60 Abs. 1 Satz 2 AO die in der Anlage 1 zur AO bezeichneten Festlegungen enthalten.

Gem. § 61 Abs. 1 AO liegt eine steuerlich ausreichende Vermögensbindung (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO) vor, wenn der Zweck, für den das Vermögen bei Auflösung oder Aufhebung der Körperschaft oder bei Wegfall ihres bisherigen Zwecks verwendet werden soll, in der Satzung so genau bestimmt ist, dass auf Grund der Satzung geprüft werden kann, ob der Verwendungszweck steuerbegünstigt ist.

1) Der Kläger verfolgt nach seiner Satzung keine gemeinnützigen Zwecke.

a) Gemäß § 52 Abs. 1 Satz 1 AO verfolgt eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern. Eine Förderung der Allgemeinheit ist gem. § 52 Abs. 1 Satz 2 AO nicht gegeben, wenn der Kreis der Personen, denen die Förderung zugute kommt, fest abgeschlossen ist, zum Beispiel Zugehörigkeit zu einer Familie oder zur Belegschaft eines Unternehmens, oder infolge seiner Abgrenzung, insbesondere nach räumlichen oder beruflichen Merkmalen, dauernd nur klein sein kann. Als Förderung der Allgemeinheit sind gemäß § 52 Abs. 2 Satz 1 AO u.a. anzuerkennen die Förderung der Religion (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO), die Förderung von Kunst und Kultur (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 AO) und die Förderung des Denkmalschutzes und der Denkmalpflege (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 AO). Sofern der von der Körperschaft verfolgte Zweck nicht unter § 52 Abs. 2 Satz 1 AO fällt, aber die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend selbstlos gefördert wird, kann dieser Zweck gem. § 52 Abs. 2 Satz 2 AO für gemeinnützig erklärt werden.

Religion beinhaltet die Frage nach Gott, nach der Deutung der Welt, nach Lebenssinn und Wert, nach Normen sittlichen Handelns (BFH-Urteil vom 23.9.1999 XI R 66/98, BFHE 190, 278, BStBl II 2000, 533). Der Kulturbegriff umfasst alles, was Menschen ohne Zutun der Natur gestalten, nicht nur die Kunst, sondern auch Wissenschaft, Philosophie, Ethik, Religion, Sprache, Literatur, Bildung und Erziehung, Politik, Recht, Technik, aber auch Umwelt-, Landschafts- und Denkmalschutz sowie Pflege der Heimat (Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 52 Rz. 25). Der Denkmalschutz betrifft den Schutz von historisch bedeutenden Boden-, Bau- (auch solchen zur Erinnerung an Personen oder Ereignisse) und Kulturdenkmälern, an deren Erhaltung ein öffentliches Interesse besteht (Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 52 Rz. 26).

b) Der Kläger erfüllt diese gesetzlichen Voraussetzungen nicht. Bereits aus der Satzung des Klägers ergibt sich – hinsichtlich der Anforderungen des § 59 AO – nicht, dass der vom Kläger verfolgte Zweck den Anforderungen der §§ 52 bis 55 AO entspricht.

Der Zweck des Klägers besteht nach § 2 Satz 2 seiner Satzung darin, einen Friedhof mit einer Trauerhalle für seine Mitglieder zu unterhalten. In keiner weiteren Regelung der Satzung wird der Zweck näher konkretisiert. Aus dieser Formulierung ergibt sich jedoch weder ein Bezug zur Förderung der Religion (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 AO) noch zur Förderung von Kunst und Kultur (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 AO). Der Zweck, „einen Friedhof mit einer Trauerhalle für seine Mitglieder zu unterhalten“, enthält sprachlich weder einen Hinweis auf Religion noch auf Kultur.

Zwar könnte ein Friedhof grundsätzlich ohne weiteres als Ort der Schaffung bzw. Ausübung von Kultur gesehen werden. Darüber hinaus dienen ein Friedhof und eine Trauerhalle typischerweise der Ausübung von Religion. Nach seiner Formulierung in § 2 Satz 2 der Satzung des Klägers ist der Zweck des Klägers jedoch lediglich, den Friedhof und die Trauerhalle „zu unterhalten“. Der „Unterhalt“ entspricht aber nicht den Anforderungen der §§ 52 bis 55 AO, da allein durch den „Unterhalt“ weder Religion noch Kultur gefördert werden. Vielmehr werden hierdurch lediglich Wirtschaftsgüter unterhalten. In welcher Weise diese Wirtschaftsgüter in der Praxis tatsächlich genutzt werden, wird durch die Satzung des Klägers jedoch nicht bestimmt. Dies entspricht nicht den Anforderungen des § 59 i.V.m. § 52 Abs. 2 Satz 1 AO.

Aus der Satzung des Klägers ergibt sich auch nicht, dass sein Zweck der Förderung des Denkmalschutzes und der Denkmalpflege (§ 52 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 AO) dient. Aus der Formulierung in § 2 Satz 2 der Satzung ist nämlich überhaupt kein Hinweis auf Denkmäler, den Denkmalschutz oder die Denkmalpflege erkennbar. Es ist anhand der Formulierung der Satzung auch nicht erkennbar, an der Erhaltung welcher Denkmäler auf dem Friedhof ein öffentliches Interesse bestehen könnte.

Dasselbe gilt für alle weiteren Zwecke, die in § 52 Abs. 2 Satz 1 AO genannt sind.

c) Der Kläger kann die Verwirklichung gemeinnütziger Zwecke auch nicht aus § 52 Abs. 2 Satz 2 AO ableiten. Es ist nicht erkennbar, dass der Kläger die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet entsprechend dem in § 52 Abs. 2 Satz 1 AO genannten Katalog selbstlos fördert. Eine Ähnlichkeit zu einem in § 52 Abs. 2 Satz 1 AO genannten Zweck ist nicht erkennbar.

2) Der Kläger verfolgt gemeinnützige Zwecke auch nicht ausschließlich und unmittelbar i.S.d. § 51 Abs. 1 Satz 1 AO.

a) Ausschließlichkeit liegt vor, wenn eine Körperschaft gemäß § 56 AO nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt.

Gemäß § 57 Abs. 1 Satz 1 AO verfolgt eine Körperschaft unmittelbar ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke, wenn sie selbst diese Zwecke verwirklicht. Das kann gem. § 57 Abs. 1 Satz 2 AO auch durch Hilfspersonen geschehen, wenn nach den Umständen des Falls, insbesondere nach den rechtlichen und tatsächlichen Beziehungen, die zwischen der Körperschaft und der Hilfsperson bestehen, das Wirken der Hilfsperson wie eigenes Wirken der Körperschaft anzusehen ist.

§ 57 Abs. 1 AO ist im Kern eine Zurechnungsnorm; sie beantwortet die Frage, unter welchen Voraussetzungen der Körperschaft eine Tätigkeit zugerechnet werden kann (Jachmann/Unger in: Beermann/Gosch, AO/FGO, § 57 Rz. 8).

Entscheidend ist, ob die der Körperschaft nach § 57 Abs. 1 Satz 1 AO zuzurechnende Tätigkeit inhaltlich noch als Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke i. S. d. §§ 52 bis 54 AO zu beurteilen ist. Das ist (vorbehaltlich der Ausnahmeregelungen in § 58 Nr. 2 bis 4 AO) nicht der Fall, wenn sich die Tätigkeit einer Körperschaft in der inhaltlich neutralen – z.B. lediglich finanziellen, sachlichen oder organisatorischen – Unterstützung einer anderen steuerbegünstigten Person oder Körperschaft erschöpft, ohne dass diese Unterstützung ihrerseits eine Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke i. S. d. §§ 52 bis 54 AO ist (Jachmann/Unger in: Beermann/Gosch, AO/FGO, § 57 Rz. 8; Seer in: Tipke/Kruse, AO/FGO, § 57 Rz. 2). Aus diesem Grund hat der BFH etwa entschieden, dass eine GmbH, die in einem Sportverband gehörenden Sportschule die Trainingsräume und -anlagen reinigt und instand hält sowie den Lehrgangsteilnehmern und Gästen Unterkunft und Verpflegung gewährt, nicht unmittelbar gemeinnützigen Zwecken dient (BFH-Urteil vom 25.2.1981 II R 110/77, BFHE 133, 87, BStBl II 1981, 87).

b) Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze, denen sich der Senat anschließt, erfüllt der Kläger die Voraussetzungen der Unmittelbarkeit nicht.

Zwar hat der Kläger zu Recht darauf hingewiesen, dass auf einem Friedhof Religion und Kultur verwirklicht werden. Dieser Sichtweise ist uneingeschränkt zuzustimmen. Jedoch verwirklicht nicht der Kläger diese Zwecke unmittelbar selbst. Er verwirklicht sie vielmehr mittelbar, indem er die für die Ausübung der Religion und der Kultur erforderlichen Wirtschaftsgüter anderen Personen zur Verfügung stellt und unterhält und die anderen Personen dadurch unterstützt. Diese bloße Unterstützung kann aber nicht als Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke i. S. d. §§ 52 bis 54 AO angesehen werden.

Der Kläger hat im Klageverfahren selbst erklärt, er stelle im Rahmen seines satzungsmäßigen Zwecks Flächen auf dem Friedhofsgelände zur zeitlichen Unterhaltung von Gruften sowie eine Trauerhalle zur Verfügung. Seine Aufgabe sei hierbei die Pflege der Trauerhalle, der Wege, der Grababgrenzungen, der Friedhofshecken, die Abfallentsorgung, der Baumschnitt, die Beachtung der gesetzlichen Vorschriften für eine Bestattung, die Einhaltung der Liegezeiten von bis zu 25 Jahren sowie die Überprüfung der Standfestigkeit von Grabmalen. Diese Darstellung stimmt überein mit den Betriebsausgaben, die der Kläger in seinen Gewinnermittlungen für die Jahre 2010 bis 2012 angegeben hat, nämlich Aufwendungen u.a. für die Abfallentsorgung, Strom und Wasser, Instandhaltungen, Friedhofspflege, Verwaltungskosten, Versicherungen sowie Reinigungsarbeiten. Durch all diese Tätigkeiten, die sich auch in den genannten Ausgaben widerspiegeln, werden Religion und Kultur jedoch nicht unmittelbar gefördert. Die beschriebenen Tätigkeiten stellen vielmehr lediglich den „äußeren sachlichen und organisatorischen Rahmen“ dafür dar, dass andere Personen auf dem Friedhof und in der Trauerhalle Religion und Kultur fördern bzw. ausüben können. Einen unmittelbar fördernden Einfluss auf Religion und Kultur haben diese Tätigkeiten indes nicht. Indem der Kläger lediglich den „äußeren Rahmen“ für andere Personen bietet, fördert er die Religion und die Kultur nur mittelbar.

83

Aus diesen Gründen kann sich der Kläger nicht mit Erfolg darauf berufen, die Unmittelbarkeit ergebe sich daraus, dass der Friedhof allen interessierten Menschen zur stillen Einkehr zur Verfügung stehe, Trauerfeiern in der auf dem Friedhof befindlichen Trauerhalle durchgeführt werden könnten und auch durchgeführt würden und die Teilnahme an Bestattungen unterschiedlicher Art für jedermann möglich sei. Die von § 52 Abs. 2 Satz 1 AO geförderten Zwecke werden nämlich hier durch die an der stillen Einkehr interessierten Menschen sowie durch die Teilnehmer der Trauerfeiern und der Bestattungen verwirklicht, nicht jedoch durch den Kläger selbst.

Die Mittelbarkeit der Förderung von Religion und Kultur bzw. deren fehlende Unmittelbarkeit wird ebenfalls deutlich durch § 3 Abs. 2 der Satzung des Klägers. Hier ist geregelt, dass ein Mitglied mit der Erlangung der Mitgliedschaft für

sich und seine Familie gegen entsprechendes Entgelt „Anspruch“ auf Überlassung einer Grabstätte und auf Benutzung der Friedhofseinrichtungen erwerbe. Kunst und Kultur auf einem Friedhof können aber nur durch diejenigen Personen ausgeübt werden, denen die Grabstätte überlassen wird. Indem nun das Mitglied einen „Anspruch“ erwirbt und diesen durchsetzt, verwirklicht das Mitglied eigene Tätigkeiten gegenüber dem Kläger. Das Mitglied tritt hier nicht als Hilfsperson i.S.d. § 57 Abs. 1 Satz 2 AO des Klägers auf, sondern als Vertragspartner gegenüber dem Kläger. Kunst und Kultur werden also von einer dem Kläger gegenüber anspruchsberechtigten Person ausgeübt und nicht unmittelbar von dem Kläger selbst.

Daher verhilft der Hinweis des Klägers, seine Mitglieder würden als Angehörige die Beisetzungen durchführen und auch später die Gräber pflegen, ebenfalls nicht zum Erfolg der Klage. Die Angehörigen führen die Beisetzungen und die Grabpflege hier nicht als Mitglieder, sondern als gegenüber dem Kläger Anspruchsberechtigte durch, so dass dem Kläger dieses Verhalten nicht zuzurechnen ist.

Ebenso wenig kann der Kläger argumentieren, er unterliege den Anforderungen aus dem Bestattungsgesetz NRW und sei verpflichtet, u.a. Bestattungsbücher zu führen und die Liegezeiten nachzuhalten. Diese Tätigkeiten übt der Kläger zwar unmittelbar aus, jedoch sind die aus dem Gesetz folgenden Tätigkeiten keine gemeinnützigen Tätigkeiten i.S.d. § 52 Abs. 2 AO.

c) Soweit sich der Kläger darauf beruft, auf dem Friedhof werde auch das Denkmal des Grabes eines unbekanntem Soldaten der alliierten Kräfte aus dem Zweiten Weltkrieg unterhalten, könnte dies genügen um anzunehmen, dass der Kläger insoweit den Denkmalschutz unmittelbar selbst verwirklicht. Allein die Unterhaltung eines Denkmals könnte nämlich bereits als Förderung des Denkmalschutzes betrachtet werden.

Allerdings ergibt sich die Förderung des Denkmalschutzes (wie oben unter 1) beschrieben) nicht aus der Satzung des Klägers, so dass es sich nicht um einen satzungsmäßigen Zweck handelt. Im Übrigen würde es hinsichtlich des Denkmalschutzes an der Ausschließlichkeit gemäß § 56 AO fehlen, da der Kläger neben der Förderung des Denkmalschutzes auch einen Friedhof unterhält, der wie beschrieben nicht steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken dient.

Dieselben Überlegungen gelten hinsichtlich des Vortrags des Klägers, er organisiere ein- bis zweimal im Jahr, z. B. am Volkstrauertag, Gottesdienste mit einem katholischen oder einem evangelischen Pfarrer, und fördere hierdurch religiöse Zwecke.

3) Es kommt weiterhin auch nicht in Betracht anzunehmen, dass der Kläger mildtätige Zwecke nach § 53 AO oder kirchliche Zwecke nach § 54 AO verwirklicht. Dies wird auch nicht vom Kläger vertreten.

4) Ob die Satzung des Klägers darüber hinaus den Anforderungen des § 61 Abs. 1 AO an eine steuerlich ausreichende Vermögensbindung gerecht wird, kann vor diesem Hintergrund dahinstehen.

II.

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.