

B & P Special

Besteuerung von gemeinnützigen Vereinen

07/2013

I. Einleitung

Rückwirkend zum 01.01.2013 (mit Ausnahme von § 62 AO – Rücklage und Vermögensbildung -, der erst ab 01.01.2014 gilt) ist das Ehrenamtsstärkungsgesetz mit zahlreichen Änderungen, Verbesserungen und Erleichterungen für gemeinnützige Vereine und Körperschaften in Kraft getreten. Dies soll zum Anlass genommen werden, allgemein die Besteuerung von gemeinnützigen Vereinen darzustellen.

II. Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit

Die Steuerbefreiung bzw. reduzierte Besteuerung bei Gemeinnützigkeit ist geregelt in verschiedenen Einzelsteuergesetzen, die daran anknüpfen, dass der Verein gem. der §§ 51 ff. AO als steuerbegünstigt anerkannt ist.

1. Körperschaftssteuersubjekt

Vorliegen muss ein Körperschaftsteuersubjekt.

2. Gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke

Es müssen gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt werden (§§ 52 – 54 AO).

3. Satzungserfordernisse

Die steuerbegünstigten Zwecke müssen in der Satzung klar und eindeutig benannt sein. Ein gemeinnütziger Verein erfüllt die formelle Satzungsmäßigkeit nach § 60 AO nur dann, wenn die Satzung die in Anlage 1 zu § 60 AO bestimmten Festlegungen der nunmehr gesetzlich angeordneten Mustersatzung wörtlich enthält, wobei die Reihenfolge der Bestimmungen verändert werden kann. Sobald ein älterer Verein die Satzung ändert, müssen die Vorschriften, die die Gemeinnützigkeit betreffen, an den Text der Anlage 1 zu § 60 AO angepasst werden (Art. 97 § 1f EGAO). In der Satzung müssen der Satzungszweck oder – bei Förderung mehrerer steuerbegünstigter Zwecke – die Satzungszwecke und die Art der Verwirklichung jedes einzelnen Satzungszwecks genau bestimmt sein. Werden bestimmte Satzungszwecke nicht oder über längere Zeit nicht gefördert, kann der Verein die Gemeinnützigkeit verlieren. Die "vorsorgliche" Aufnahme steuerbegünstigter Zwecke in die Satzung sollte deshalb vermieden werden. Darüber hinaus muss nach § 61 AO in der Satzung eines gemeinnützigen Vereins geregelt sein, welchem Zweck das Vermögen bei Auflösung des Vereins dienen soll oder an welche genau bezeichnete gemeinnützige Körperschaft oder Körperschaft des öffentlichen Rechts das Vermögen bei Auflösung fallen soll.



4. Entsprechende tatsächliche Geschäftsführung

Die tatsächliche Geschäftsführung muss den Satzungsbestimmungen entsprechen.

5. Selbstlosigkeit (§ 55 AO)

Weitere Grundvoraussetzung für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit ist nach § 55 AO die Selbstlosigkeit. Eine Förderung oder Unterstützung geschieht selbstlos, wenn in erster Linie keine eigenwirtschaftlichen Zwecke verfolgt werden. Die Allgemeinheit soll gefördert werden und nicht die eigenen Interessen der Mitglieder, d.h. Mitglieder dürfen in ihrer Eigenschaft als Mitglieder keine Zuwendungen erhalten. Die Vorschrift des § 55 AO greift allerdings nicht ein, wenn ein Mitglied für seine Tätigkeit im Interesse der gemeinnützigen Körperschaft eine verkehrsübliche Vergütung erhält.

Steuerlich interessant ist, dass Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder vergleichbaren nebenberuflichen Tätigkeiten bis zur Höhe von insgesamt 2.400,00 € im Jahr nach § 3 Nr. 26 EStG steuerfrei sind.

Daneben sind nach § 3 Nr. 26a EStG Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten bis zur Höhe von insgesamt 720,00 € im Jahr steuerfrei. Allerdings wird dieser Freibetrag nicht zusammen bzw. zusätzlich zur Übungsleiterpauschale für Einnahmen aus derselben Tätigkeit gewährt. Für eine andere Tätigkeit, die neben einer nach § 3 Nr. 26 EStG (Übungsleiterpauschale) begünstigten Tätigkeit ausgeübt wird, kann die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26a EStG nur dann in Anspruch genommen werden, wenn die Tätigkeiten voneinander trennbar sind, gesondert vergütet werden

und die dazu getroffenen Vereinbarungen eindeutig sind und durchgeführt werden.

Allerdings ist zu beachten, dass bei Vorstandsmitgliedern nach § 27 Abs. 3 BGB, der allerdings erst ab 01.01.2015 gültig ist, oder aufgrund der Satzung gilt, dass diese Tätigkeit unentgeltlich erbracht wird, mit der Folge, dass die Zahlung einer Vergütung an ein Vorstandsmitglied nur zulässig ist, wenn dies durch oder aufgrund einer Satzungsregelung ausdrücklich zugelassen ist, da ansonsten ein Verstoß gegen das gemeinnützigkeitsrechtliche Gebot der Selbstlosigkeit gegeben ist.

Kleinere Aufmerksamkeiten an Vereinsmitglieder sind gemeinnützigkeitsunschädlich, z. B. Sachzuwendungen bis 40,00 €, die dem Vereinsmitglied aus Anlass persönlicher Ereignisse (z. B. Geburtstag, Hochzeit oder persönliches Vereinsjubiläum) zugewendet werden. Aufmerksamkeiten können Vereinsmitgliedern auch bei besonderen Vereinsanlässen gewährt werden (z. B. unentgeltlich oder verbilligte Bewirtung bei Weihnachtsfeiern und der Hauptversammlung). Aber auch hier gilt die Obergrenze von höchstens 40,00 € je teilnehmendem Vereinsmitglied (R 19.6 LStR). Aufwendungen für Grabbinde sind auch über 40,00 € hinaus in angemessener Höhe unschädlich, da hier keine Zuwendung vorliegt.

6. Ausschließlichkeit (§ 56 AO)

Gem. § 56 AO muss Ausschließlichkeit vorliegen. Ausschließlichkeit liegt vor, wenn eine Körperschaft nur ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt. Treten neben die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke andere steuerlich nicht begünstigte Zwecke, wie beispielsweise ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder die steuerfreie Verwaltung eigenen Vermögens,



darf das Unterhalten des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes oder die steuerfreie Verwaltung eigenen Vermögens nur zur Mittelbeschaffung für die gemeinnützige Tätigkeit dienen. Bei der Gesamtbetrachtung dürfen der steuerliche wirtschaftliche Geschäftsbetrieb oder die steuerfreie Verwaltung eigenen Vermögens dem Verein nicht das Gepräge geben.

7. Unmittelbarkeit (§ 57 AO)

In § 57 AO ist bestimmt, dass eine Körperschaft nur dann unmittelbar ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt, wenn sie selbst diese Zwecke verwirklicht. Allerdings erkennt § 58 Nr. 1 AO auch sog. Fördervereine als steuerbegünstigte gemeinnützige Körperschaften an, allerdings nach Auffassung der Finanzverwaltung nur dann, wenn mehr als die Hälfte der Mittel der gemeinnützigen Körperschaft in einem Veranlagungsjahr dadurch für gemeinnützige Zwecke verwendet werden, dass sie an eine andere gemeinnützige Körperschaft oder an eine Körperschaft des öffentlichen Rechts für gemeinnützige Zwecke gegeben werden.

Zudem kann nach dem neuen § 58 Nr. 3 AO eine gemeinnützige Körperschaft ihre Überschüsse der Einnahmen über die Ausgaben aus der Vermögensverwaltung sowie ihre Gewinne aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ganz oder teilweise und darüber hinaus höchstens 15 % ihrer sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts zur Vermögensausstattung zuwenden.

8. Mittelverwendung

a) Gemeinnützigkeitswidrige Mittelverwendung

Alle Mittel, die dem Verein zur Verfügung stehen, dürfen nur für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden.

Daraus ist der Gedanke erwachsen, dass es eine gemeinnützigkeitswidrige Mittelverwendung darstellt, wenn Verluste aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb durch Mittel des ideellen Bereichs (Mitgliedsbeiträge, Spenden, Zuschüsse, Rücklagen) oder steuerbefreite Zweckbetriebseinkünfte oder Erträge aus der Vermögensverwaltung ausgeglichen werden.

Keine Verwendung von Mitteln des ideellen Bereichs für den Ausgleich eines Verlustes des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist anzunehmen, wenn dem ideellen Bereich in den sechs vorangegangenen Jahren Gewinne des einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs (§ 64 Abs. 2 AO) in mindestens gleicher Höhe zugeführt worden sind. Insoweit ist der Verlustausgleich im Entstehungsjahr als Rückgabe früherer, durch das Gemeinnützigkeitsrecht vorgeschriebener Gewinnabführungen anzusehen (AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 Tz. 3). Ein nach ertragsteuerlichen Grundsätzen ermittelter Verlust eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ist unschädlich für die Steuerbegünstigung des Vereins, wenn er ausschließlich durch die Berücksichtigung von anteiligen Abschreibungen auf gemischt genutzte Wirtschaftsgüter entstanden ist und wenn die folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

- Das Wirtschaftsgut wurde für den ideellen Bereich angeschafft oder hergestellt und wird nur zur besseren Kapazitätsauslastung und Mittelbeschaffung teil- oder zeitweise für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb genutzt. Dabei darf der Verein nicht schon im Hinblick auf eine zeit-



oder teilweise Nutzung für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ein größeres Wirtschaftsgut angeschafft oder hergestellt haben, als es für die ideelle Tätigkeit notwendig war

- Der Verein verlangt für die Leistungen des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs marktübliche Preise
- Der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb bildet keinen eigenständigen Sektor eines Gebäudes (z. B. Gaststättenbetrieb in einer Sporthalle)

Diese Grundsätze gelten entsprechend für die Berücksichtigung anderer gemischter Aufwendungen (z. B. zeitweiser Einsatz von Personal des ideellen Bereichs in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb). Der Ausgleich des Verlustes eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes mit Mitteln des ideellen Bereichs ist außerdem unschädlich für die Steuerbegünstigung, wenn

- der Verlust auf einer Fehlkalkulation beruht,
- der Verein innerhalb von 12 Monaten nach Ende des Wirtschaftsjahres, in dem der Verlust entstanden ist, dem ideellen Tätigkeitsbereich wieder Mittel in entsprechender Höhe zuführt und
- die zugeführten Mittel nicht aus Zweckbetrieben, aus dem Bereich der steuerbegünstigten Vermögensverwaltung, aus Beiträgen oder aus anderen Zuwendungen, die zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke des Vereins bestimmt sind, stammen.

Die Zuführungen zu dem ideellen Bereich können demnach aus dem Gewinn des einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, der in dem Jahr nach der Ent-

stehung des Verlustes erzielt wird, geleistet werden. Außerdem dürfen für den Ausgleich des Verlustes Umlagen und Zuschüsse, die dafür bestimmt sind, verwendet werden. Derartige Zuwendungen sind jedoch keine steuerbegünstigten Spenden (AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 Tz 5).

Bei dem Aufbau eines neuen Betriebes ist eine Verwendung von Mitteln des ideellen Bereichs für den Ausgleich von Verlusten auch dann unschädlich für die Steuerbegünstigung, wenn mit Anlaufverlusten zu rechnen war. Auch in diesem Fall muss der Verein aber in der Regel innerhalb von 3 Jahren nach dem Ende des Entstehungsjahres des Verlustes dem ideellen Bereich wieder Mittel, die gemeinnützigkeitsunschädlich dafür verwendet werden dürfen, zuführen (AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 Tz 7).

Ein für die Steuerbegünstigung schädliche Verwendung von Mitteln für den Ausgleich von Verlusten des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs liegt auch dann nicht vor, wenn dem Betrieb die erforderlichen Mittel durch die Aufnahme eines betrieblichen Darlehens zugeführt werden oder bereits in dem Betrieb verwendete ideelle Mittel mittels eines Darlehens, das dem Betrieb zugeordnet wird, innerhalb der Frist von 12 Monaten nach dem Ende des Verlustentstehungsjahres an den ideellen Bereich des Vereins zurückgegeben werden. Voraussetzung für die Unschädlichkeit ist, dass Tilgungen und Zinsen für das Darlehen ausschließlich aus Mitteln des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes geleistet werden. Dabei führt die Belastung von Vermögen des ideellen Bereichs mit einer Sicherheit für ein betriebliches Darlehen grundsätzlich zu keiner anderen Beurteilung. Die Eintragung einer Grundschuld bedeutet



noch keine Verwendung des belasteten Vermögens für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 Tz 6).

All dies gilt auch für die Vermögensverwaltung (AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 Tz 8).

b) Förderung der Geselligkeit

Ebenso ist es unzulässig, wenn eine gemeinnützige Körperschaft beispielsweise neben den gemeinnützigen Zwecken die Geselligkeit im Verein in besonderer Weise fördert. Allerdings ist es unschädlich, wenn mit der Förderung der Geselligkeit im Verein lediglich eine Verbundenheit der Vereinsmitglieder angestrebt wird, wie sie aus der gemeinnützigen Vereinstätigkeit folgt. Die Förderung der Geselligkeit durch einen gemeinnützigen Verein ist also unzulässig, soweit diese Förderung über das hinausgeht, was im Rahmen der Betreuung von Mitgliedern allgemein üblich und nach allgemeiner Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen ist. Es kann Vereinen, die auf die Vergütung einer ehrenamtlichen Tätigkeit verzichten, nicht verwehrt werden, dass Engagement ihrer Mitglieder wenigstens durch gelegentliche gesellige Veranstaltungen zu belohnen. Allerdings ist stets darauf zu achten, dass die geselligen Veranstaltungen nicht zu einem eigenen Nebenzweck des gemeinnützigen Vereins werden.

c) Gebot der zeitnahen Mittelverwendung

aa) Zeitnah zu verwendende Mittel

Ferner hat die Mittelverwendung zeitnah zu erfolgen. Eine zeitnahe Mittelverwendung ist gegeben, wenn die Mittel spätestens in dem zweiten auf den Zufluss folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahr für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden

(§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO). Soweit Mittel nicht schon im Jahr des Zuflusses für die steuerbegünstigten Zwecke verwendet oder zulässigerweise dem Vermögen zugeführt werden, muss ihre zeitnahe Verwendung ggf. durch eine Nebenrechnung, die sog. Mittelverwendungsrechnung, nachgewiesen werden. Eine Rechtsgrundlage für diese Nachweispflicht ergibt sich aus § 63 Abs. 3 AO, wonach der gemeinnützige Verein den Nachweis, dass die tatsächliche Geschäftsführung den Gemeinnützigkeitsvorschriften entspricht, durch ordnungsmäßige Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben zu führen hat.

bb) Nutzungsgebundenes Kapital / Betriebsmittelrücklage

Nicht unter die zeitnahe Mittelverwendung fällt das nutzungsgebundene Kapital. Als nutzungsgebundenes Kapital bezeichnet man diejenigen Vermögensgegenstände, die satzungsmäßigen Zwecken dienen. Mit den dafür verwandten Mitteln hat der Verein der Verwendungspflicht genügt (§ 55 Abs. 1 S. 2 AO).

Als ein Unterfall des nutzungsgebundenen Kapitals könnte man die sog. Betriebsmittelrücklage bezeichnen. Dabei handelt es sich um die Bildung von Rücklagen für periodisch wiederkehrende Ausgaben (z. B. Löhne, Gehälter, Mieten) in Höhe des Mittelbedarfs für eine angemessene Zeitperiode. Entsprechende Mittel sind für die gemeinnützigen Zwecke gebunden, da sie benötigt werden, damit der Verein seinen rechtlichen Verpflichtungen aus Arbeits- und Mietverträgen nachkommen kann, wenn sich die Einnahmenseite einmal deutlich verschlechtern sollte.

cc) Zulässige Rücklagenbildung

aaa) Rücklage aufgrund vernünftiger kaufmännischer Beurteilung



Bei dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung ist zu beachten, dass grundsätzlich auch der Gewinn aus Zweckbetrieben sowie aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nach Steuerzahlung und der Überschuss aus der Vermögensverwaltung dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen. Allerdings darf ein gemeinnütziger Verein im Bereich des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes und der Vermögensverwaltung Rücklagen bilden, die bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung wirtschaftlich begründet sind. Dafür muss ein konkreter Anlass gegeben sein, der aus objektiver unternehmerischer Sicht die Bildung der Rücklage rechtfertigt. Im Bereich der Vermögensverwaltung dürfen Rücklagen gebildet werden, um den ordnungsgemäßen Zustand des Vermögens zu erhalten oder wiederherzustellen.

bbb) Projektrücklage

Ferner darf nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO (Projektrücklage) auch eine Rücklage für bestimmte, die steuerbegünstigten Satzungszwecke verwirklichende Vorhaben gebildet werden, sofern für diese Vorhaben bereits konkrete Zeitvorstellungen bestehen. Besteht noch keine konkrete Zeitvorstellung, ist die Rücklagenbildung nur zulässig, wenn die Durchführung des Vorhabens glaubhaft und bei den finanziellen Verhältnissen der steuerbegünstigten Körperschaft in einem angemessenen Zeitraum möglich ist. Ansparphasen, die voraussichtlich 10 Jahre übersteigen werden, werden von der Finanzverwaltung nicht anerkannt.

ccc) Rücklage für Wiederbeschaffung

Darüber hinaus erklärt das Ehrenamtsstärkungsgesetz nunmehr (allerdings erst ab 01.01.2014) auch die Bildung einer Rücklage für die Wiederbeschaffung von nutzungsge-

bundenem Kapital in Höhe der Abschreibungen auf den Vermögensgegenstand für zulässig (§ 62 Abs. 1 Nr. 2 AO).

ddd) Freie Rücklage

Schließlich erlaubt § 62 Abs. 1 Nr. 3 AO auch die Bildung einer sog. freien Rücklage, wonach höchstens ein Drittel der Überschüsse der Einnahmen über die Ausgaben aus der Vermögensverwaltung und darüber hinaus höchstens 10 % der nicht aus der Vermögensverwaltung stammenden zeitnah zu verwendenden Mittel einer freien Rücklage zugeführt werden können. Als Bemessungsgrundlage dafür sind die Bruttoeinnahmen aus dem ideellen Bereich (Spenden, Mitgliedsbeiträge, Zuschüsse) sowie der Jahresüberschuss aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (ausschließlich Vermögensverwaltung) vor Auflösung und Bildung sonstiger Rücklagen maßgebend.

Ist der Höchstbetrag für die Bildung der freien Rücklage in einem Jahr nicht ausgeschöpft, kann diese unterbliebene Zuführung in den folgenden zwei Jahren nachgeholt werden. Nach § 62 Abs. 2 AO hat die Bildung von Rücklagen (Projektrücklage, Rücklage für Wiederbeschaffung und freie Rücklage) innerhalb der auf den Zufluss der zeitnah zu verwendenden Mittel folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahre zu erfolgen. Addiert man diese Verlängerung der Mittelverwendungsfrist auf bis zu 3 Jahre mit der Nachholungsmöglichkeit in den folgenden 2 Jahren, beträgt der Zeitraum für die Ausnutzung der freien Rücklage praktisch bis zu 5 Jahre. Zu beachten ist allerdings, dass § 62 AO erst am 01.01.2014 in Kraft tritt.



III. Tätigkeitsbereiche

Im Gemeinnützigkeitsrecht wird zwischen vier Einkommens- und Vermögenssphären, die der Finanzierung der gemeinnützigen Tätigkeit dienen, unterschieden.

1. Ideeller Bereich (steuerfrei)

Einnahmen aus Mitgliedsbeiträgen, Spenden, Schenkungen, Umlagen oder Zuschüssen sind körperschaftsteuerfrei, gewerbesteuerfrei und umsatzsteuerfrei, allerdings auch mit der Konsequenz, dass bei Ausgaben in diesem Bereich kein Vorsteuerabzug gewährt wird.

2. Vermögensverwaltung (steuerfrei)

Einkünfte aus der Vermögensverwaltung liegen vor, wenn sich der gemeinnützige Verein auf die Nutzung des vorhandenen Vermögens beschränkt, in dem z. B. Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen langfristig vermietet oder verpachtet (z. B. an Pächter des Vereinshauses oder Werbeunternehmer) wird (§ 14 Satz 3 AO). Auch die Beteiligung eines Vereins an einer Kapitalgesellschaft ist grundsätzlich Vermögensverwaltung. Sie stellt jedoch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, wenn mit der Beteiligung tatsächlich ein entscheidender Einfluss auf die lfd. Geschäftsführung des Unternehmens ausgeübt wird. Dafür genügt nach Auffassung der Finanzverwaltung, wenn Personalunion zwischen dem geschäftsführenden Organ des Vereins und der Tochter-Kapitalgesellschaft besteht. Zudem kann auch durch eine Betriebsaufspaltung eine an sich vermögensverwaltende Tätigkeit zu einer steuerpflichtigen werden. Diese Betriebsaufspaltung kommt nicht nur bei der Überlassung von Immobilien, sondern auch bei der Überlassung von wesentlichen Betriebsgrundlagen in

Betracht. Da Büroimmobilien als wesentliche Betriebsgrundlagen angesehen werden, liegt bei einer Mehrheitsbeteiligung an einer steuerpflichtigen GmbH, die eine Immobilie des gemeinnützigen Vereins nutzt, regelmäßig eine Betriebsaufspaltung vor. Interessant ist, dass Gewinnausschüttungen einer GmbH an einen Verein, wenn die Beteiligung in der Vermögensverwaltung gehalten wird, nach § 44a Abs. 7 EStG von der Kapitalertragsteuer befreit sind. Auch die Beteiligung an einer vermögensverwaltend tätigen Personengesellschaft führt zu steuerfreien Einkünften aus der Vermögensverwaltung im Gegensatz zu einer Beteiligung an einer gewerblich tätigen Personengesellschaft, die als ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb angesehen wird.

Einnahmen aus der Vermögensverwaltung sind körperschaftssteuerfrei, gewerbesteuerfrei und umsatzsteuerfrei. Der Verein kann jedoch zur Umsatzsteuerpflicht optieren, falls der damit verbundene Vorsteuerabzug günstiger ist. Dies kann unter Umständen interessant sein, weil der Steuersatz für die Vermögensverwaltung nach § 12 Abs. 2 Ziff. 8a UStG nur 7 % beträgt.

3. Zweckbetrieb (steuerbegünstigt)

Ein Zweckbetrieb ist seinem Charakter nach ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, der aber die Besonderheit aufweist, dass

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 ähnlichen Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist (§ 65 AO).

§ 68 AO zählt besondere Zweckbetriebe auf, u.a. kulturelle Einrichtungen und kulturelle Veranstaltungen, wie Konzerte und Kunstausstellungen. Dazu gehört nicht der Verkauf von Speisen und Getränken. Nach § 67a AO sind sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins ein Zweckbetrieb, wenn die Einnahmen einschl. Umsatzsteuer insgesamt 45.000,00 € im Jahr nicht übersteigen.

Die Einnahmen aus einem Zweckbetrieb sind körperschaftsteuerfrei, gewerbsteuerfrei, allerdings umsatzsteuerpflichtig, wobei der Steuersatz nach § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG jedoch lediglich 7 % beträgt. Übersteigt der Verein nicht die Kleinunternehmergrenze des § 19 UStG, hat der Umsatz zzgl. der darauf entfallenden Steuer also im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500,00 € nicht überstiegen und wird er im lfd. Kalenderjahr 50.000,00 € voraussichtlich nicht übersteigen, dann ist sogar Umsatzsteuerfreiheit gegeben, allerdings mit der Konsequenz, dass dann auch kein Vorsteuerabzug insoweit möglich ist.

4. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (steuerpflichtig)

Sofern eine erwerbswirtschaftliche Betätigung im Sinne des § 14 AO vorliegt und eine Zweckbetriebsbefreiung nach den §§ 65 ff. AO nicht gegeben ist, erzielt der Verein Einkünfte in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Ein Verein darf einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht als Selbstzweck unterhalten, vielmehr

muss eine derartige steuerpflichtige Tätigkeit ihre Rechtfertigung dadurch finden, dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb der Mittelbeschaffung für die gemeinnützige Tätigkeit dient. Folge ist eine partielle Körperschaftsteuerpflicht für diesen Bereich. Der Gewinn im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb wird entsprechend den allgemeinen steuerlichen Regelungen ermittelt. Sofern es sich um Einkünfte aus einem Gewerbebetrieb handelt, finden für die Einkommensermittlung über § 8 Abs. 1 KStG § 15 i. V. m. §§ 4 ff. EStG Anwendung. Problematisch kann sein, dass Aufwendungen, die im gemeinnützigen Bereich anfallen, den Gewinn aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht mindern dürfen. Die Finanzverwaltung erkennt es jedoch an, wenn gemischte Aufwendungen des Vereins, beispielsweise für Personal- und Sachkosten, schätzweise auf den steuerbefreiten und steuerpflichtigen Bereich aufgeteilt werden. Im Übrigen richtet sich die Zuordnung von Erträgen und Aufwendungen nach dem Veranlassungsprinzip.

Unterhält der Verein mehrere wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die keine Zweckbetriebe sind, werden deren Ergebnisse gem. § 64 Abs. 2 AO als ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb behandelt. Übersteigen die Einnahmen einschl. Umsatzsteuer aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb insgesamt nicht 35.000,00 € im Jahr, so unterliegt die diesen Geschäftsbetrieben zuzuordnende Besteuerungsgrundlage nicht der Körperschaft- und der Gewerbesteuer. Ob die Einnahmen die Besteuerungsgrenze übersteigen, ist für jedes Jahr gesondert zu prüfen. Auch wenn die vorgenannte Grenze unterschritten werden sollte, gilt der allgemeine Grundsatz des Gemeinnützigkeitsrechts, das für die steuerbegünstigten Zwecke gebundene



Mittel nicht für den Ausgleich von Verlusten aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben verwendet werden dürfen. Stille Reserven in Wirtschaftsgütern, die wegen ihrer überwiegenden oder ausschließlichen Nutzung im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb diesem zuzuordnen sind, bleiben steuerverhaftet, bis sie aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb entnommen oder veräußert werden.

Nach § 24 KStG ist ein Freibetrag von 5.000,00 € in Abzug zu bringen. Der Körperschaftsteuersatz beträgt nach § 23 Abs. 1 KStG 15 % des zu versteuernden Einkommens. Hinzu kommt der Solidaritätszuschlag von 5,5 %.

Bei der Gewerbesteuer findet ebenfalls eine Versteuerung statt, wenn die Bruttoeinnahmen höher als 35.000,00 € im Jahr sind. Auch hier gibt es einen Freibetrag nach § 11 Abs. 1 Nr. 2 GewStG in Höhe von 5.000,00 €.

Die Umsätze sind umsatzsteuerpflichtig mit dem normalen Steuersatz von 19 %. Oft wird jedoch übersehen, dass zwar der ermäßigte Steuersatz von 7 % nach § 12 Abs. 1 Nr. 8a UStG keine Anwendung findet auf Leistungen, die im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes ausgeführt werden, allerdings andere Umsätze erbracht werden, die dem ermäßigten Steuersatz unterliegen, z.B. der Verkauf von Eintrittskarten für Theater, Konzerte sowie den Theatervorführungen und Konzerten vergleichbare Darbietungen ausübender Künstler nach § 12 Abs. 2 Nr. 7a UStG. Auch hier gilt die Kleinunternehmerregelung, nach der eine Umsatzsteuerpflicht mit Vorsteuerabzugsrecht nur besteht, falls die Umsätze im Vorjahr über 17.500,00 € lagen oder im lfd. Jahr über 50.000,00 € liegen.

IV. Spendenabzug

Der Spendenabzug ist ein wichtiger Anreiz zur Finanzierung gemeinnütziger Vereine. Dabei ist darauf zu achten, dass Mitgliedsbeiträge nach § 10b Abs. 1 Satz 3 EStG nicht abziehbar sind, bei Körperschaften, die den Sport, kulturelle Betätigungen, die in erster Linie der Freizeitgestaltung dienen, die Heimatpflege und Heimatkunde oder Zwecke im Sinne des § 52 Abs. 2 Nr. 23 der AO (Tierzucht, Pflanzenzucht, Kleingärtnerei, traditionelles Brauchtum einschl. des Karnevals, der Fastnacht und des Faschings, der Soldaten- und Reservistenbetreuung und des Amateurfunks, des Modellflugs und des Hundesports) fördern.

Ferner ist zu beachten, dass die Spendenbestätigungen die formalen Vorgaben des Bundesfinanzministeriums erfüllen müssen. Muster dafür sind unter www.bundesfinanzministerium.de zu finden. Spenden bis 200,00 € können durch einfachen Bankbeleg nachgewiesen werden.

Im EStG wurde durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz neu geregelt, dass Sachspenden aus einem Betriebsvermögen, die grundsätzlich umsatzsteuerpflichtig für den Betrieb sind, einkommensteuerlich in voller Höhe als Spende abzugsfähig sind. Sofern somit im Betrieb Umsatzsteuer auf die Entnahme des Sachvermögens anfällt, z. B. bei der Zuwendung von ausgedienten Computern aus einem Betrieb an einen gemeinnützigen Verein, erhöht die von dem Betrieb abzuführende Umsatzsteuer das Spendenvolumen für Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuerzwecke.

Ferner ist nunmehr in § 63 Abs. 5 AO geregelt, dass Vereine Zuwendungsbestätigungen nur ausstellen dürfen, wenn



1. das Datum der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid oder des Freistellungsbescheides nicht länger als 5 Jahre zurückliegt, oder
2. die Feststellung der Satzungsmäßigkeit nach § 60a Abs. 1 AO nicht länger als 3 Kalenderjahre zurückliegt und bisher kein Freistellungsbescheid oder keine Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid erteilt wurde.

V. Rechtsfolgen bei Verstoß gegen Gemeinnützigkeitsvorschriften

Liegt ein Verstoß gegen das Gebot der zeitnahen Mittelverwendung vor, so kann die Finanzverwaltung als mildestes Mittel nach § 63 Abs. 4 AO dem Verein eine Frist setzen, bis zu deren Ablauf die angesammelten Mittel zwingend für gemeinnützige Zwecke einzusetzen sind, sofern es sich nicht um das planmäßige Ansammeln unzulässiger Mittel handelt.

Bei allen übrigen Verstößen der tatsächlichen Geschäftsführung gegen die Gemeinnützigkeitsvorschriften wird für den betreffenden Veranlagungszeitraum die Steuerbefreiung versagt. Grundsätzlich kommt es bei Verstößen darauf an, dass die einzelnen Organmitglieder von dem gemeinnützigkeitswidrigen Verhalten einzelner Hilfspersonen wussten oder bei pflichtgemäß ausgeübter Kontrolle hätten wissen müssen.

Liegen Verstöße der tatsächlichen Geschäftsführung gegen die Mittelverwendungsgebote des § 55 Abs. 1 Nr. 1-3 AO vor (unangemessene Vergütungen an Mitglieder oder andere Personen, schädlicher Ausgleich von Verlusten im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb), die so schwerwiegend sind, dass sie einer Verwendung des gesamten Vermögens für satzung-

fremde Zwecke gleich kommen, kann das Finanzamt nach § 63 Abs. 2 AO eine Nachversteuerung der Einkünfte, Nacherhebung der Umsatzsteuer und ggf. Spendenhaftung des Vereins für die vergangenen 10 Jahre anordnen.

VI. Verfahren über die Anerkennung der Gemeinnützigkeit

Bisher konnten gemeinnützige Vereine durch die sog. Vorläufigkeitsbescheinigung nachweisen, dass ihnen die Berechtigung zur Ausstellung von Spendenbescheinigungen vom Finanzamt eingeräumt wurde. Dieses Verfahren war jedoch von der Bindungswirkung her beschränkt und galt auch nicht für alle beteiligten Finanzämter bzw. Steuerarten. Aufgrund dessen wurde durch das Ehrenamtsstärkungsgesetz für alle neuen wie auch für alle bestehenden gemeinnützigen Vereine ein sog. gesondertes Feststellungsverfahren für die Gemeinnützigkeit in der Abgabenordnung eingeführt. Neue gegründete gemeinnützige Vereine beantragen in der Gründungsphase die gesonderte Feststellung beim Finanzamt, indem sie ihre Satzung dort einreichen. Das Finanzamt bestätigt dann nach entsprechender inhaltlicher Prüfung nach § 60a AO die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen, so dass die Körperschaft dann auf der Grundlage dieses Feststellungsbescheides Spenden empfangen und Spendenbestätigungen ausstellen darf. Anders als nach dem alten Recht bleibt die gesonderte Feststellung solange wirksam, bis ihre Bindungswirkung aufgehoben wird. Das bedeutet, dass bei den nachfolgenden Veranlagungen zur Körperschaftsteuer (Überprüfung der Gemeinnützigkeit durch das Finanzamt) keine neuen gesonderten Feststellungen nach der Abgabenordnung erfolgen,



solange die Körperschaft zwischenzeitig nicht ihre Satzung oder ihre Tätigkeit gemeinnützigkeitsschädlich geändert hat.

Bereits bestehende Vereine können die gesonderte Feststellung von sich aus beantragen, sie können jedoch auch abwarten, bis im

Rahmen der nächsten regelmäßig anstehenden Körperschaftsteuerveranlagung (regelmäßig alle 3 Jahre) die Feststellung der satzungsmäßigen Gemeinnützigkeit nach der Abgabenordnung von Amts wegen erfolgt. Für den Fall, dass bei bestehenden Vereinen eine Satzungsänderung vorgenommen wird, ist ebenfalls die Beantragung einer gesonderten Feststellung beim Finanzamt vorzunehmen.

Das neue Recht ist insoweit vorteilhaft, als die Bindungswirkung des Feststellungsbescheides nicht auf die ertragsteuerliche Körperschaftsteuer beschränkt ist, sondern dass sie, anders als nach dem bisherigen Recht, auch für die Festsetzung anderer einzelner Steuern, wie z. B. der Umsatzsteuer, gilt. Des Weiteren sind auch die Wohnsitzfinanzämter der Spender und Mitglieder an die Feststellung gebunden, sodass die Bindungswirkung insgesamt erweitert wird und die Rechtssicherheit für die Mitglieder bzw. Spender erhöht wird.

Information:

Der Inhalt dieser Information wurde nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt. Mit Rücksicht auf die Komplexität der angesprochenen Themen und den ständigen Wandel der Rechtsmaterie bitten wir um Verständnis, wenn wir unsere Haftung und Gewährleistung auf Beratungen in individuellen Einzelaufträgen nach Maßgabe unserer Auftragsbedingungen beschränken und sie i. Ü., d. h. für diese Informationen ausschließen

