Ertragsteuerliche Behandlung von Pfennigbasaren sowie Floh- und Trödelmärkten durch gemeinnützige und kirchliche Körperschaften

1. Die Veranstaltung von Flohmärkten und Pfennigbasaren stellt für gemeinnützige und kirchliche Körperschaften, wie z. B. Kirchengemeinden, eine beliebte Möglichkeit dar, zusätzliche Einnahmen für die Erfüllung der gemeinnützigen bzw. kirchlichen Aufgaben zu erzielen. Durch den ehrenamtlichen Einsatz der Mitglieder und den Verkauf gespendeter Gegenstände, wie z. B. Kleidung und Bücher, können die Ausgaben niedrig gehalten werden, so dass nennenswerte Überschüsse erzielt werden können.

2. In ertragsteuerlicher Hinsicht stellt sich die Frage, ob diese Überschüsse der Körperschaft- und Gewerbesteuer unterliegen. Angesichts der in der Regel geringen Ausgaben würde dies zu einer erheblichen Schmälerung der für die gemeinnützigen bzw. kirchlichen Zwecke zur Verfügung stehenden Mittel bedeuten. Der Bundesfinanzhof hat sich mit dieser Problematik in seinem Urteil vom 11. Februar 2009 befasst (I R 73/08) und hierzu eine für die betroffenen Körperschaften ungünstige Entscheidung getroffen. Die Entscheidung betrifft die Gewinnermittlung bei der Durchführung solcher Veranstaltungen durch gemeinnützige Körperschaften. Aber auch bei Floh- und Trödelmärkten einer Kirchengemeinde ergeben sich ertragsteuerliche und umsatzsteuerliche Fragen (siehe hierzu Ziffer 19. ff).

3. Streitpunkt des Falles war die Frage, ob die Regelung des § 64 Abs. 5 Abgabenordnung (AO) auf die Überschüsse aus der Veranstaltung eines Pfennigbasars angewandt werden kann. Die Norm hat folgenden Wortlaut:

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

   Der klagende Verein vertrat die Auffassung, dass der für ertragsteuerliche Zwecke zu ermittelnde Überschuss nach dieser Bestimmung geschätzt werden könne.

4. Dem Urteil lag folgender Sachverhalt zu Grunde:

   Der Kläger, ein eingetragener Verein, diente nach seiner Satzung der Förderung der Völkerverständigung. Er veranstaltete regelmäßig einen Pfennigbasar, für den er durch seine ehrenamtlichen Vereinsmitglieder gebrauchte Gegenstände aller Art sammelte, unter anderem Kleidung, Bücher und Haushaltsgeräte. Die gesammelten Gegenstände wurden auf dem Pfennigbasar unter flohmarktähnlichen Bedingungen verkauft. Der Überschuss aus dem Pfennigbasar wurde für wohltätige Zwecke gespendet.

   Der Kläger erzielte im Streitjahr 2002 aus der Veranstaltung des Pfennigbasars Einnahmen in Höhe von ca. TEUR 43,0 und einen Überschuss in Höhe von ca. TEUR 30,0. In seiner Steuererklärung beantragte er, den Überschuss nach § 64 Abs. 5 AO in Höhe des branchenüblichen Reingewinns von 20 % der Einnahmen zu schätzen.

   Das Finanzamt lehnte die beantragte Schätzung nach § 64 Abs. 5 AO ab und setzte im Körperschaftsteuerbescheid und im Gewerbesteuermessbescheid für das Streitjahr den vom Kläger erzielten Überschuss in voller Höhe an.

   Der BFH bestätigte in seiner Entscheidung das Urteil des Finanzgerichts, welche die Klage des Vereins abgewiesen hatte.

5. Gemäß § 64 Abs. 5 AO können Überschüsse aus der Verwertung unentgeltlich erworbenen Altmaterials außerhalb einer ständig dafür vorgehaltenen Verkaufsstelle, die der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer unterliegen, in Höhe des branchenüblichen Reingewinns geschätzt werden. Dieser wird von der Finanzverwaltung bei Altpapier mit 5 % und bei anderem Altmaterial mit 20 % der Einnahmen ohne Umsatzsteuer angesetzt, AEAO Nr. 27 zu § 64 Abs. 5. Die Norm findet nur auf Antrag der gemeinnützigen Körperschaft Anwendung.

6. Die Anwendung des § 64 Abs. 5 AO setzt zunächst voraus, dass die gemeinnützige Körperschaft die Überschüsse in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielt. Diese Voraussetzung war im vorliegenden Fall erfüllt. Die Durchführung des Pfennigbasars stellte einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nach § 14 AO dar. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist nach § 14 Satz 1 AO eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Mit der Sammlung und Weiterveräußerung der zuvor von den Vereinsmitgliedern gesammelten Gegenstände übte der Verein eine selbständige nachhaltige Tätigkeit aus, durch die er Einnahmen und andere wirtschaftliche Vorteile erzielte und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausging. Das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs wurde vom BFH bereits für Altkleidersammlungen entschieden, BFH BStBl. II 1992, 693.

7. Die Voraussetzungen eines steuerbegünstigten Zweckbetriebs wurden vom BFH zutreffend abgelehnt. Weder spezielle Zweckbetriebsnormen noch die allgemeine Zweckbetriebsvorschrift des § 65 AO waren einschlägig. Nach § 65 AO ist ein Zweckbetrieb gegeben, wenn

   1. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen,
   2. die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und

3. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.

8. Der Pfennigbasar diente in seiner Gesamtrichtung nicht der Verwirklichung der satzungsmäßigen gemeinnützigen Zwecke des Vereins, sondern der Beschaffung zusätzlicher Mittel für die hierauf gerichtete Tätigkeit. Außerdem konnten die vom Verein verfolgten gemeinnützigen Zwecke nicht nur durch die Veranstaltung von Pfennigbasaren erreicht werden, § 65 Nr. 2 AO. Im Übrigen stellt sich auch die Frage, inwieweit der Verein zu gewerblichen Veranstaltern entsprechender Veranstaltungen in Wettbewerb trat, ohne dass dies zur Erfüllung der gemeinnützigen Zwecke unvermeidbar war, § 65 Nr. 3 AO.

Die Sammlung und Weiterveräußerung der gebrauchten Gegenstände konnte daher nicht als Zweckbetrieb im Sinne des § 65 AO beurteilt werden, so dass der Pfennigbasar wie Trödel- und Flohmärkte ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb darstellte. Dies entspricht der bisherigen Rechtsprechung des BFH zum Vorliegen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs bei Altkleidersammlungen, BFH BStBl II 1992, 693.

9. Der Einzelverkauf gesammelter Kleidungsstücke an Hilfsbedürftige in einer Kleiderkammer oder einer ähnlichen Einrichtung stellt hingegen ein Zweckbetrieb nach § 66 AO dar (Einrichtung der Wohlfahrtspflege), wenn mindestens zwei Drittel der Leistungen der Einrichtung hilfsbedürftigen Personen im Sinne des § 53 AO, insbesondere also wirtschaftlich Hilfsbedürftigen, zugute kommen, Verfügung OFD Frankfurt/Main vom 14. November 2001, DB 2002, 351.

10. Für die ertragsteuerliche Behandlung steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe enthält § 64 AO einige besondere Regelungen. So sind mehrere steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zum Zwecke der Besteuerung zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zusammenzufassen, 64 Abs. 2 AO. Dies ermöglicht es gemeinnützigen Körperschaften, die Gewinne und Verluste verschiedener steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe miteinander zu

verrechnen. Im Rahmen einer Bagatellregel ordnet § 64 Abs. 3 AO an, dass steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, deren Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer insgesamt nicht 35.000 Euro im Jahr übersteigen, nicht der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer unterliegen. Diese Regelung half jedoch im vorliegenden Fall dem klagenden Verein nicht, da die Einnahmen mit ca. TEUR 43,0 diesen Betrag überschritten.

11. Eine weitere Vereinfachungsregel beinhaltet der im hier zu besprechenden Urteilsfall streitige § 64 Abs. 5 AO. Gemäß § 64 Abs. 5 AO können Überschüsse aus der Verwertung unentgeltlich erworbenen Altmaterials außerhalb einer ständig dafür vorgehaltenen Verkaufsstelle, die der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer unterliegen, in Höhe des branchenüblichen Reingewinns geschätzt werden. Der Tatbestand des § 64 Abs. 5 AO erfasst nur die Verwertung von Altmaterial. Unter der Verwertung von Altmaterial ist die Veräußerung von Gegenständen zu verstehen, die - wie Altkleider, Altpapier und Schrott - nur noch einen Altmaterialwert haben. § 64 Abs. 5 AO findet damit seinem Wortlaut nach keine Anwendung auf den Einzelverkauf gebrauchter Sachen, die darüber hinaus noch einen Gegenstandswert aufweisen.

12. Diese allgemein vertretene enge Auslegung des § 64 Abs. 5 AO wird durch die Gesetzesmaterialien bestätigt, aus denen sich ergibt, dass der Gesetzgeber die Schätzung nach § 64 Abs. 5 AO nur auf Überschüsse aus Altmaterialsammlungen, nicht aber auf den Einzelverkauf gebrauchter Sachen auf Basaren und Flohmärkten erstrecken wollte. § 64 Abs. 5 AO ist durch das Gesetz zur Verbesserung und Vereinfachung der Vereinsbesteuerung (Vereinsförderungsgesetz) vom 18. Dezember 1989 eingefügt worden. Im ursprünglichen Gesetzentwurf der Bundesregierung war die Vorschrift nicht enthalten; sie wurde erst im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens auf Empfehlung des Finanzausschusses ins Vereinsförderungsgesetz aufgenommen. Der Finanzausschuss nahm hierbei einen Ergänzungsvorschlag des Bundesrates auf, nach dem sich die Schätzung auf „Überschüsse aus der Verwertung gespendeter und gesammelter Sachen“ erstrecken sollte. Der Bundesrat wollte mit diesem Vorschlag neben Altmaterialsammlungen ausdrücklich auch Flohmärkte und Basare in die Schätzung einbeziehen.

13. Der Vorschlag des Bundesrates wurde von der Bundesregierung unter Verweis auf Wettbewerbsgesichtspunkte und Abgrenzungsprobleme abgelehnt. Im Finanzausschuss wurde den Bedenken der Bundesregierung dadurch Rechnung getragen, dass die vom Bundesrat vorgeschlagene Regelung auf Altmaterialsammlungen begrenzt wurde. Auf die Einbeziehung von Verkaufsveranstaltungen wie Basaren und Flohmärkten in die Schätzung des Überschusses wurde - abweichend vom Vorschlag des Bundesrates - mit der Begründung verzichtet, dass diese zu schwierigen Abgrenzungsproblemen führe und unter Wettbewerbsgesichtspunkten nicht gerechtfertigt sei.

14. Der klagende Verein berief sich demgegenüber zur Einbeziehung des Einzelverkaufs gebrauchter Sachen in die Schätzung nach § 64 Abs. 5 AO auf den Zweck der Norm und auf übergreifende Zwecke des Gemeinnützigkeitsrechts. Diesen Argumenten konnte sich der BFH jedoch nicht anschließen. § 64 Abs. 5 AO bezwecke die Vereinfachung der Vereinsbesteuerung, indem der Überschuss aus der Verwertung von Altmaterial unter Berücksichtigung fiktiver Lohnaufwendungen niedriger geschätzt werde, als er ohne diese Lohnaufwendungen tatsächlich sei. Die Schätzung sollte die bis zur Einführung der Vorschrift in der Praxis vielfach anzutreffende Gestaltung, Löhne an die ehrenamtlichen Helfer der Vereine zu zahlen, die von diesen als Spenden zurückgezahlt wurden, entbehrlich machen. Eine Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens werde nur erreicht, wenn die Schätzung des Überschusses auf Altmaterialsammlungen beschränkt werde. Die Einbeziehung des Einzelverkaufs gebrauchter Sachen auf Verkaufsveranstaltungen wie Basaren und Flohmärkten führe dagegen zu schwierigen Abgrenzungsproblemen bei der Aufteilung von Einnahmen und Ausgaben, wenn dort sowohl gekaufte als auch unentgeltlich erworbene Gegenstände verkauft werden.

15. Die Beschränkung des § 64 Abs. 5 AO auf Altmaterialsammlungen ist nach Ansicht des BFH ferner auch aus Wettbewerbsgründen erforderlich. Im Hinblick auf die Altmaterialsammlungen werde die Wettbewerbssituation dadurch ausgeräumt, dass die Schätzung nach § 64 Abs. 5 AO nur dann zulässig ist, wenn die Verwertung des Altmaterials außerhalb einer ständig dafür vorgehaltenen Verkaufsstelle erfolgt. Im

Gegensatz dazu führe die Anwendung des § 64 Abs. 5 AO auf den Überschuss aus dem Verkauf von – gebrauchten - Einzelhandelswaren wie Spielzeug, Textilien, Sport- und Elektrogeräten stets zu ungerechtfertigten Wettbewerbsverzerrungen zugunsten der steuerbegünstigten Körperschaften.

16. Auch der Ansicht des Vereins, dass sich eine weite Auslegung des § 64 Abs. 5 AO aus dem kulturpolitischen Nebenzweck des Gemeinnützigkeitsrechts ergebe, da die Ausgaben des Klägers gemeinnützigen Zwecken dienten, konnte der Senat nicht folgen. Steuerbegünstigte Körperschaften dürfen zwar nach § 64 Abs. 1 AO einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten, um Mittel für die Verwirklichung ihrer steuerbegünstigten Zwecke zu erwirtschaften. Die Körperschaft hat die im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erzielten Überschüsse gemäß § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 1 AO für ihre satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke zu verwenden. Die Mittelverwendung für steuerbegünstigte Zwecke rechtfertige es jedoch nicht, bei der Auslegung der in § 64 AO enthaltenen Vereinfachungsvorschriften für die Besteuerung der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe den auch im Gemeinnützigkeitsrecht geltenden Grundsatz der Wettbewerbsneutralität unberücksichtigt zu lassen. Der Gesetzgeber habe die Bedeutung der Wettbewerbsneutralität für die Begrenzung dieser Vereinfachungsvorschriften nicht nur im Rahmen des durch das Vereinsförderungsgesetz eingefügten § 64 Abs. 5 AO, sondern auch in jüngeren Gesetzgebungsverfahren anlässlich der Einfügung des § 64 Abs. 6 AO (Pauschalgewinn bei bestimmten steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben) und der Anhebung der Besteuerungsgrenze des § 64 Abs. 3 AO wiederholt hervorgehoben.

17. Die Durchführung von Pfennigbasaren, Floh- und Trödelmärkten begründet somit einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, dessen Gewinn nach den allgemeinen Grundsätzen zu ermitteln ist. Eine Schätzung des Reingewinns nach § 64 Abs. 5 AO ist nicht möglich. Angesichts der in der Regel nur geringen Betriebsausgaben führt dies zu einer relativ hohen steuerlichen Belastung der durch diese Aktivitäten erzielten Überschüsse.

18. In umsatzsteuerlicher Hinsicht hat die Qualifikation als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb die Anwendung des Regelsteuersatzes von zurzeit 19 % zur Folge. Auf die Abführung der Umsatzsteuer kann nur dann verzichtet werden, wenn im Ausnahmefall die sog. Kleinunternehmerregelung des § 19 Umsatzsteuergesetz (UStG) eingreifen sollte. Nach § 19 Abs. 1 Satz 1 UStG wird die geschuldete Umsatzsteuer von inländischen Unternehmern nicht erhoben, wenn der Gesamtumsatz zuzüglich Umsatzsteuer im vorangegangenen Kalenderjahr 17 500 Euro nicht überstiegen hat und im laufenden Kalenderjahr 50 000 Euro voraussichtlich nicht übersteigen wird. Maßgebend ist hier der gesamte Umsatz der gemeinnützigen Körperschaft, nicht nur der bei der Durchführung von Pfennigbasaren, Floh- und Trödelmärkten erzielte Umsatz. Bei Anwendung der Kleinunternehmerregelung ist die Körperschaft nicht mehr zum Vorsteuerabzug berechtigt. Diese Auswirkung kann jedoch in der Regel vernachlässigt werden, da keine relevanten vorsteuerbehafteten Betriebsausgaben vorliegen.

19. Auch bei der Veranstaltung von Floh- und Trödelmärkten durch eine Kirchengemeinde können sich erhebliche ertragsteuerliche und umsatzsteuerliche Folgen ergeben. Die Kirchengemeinde unterliegt als juristische Person des öffentlichen Rechts der Körperschaftsteuerpflicht nur, soweit sie im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art nach §§ 1 Abs. 1 Nr. 6; 4 Körperschaftsteuergesetz (KStG) tätig wird. Betriebe gewerblicher Art sind alle Einrichtungen, die einer nachhaltigen wirtschaftlichen Tätigkeit zur Erzielung von Einnahmen außerhalb der Land- und Forstwirtschaft dienen, sich innerhalb der Gesamtbetätigung der juristischen Person wirtschaftlich herausheben und kein Hoheitsbetrieb sind. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, und die Beteiligung am allgemeinen wirtschaftlichen Verkehr sind nicht erforderlich, § 4 Abs. 1 KStG. Ein Hoheitsbetrieb im steuerlichen Sinne liegt bei kirchlichen Körperschaften vor, soweit diese im Rahmen ihres kirchlichen Verkündigungsauftrags tätig werden.

20. Die Durchführung von Pfennigbasaren, Floh- und Trödelmärkten ist nicht mehr Teil des kirchlichen Verkündigungsauftrags. Dies gilt unabhängig davon, dass die hierdurch erzielten Einnahmen für kirchliche Zwecke verwandt werden. Die Kirchengemeinde wird hiermit wirtschaftlich tätig und begründet grundsätzlich

einen Betrieb gewerblicher Art, wenn die Tätigkeit von einigem wirtschaftlichen Gewicht ist. Die Finanzverwaltung sieht in der Tatsache, dass der insoweit erzielte Jahresumsatz 30.678 Euro nachhaltig übersteigt, einen wichtigen Anhaltspunkt hierfür.

21. Der von der Kirchengemeinde durch die Veranstaltung von Pfennigbasaren, Floh- und Trödelmärkten im Rahmen eines Betriebs gewerblicher Art erzielte Gewinn unterliegt der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer nach den allgemeinen Regeln. Eine analoge Anwendung des § 64 Abs. 5 AO auf diesen Betrieb gewerblicher Art kommt nach der hier vorgestellten Entscheidung des BFH nicht in Betracht. In umsatzsteuerlicher Hinsicht ergeben sich die gleichen Rechtsfolgen wie bei der gemeinnützigen Körperschaft. Die Umsätze im Rahmen von Pfennigbasaren, Floh- und Trödelmärkten unterliegen dem umsatzsteuerlichen Regelsteuersatz, soweit nicht die Kleinunternehmerregelung des § 19 UStG angewandt werden kann. Auch hier sind die gesamten Umsätze der Körperschaft maßgebend.

22. Durch die Fusion bislang rechtlich selbständiger Kirchengemeinden zu einer größeren Kirchengemeinde kann die Umsatzgrenze von 30.678 Euro zur Bestimmung des wirtschaftlichen Gewichts einer Tätigkeit relativ schnell überschritten werden, wenn die Umsätze aus sämtlichen Pfarrfesten, Basaren, Weihnachtsmärkten, Floh- und Trödelmärkten zusammengerechnet werden. Auch die von einer Kirchengemeinde durchgeführten Basare und Pfarrfeste begründen im Hinblick auf den potentiellen Wettbewerb zu steuerpflichtigen Dritten und den fehlenden unmittelbaren Bezug zum kirchlichen Verkündigungsauftrag grundsätzlich einen Betrieb gewerblicher Art. Insoweit stellt sich die Frage, ob die Kirchengemeinde diese verschiedenen Aktivitäten in einem Betrieb gewerblicher Art zusammenfassen muss oder ob sie diese Tätigkeiten steuerlich so separieren kann, dass die jeweilige Tätigkeit unterhalb der Umsatzschwelle von 30.678 Euro bleibt.

23. Verschiedene wirtschaftliche Tätigkeiten sind nach Ansicht der Finanzverwaltung als Einheit zu behandeln, wenn dies der Verkehrsauffassung entspricht, R 6 Abs. 3 Satz 3 Körperschaftsteuer-Richtlinien. Wenn die durch die Fusion untergegangenen Kirchengemeinden jedoch organisatorisch, z. B. durch eigene Ortsausschüsse, weiter

bestehen und diese Veranstaltungen jeweils in diesem Rahmen durchgeführt werden, zudem über die Verwendung der erzielten Überschüsse jeweils vor Ort entschieden wird, wird man eine einheitliche Betätigung der neuen, durch Fusion entstandenen Kirchengemeinde nicht annehmen können. Vielmehr wird man die vor Ort durchgeführten Veranstaltungen jeweils getrennt zu betrachten haben, wobei die an einem Ort durchgeführten Veranstaltungen (Pfarrfest, Weihnachtsmarkt, Floh- und Trödelmärkte) wohl zusammenzufassen sind. Die Erfassung aller dieser in einer Kirchengemeinde durchgeführten Veranstaltungen im Rahmen eines einheitlichen Betriebs gewerblicher Art ist danach nicht möglich. Nur wenn die Kirchengemeinde dies wünscht, wird man diese verschiedenen Aktivitäten steuerlich zusammenfassen können.

Verfasser:

Franz V o c h s e n - Rechtsanwalt und Steuerberater -
Geschäftsführer der Dr. Heilmaier & Partner GmbH –WP/StB-Gesellschaft

Carl-Wilhelm-Straße 16, 47798 Krefeld

Telefon: (02151) 63 90 – 0 **Fax:** (02151) 63 90 90
Email: vochsen@heilmaier-partner.de

(Rechtsstand: Juni 2009)