



Gemeinnützige Körperschaften

Wesentliche Problembereiche bei
steuerbegünstigten Organisationen

Gemeinnützige Körperschaften

Wesentliche Problembereiche bei
steuerbegünstigten Organisationen

Stand der Rechtslage: Februar 2014

Auf Wunsch stellen wir Ihnen gerne unsere weiteren Veröffentlichungen zu folgenden Themenbereichen zur Verfügung:

Sponsoring

Steuerliche Rahmenbedingungen
für Förderer und Geförderte

Die steuerbegünstigte Stiftung

Steuerliche und zivilrechtliche Hinweise
für Stifter und Stiftungen

Die steuerbegünstigte Integrationsgesellschaft

Steuer- und sozialrechtliche Hinweise für
Errichtung und Betrieb

Ehrenamt und Steuern

Steuerliche Behandlung nebenberuflicher
Tätigkeiten für steuerbegünstigte Körperschaften

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	6
Einleitung	7
Allgemeines	7
Wirtschaftliche Bedeutung gemeinnütziger Einrichtungen	7
Organisation	7
Finanzierung	7
Vor- und Nachteile der Gemeinnützigkeit	8
Rechtsformen	9
Begünstigte Körperschaften	9
Gebräuchliche Rechtsformen	9
Verein	9
GmbH	10
Stiftung	10
Geschäftsführung, Vorstand, Kuratorium	11
Einfluss der Gesellschafter bzw. der Mitglieder	11
Haftung der Organe	12
Grundstruktur des Gemeinnützigkeitsrechts	13
Allgemeines	13
Umfang der Steuerpflicht	13
Vermögenssphären gemeinnütziger Körperschaften	13
Ertragsteuerliche Beurteilung	14
Umsatzsteuerliche Beurteilung	15
Abgrenzung der Vermögenssphären	15
Mittelverwendung	15
Mittel/Mittelherkunft	16
Formen der Mittelverwendung	16
Satzungsmäßige Mittelverwendung	16
Ausnahmen von der Pflicht zur satzungsmäßigen Mittelverwendung	16
Steuerschädliche Mittelverwendung	17

Zeitnahe Mittelverwendung	18
Ausnahmen von der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung	18
Mittelverwendungsrechnung	19
Steuerliches Verfahren	20
Steuerdeklarationsverfahren	20
Abzugsfähigkeit der Spende beim Spender	20
Finanzierung und Mittelbeschaffung	23
Finanzierungsfreiheit	23
Finanzierungsformen im Einzelnen	23
Spenden	23
Mitgliedsbeiträge	23
Zuschüsse	23
Sponsoring	23
Vermögensverwaltung	24
Schenkungen und Erbschaften	24
Wirtschaftliche Betätigung von gemeinnützigen Körperschaften	25
Hintergrund der wirtschaftlichen Betätigung	25
Weiterführung einer bestehenden wirtschaftlichen Einheit	25
Neubeginn einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung	25
Organisationsstrukturen erwerbswirtschaftlicher Tätigkeiten	25
Ausgliederung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in eine Kapitalgesellschaft	26
Grenzbereich zur Vermögensverwaltung	27
Typische erwerbswirtschaftliche Betätigung	27
Vermarktung von Werberechten	27
Benefiz- und Spendensammelveranstaltungen	28
Konfliktpotenziale mit dem Gemeinnützigkeitsrecht	29
Finanzierung einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung	29
Gefährdung der Gemeinnützigkeit	30

Umstrukturierung gemeinnütziger Teilbereiche	31
Rechnungslegung und -prüfung	31
Besonderheiten der Buchführung und Rechnungslegung	31
Handels- und Zivilrecht	31
Steuerrecht	32
Anforderungen an die Rechnungslegung	32
Prüfung und Publizität gemeinnütziger Organisationen	32
Einnahmen-/Ausgaben- und Vermögensrechnung	33
Spendensammelnde Organisationen	34
Jahresabschluss und Lagebericht	35
Trennung der Vermögenssphären	35

Vorwort

Mit der vorliegenden Broschüre ergänzen wir unsere Reihe zu besonderen Themen des Steuerrechts, anderen Rechtsgebieten bzw. des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens.

Das Thema „Gemeinnützige Körperschaften“ ist deshalb sehr interessant und auch umfassend, weil es alle drei vorgenannten Gebiete berührt. Es ist vordergründig ein steuerrechtlich motiviertes Thema, umfasst aber aufgrund der verschiedenen Rechtsformen, in denen steuerliche Gemeinnützigkeit möglich ist, auch andere rechtliche Bereiche, einschließlich der sich daraus ergebenden Konsequenzen für die Mitglieder und Vorstände. Betroffen sind ferner betriebswirtschaftliche Fragestellungen, insbesondere die Bilanzierung. Diese rückt zunehmend in das Blickfeld derjenigen, die für die Aufstellung der Vermögensübersichten bzw. Jahresabschlüsse verantwortlich sind und diese prüfen lassen (müssen).

Die vorliegende Broschüre stellt die wesentlichen Aspekte der ausgewählten Themenbereiche dar. Sie ist nicht als Handbuch oder Leitfaden für alle Fragestellungen gedacht. So sind Bereiche, die zwar auch für gemeinnützige Unternehmen interessant sind, die aber dem allgemeinen Steuerrecht oder anderen Rechtsbereichen entspringen, wie z. B. die Art und Weise der Abgabe einer Steuererklärung, lohnsteuerliche Pflichten und Einzelheiten, allgemeine Umsatzsteuerpflichten und vergleichbare Themen, nicht Gegenstand dieser Broschüre.

Diese Publikation bezieht sich auf den Rechtsstand Januar 2014.

Einleitung

Allgemeines

Der gemeinnützige Sektor, auch Non-Profit-Bereich oder dritter Sektor genannt, hat in den vergangenen Jahren stark an Bedeutung gewonnen. Das ehrenamtliche, freiwillige oder auch bürgerschaftliche Engagement in Vereinen, Verbänden und Stiftungen ist das charakteristische Merkmal dieses Sektors. Mit dem Begriff der Gemeinnützigkeit werden häufig bestimmte steuerliche Vorteile verbunden, es hat sich aber mittlerweile herausgestellt, dass auch die politische und wirtschaftliche Bedeutung enorm ist. So zählt zum sogenannten Non-Profit-Bereich in Deutschland ein breites Spektrum von Organisationen, das von Freizeit-, Sport- und Kulturvereinen, lokalen Umweltinitiativen und soziokulturellen Zentren über karitative Einrichtungen der Wohlfahrtsverbände und den Einrichtungen des Gesundheitswesens bis zu international tätigen Hilfsorganisationen und Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen reicht. Streng genommen handelt es sich weniger um einen klar abgrenzbaren Bereich als vielmehr um eine Bezeichnung für Unternehmen, die sich in erster Linie zum Wohle der Allgemeinheit betätigen. Sie unterscheiden sich von der öffentlichen Verwaltung durch ein geringeres Maß an Amtlichkeit; im Gegensatz zu gewerblichen Unternehmen streben sie nicht nach Gewinn, sondern verfolgen ideelle Ziele und orientieren sich dabei am Gemeinwohl.

Wirtschaftliche Bedeutung gemeinnütziger Einrichtungen

Zu den Einrichtungen des gemeinnützigen Bereichs gehören die Einrichtungen des Wohlfahrts- und Gesundheitswesens (z. B. Krankenhäuser, Pflegeheime, Jugend- und Studentenwohnheime, Kindergärten), Ein-

richtungen des Kulturbereichs (z. B. Theater, Museen, Opernhäuser), des Wissenschaftsbereichs (z. B. Schulen, Universitäten) sowie der „Freizeitindustrie“, insbesondere Sportvereine. Nach aktuellen Schätzungen tragen diese Einrichtungen mit ihren Leistungen rund 4% zum Bruttoinlandsprodukt bei. Das entsprach im Jahr 2010 einem Wert von fast 100 Mrd. €. In über 550.000 privaten Vereinen, Gesellschaften und Stiftungen waren über eine Million Menschen beschäftigt, davon ca. ein Drittel im Gesundheitswesen, ein Drittel im Wohlfahrtswesen, das restliche ein Drittel in den übrigen Bereichen. Hinzu kommen ehrenamtliche Kräfte, deren Anzahl bei Sportvereinen und Vereinen der Brauchtumspflege auf etwa sechs Millionen Menschen geschätzt wird.

Eine besondere Bedeutung haben rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts, wovon es 2010 über 18.000 gab. Die Gründung von Stiftungen erfolgt aus vielfältigen ideellen, persönlichen und steuerlichen Überlegungen. Wegen des damit verbundenen Aufwands lohnt sich eine Stiftung in der Regel erst bei größeren Vermögen.

Organisation

Die Organisationen des Non-Profit-Bereichs bedienen sich zur Umsetzung ihrer Ziele unterschiedlicher Rechtsformen. Vorwiegend handelt es sich um eingetragene Vereine und Stiftungen, aber auch zunehmend um Kapitalgesellschaften.

Natürliche Personen und Personengesellschaften können die Steuerbegünstigungen für gemeinnützige Organisationen nicht in Anspruch nehmen. Dieser Personenkreis hat nur die Möglichkeit, Spenden an gemeinnützige Organisationen steuerlich geltend zu machen sowie gemeinnützige Organisationen zu gründen.

Die Entscheidung für eine bestimmte Rechtsform hängt weniger von steuerlichen Kriterien als von der Frage ab, welche Organisationsform den Zielen, der geplanten Tätigkeit sowie der Finanzierung am ehesten entspricht. Die Mehrzahl der gemeinnützigen Körperschaften ist als Verein organisiert. Das ist darauf zurückzuführen, dass die Vereinsform im Hinblick auf Gründung, interne Willensbildung und Kapitalausstattung mit wenig Aufwand verbunden ist. Mit zunehmendem Umfang der Aktivität ist die klassische Vereinsstruktur mit ehrenamtlichem Vorstand, wechselndem Mitgliederbestand und einer großen Anzahl von Beschäftigten den steigenden Anforderungen nicht mehr gewachsen. Umstrukturierungen werden erforderlich, wobei sich der Trend zur Kapitalgesellschaft, der seit einiger Zeit zu beobachten war, aufgrund der deutlichen Verschärfung der Rechnungslegungspublizität seit der Einführung des elektronischen Handels- und Unternehmensregisters spürbar abschwächt. Grund ist hier weniger die mangelnde Bereitschaft zur Transparenz als die mit der Offenlegung verbundenen praktischen Verpflichtungen und drohenden Sanktionen. Vielfach werden heute Strukturen mit hauptamtlichen (geschäftsführenden) Vorständen und ehrenamtlichen Aufsichtsorganen bevorzugt.

Finanzierung

Gemeinnützige Organisationen werden zu einem hohen Anteil aus Staatszuschüssen finanziert. Im Durchschnitt stammen rund 30% der Finanzmittel aus Eigeneinnahmen. Eine wesentliche Finanzierungsquelle sind dabei private Spenden. Der deutsche Spendenmarkt hat nach jahrelanger Stagnation und zuletzt einem Rückgang im Jahr 2009 im Jahr 2010 mit + 9% auf rund 2,3 Mrd. € wieder zugelegt. Natürlich ist die Spendenbereitschaft der Bevölkerung stark von

aktuellen Katastrophen und Notsituationen abhängig. Das macht eine mittelfristige Finanzplanung außerordentlich schwierig.

Besondere Bedeutung für das Wachstum des Non-Profit-Sektors kommt der steuerlichen Förderung von privaten Spenden zu, die in begrenztem, durch Änderungen der vergangenen Jahre allerdings durchaus nicht unerheblichem Umfang das zu versteuernde Einkommen des Spenders mindern.

Zur Schaffung neuer Einnahmequellen kooperieren viele gemeinnützige Organisationen auch mit Wirtschaftsunternehmen, die wiederum durch Sozial-, Kultur- oder Sport-Sponsoring neue Kundenmärkte erschließen wollen. Um die Steuerbegünstigung nicht zu gefährden, ist für die steuerbegünstigte Körperschaft eine Kooperation mit Wirtschaftsunternehmen allerdings nur in begrenztem Umfang möglich.

Vor- und Nachteile der Gemeinnützigkeit

Gemeinnützige Körperschaften sind von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit, soweit sie nach ihrer Satzung und tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen. Hinzu treten umsatzsteuerliche sowie erbschaft- bzw. schenkungsteuerliche Vorteile und Erleichterungen bei der Grundsteuer. Darüber hinaus wird die Vergabe von öffentlichen Zuschüssen oftmals an den Gemeinnützigkeitsstatus gekoppelt. Gemeinnützige Unternehmen erhalten auf vielen Gebieten günstigere Konditionen; der Status der Gemeinnützigkeit ist häufig mit einem positiven Image verbunden.

Dem steht jedoch als Nachteil gegenüber, dass gemeinnützige Körperschaften eine Vielzahl von Vorschriften zu beachten haben. Diese ergeben sich überwiegend aus der Abgabenordnung. Schon bei der Anerkennung der Gemeinnützigkeit sind rechtliche Hürden zu überwinden. Bei der Beschaffung und Verwendung von Mitteln muss ebenfalls eine Vielzahl von Vorschriften beachtet werden. Häufig entfalten gemeinnützige Körperschaften im Laufe der Zeit nicht nur Tätigkeiten im ideellen Bereich, sondern beteiligen sich auch am allgemeinen Wirtschaftsleben und treten so in Konkurrenz zu nicht steuerbegünstigten Unternehmen. Zur Vermeidung von Nachteilen für die gewerblichen Unternehmen unterliegen die gemeinnützigen Körperschaften mit ihrer wirtschaftlichen Betätigung der regulären Besteuerung, sofern die wirtschaftliche Betätigung nicht dazu dient, den ideellen Zweck der Organisation zu unterstützen. Hieraus ergeben sich in der Praxis erhebliche Abgrenzungsprobleme. Gibt bei einer Gesamtbetrachtung der wirtschaftliche Bereich der Organisation das Gepräge, droht sogar insgesamt die Versagung bzw. der Entzug der Gemeinnützigkeit.

Erschwerend für die tägliche Arbeit kommt hinzu, dass die gesetzlichen Rahmenbedingungen den Besonderheiten des Non-Profit-Bereichs nicht immer ausreichend Rechnung tragen. Insbesondere die Einführung der neuen Eigenkapitalrichtlinien für Banken (Basel II) stellt gemeinnützige Organisationen vor Probleme, da die bisherigen Rating-Kriterien nicht berücksichtigen, dass Unternehmen des dritten Sektors nur eingeschränkt Gewinne erzielen und Eigenkapital bilden dürfen.

Rechtsformen

Begünstigte Körperschaften

Steuervergünstigungen können ausschließlich Körperschaften in Anspruch nehmen. Natürliche Personen und Personengesellschaften (OHG, KG, BGB-Gesellschaften) sind von dem Steuerprivileg ausgeschlossen; sie können nur mittelbar, z. B. über eine steuerlich abzugsfähige Spende an eine steuerbegünstigte Körperschaft, an der Steuerbegünstigung teilhaben.

Von praktischer Bedeutung für die Gemeinnützigkeit sind vor allem folgende Körperschaften:

- Kapitalgesellschaften (AG, KGaA, GmbH)
- Erwerbs- und Wirtschaftsgenossenschaften
- Versicherungsvereine auf Gegenseitigkeit
- Sonstige juristische Personen des privaten Rechts (rechtsfähige Vereine und Stiftungen)
- Nicht rechtsfähige Vereine, Anstalten, Stiftungen und andere Zweckvermögen des privaten Rechts
- Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts

Die Steuerbegünstigung setzt voraus, dass diese abschließend aufgezählten Rechtsträger

- ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland oder im EU-Ausland haben und
- nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und
- nach der tatsächlichen Geschäftsführung
- ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen und
- im Fall einer Zweckverwirklichung im Ausland entweder Personen mit Wohnsitz oder gewöhnlichem Aufenthalt im Inland fördern oder mit ihrer Tätigkeit auch zum Ansehen der Bundesrepublik Deutschland im Ausland beitragen (sog. genannter struktureller Inlandsbezug).

Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen.

Gebräuchliche Rechtsformen

Verein

Ein Verein ist eine Vereinigung, in der sich eine bestimmte Anzahl natürlicher oder juristischer Personen für längere Zeit zu einem gemeinsamen Zweck freiwillig zusammenschließen und einer organisierten Willensbildung unterworfen hat. Seine rechtlichen Grundlagen sind im Bürgerlichen Gesetzbuch (BGB) geregelt.

Das Gesetz unterscheidet zwischen Vereinen, die ideelle Zwecke verfolgen (Idealvereine), und Vereinen, deren satzungsmäßiger Zweck auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist (wirtschaftliche Vereine).

Bei den Idealvereinen wird unterschieden zwischen rechtsfähigen und nicht rechtsfähigen Vereinen. Rechtsfähige Vereine sind juristische Personen, die vermögensrechtlich und verfahrensrechtlich natürlichen Personen weitgehend gleichgestellt sind. Voraussetzung ist die Eintragung in das Vereinsregister. Sie sind im Rechtsverkehr Träger von Rechten und Pflichten, können eigenes Vermögen erwerben und erlangen auch gegenüber ihren Mitgliedern Selbstständigkeit. Sie sind vom Wechsel der Mitglieder unabhängig. Für Vereinsverbindlichkeiten haftet im Grundsatz allein das Vereinsvermögen. Nicht rechtsfähige Vereine sind dagegen nicht im Vereinsregister eingetragen.

Die praktische Bedeutung der wirtschaftlichen Vereine ist mittlerweile sehr gering. Sie erlangen ihre Rechtsfähigkeit nur durch staatliche Verleihung. Zudem können sie steuerliche Vergünstigungen nicht in Anspruch nehmen.

Beispiel:

Der örtliche Sportverein mit mehreren Tausend Mitgliedern betreibt unterschiedliche Sparten, die im Einzelnen in der jeweiligen Bundes- bzw. Regionalliga aktiv sind.

Lösung:

Es handelt sich um den typischen Fall eines Idealvereins. Wegen der erheblichen wirtschaftlichen Bedeutung sind viele Idealvereine allerdings in den vergangenen Jahren dazu übergegangen, für die gesonderten wirtschaftlichen Aktivitäten eigenständige Kapitalgesellschaften zu gründen (Beispiel: Borussia Dortmund KGaA).

Der Verein erlangt seine Rechtsfähigkeit durch Eintragung in das Vereinsregister des zuständigen Amtsgerichts. Hierzu ist erforderlich, dass sich mindestens sieben Mitglieder schriftlich in einer Satzung über die für den künftigen Verein verbindlichen Regelungen verständigt haben. Die Satzung muss den Namen, den Sitz und den Zweck des Vereins enthalten. Des Weiteren sollten Regelungen zum Ein- und Austritt von Mitgliedern, zur Beitragserhebung und zur Bildung des Vorstands sowie Bestimmungen zur Mitgliederversammlung aufgenommen werden. Steuerbegünstigte Vereine müssen in der Satzung insbesondere steuerbegünstigte Zwecke und deren Umsetzung regeln.

In der Praxis wird ihr Satzungsinhalt weitgehend durch Musterregelungen der Finanzverwaltung bestimmt. Seit 2009 enthält die Abgabenordnung anstelle der Verwaltungsvorgaben eine Mustersatzung, an die sich Satzungen gemeinnütziger Vereine eng anzulehnen haben.

GmbH

Im Gegensatz zum Verein ist die GmbH als Organisationsform für eine kleinere Anzahl von Personen konzipiert. Ihre Rechtsgrundlage bildet das GmbH-Gesetz. Eine GmbH kann nach § 1 GmbHG zu jedem gesetzlich zulässigen Zweck, also auch zu gemeinnützigen Zwecken, gegründet werden. In diesem Fall ist eine Firmierung mit dem Zusatz „gemeinnützige GmbH“ oder „gGmbH“ möglich.

Die Gründung einer GmbH setzt den Abschluss eines notariell zu beurkundenden Gesellschaftsvertrags voraus, der die Firma, den Sitz der Gesellschaft, den Gegenstand des Unternehmens, den Betrag des Stammkapitals (mindestens 25.000 €, alternativ ab 1 € als haftungsbeschränkte Unternehmersgesellschaft) und den Betrag der von jedem Gesellschafter auf das Stammkapital zu leistenden Einlagen enthält. Auch in Bezug auf den Gesellschaftsvertrag gilt wiederum - in den zwingenden Grenzen des GmbH-Gesetzes - der Grundsatz der Vertragsfreiheit. Steuervergünstigungen kommen nur in Betracht, wenn sich aus der Satzung ergibt, welchen Zweck die Körperschaft verfolgt, sich dieser Zweck gemeinnützig im Sinne der Abgabenordnung darstellt und ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird. Auch hier ist die gesetzliche Mustersatzung zu beachten. Mit der Eintragung in das Handelsregister entsteht die Gesellschaft als juristische Person mit eigener Rechtspersönlichkeit. Die Gesellschaft ist von einem Gesellschafterwechsel un-

abhängig. Für Verbindlichkeiten der Gesellschaft haftet (im Außenverhältnis) grundsätzlich nur das Gesellschaftsvermögen; im Innenverhältnis haftet jeder Gesellschafter nur für die Leistung der von ihm übernommenen Einlage.

Stiftung

Der Begriff des Stiftens umschreibt den Vorgang, eine Vermögensmasse einem bestimmten Zweck dauerhaft zu widmen; als Stiftung wird das durch diesen Errichtungsvorgang entstehende Rechtsgebilde bezeichnet.

Von einer Stiftung wird daher gesprochen, wenn

- ein bestimmtes Vermögen vorhanden ist,
- ein durch das Stiftungsgeschäft vom Stifter schriftlich festgelegter Stiftungszweck gegeben ist und
- eine Organisation für das Rechtsgebilde besteht, die in der Regel vom Stifter vorgegeben ist.

Vom Verein und von der GmbH unterscheidet sich die Stiftung insbesondere dadurch, dass sie zwar über eigenes Vermögen verfügt, aber keinen Eigentümer, keinen Gesellschafter und keine Mitglieder kennt. Die Stiftung „gehört sich selbst“, sie ist eine verselbstständigte Vermögensmasse, deren Vermögen auch im Fall der Auflösung nicht dem Stifter oder seinen Nachkommen zufällt.

Stiftungen des privaten Rechts erlangen ihre Rechtsfähigkeit durch staatliche Genehmigung und werden dann als rechtlich selbstständige Stiftungen bezeichnet. Wird die Genehmigung nicht erteilt oder nicht beantragt, spricht man von unselbstständigen Stiftungen. Wegen der fehlenden Rechtsfähigkeit können diese nicht selbst handeln und müssen sich daher anderer

Personen bedienen, die für sie treuhänderisch tätig werden (sogenannte fiduziarische Stiftung oder Treuhandstiftung).

In der Praxis findet sich häufig der Begriff der Stiftungs-GmbH. Hierbei handelt es sich gesellschaftsrechtlich um eine GmbH, die in ihren Namen (die Firma) den Begriff der „Stiftung“ aufnimmt. Grund hierfür ist oftmals, dass die strengen Gründungsvoraussetzungen einer Stiftung bzw. die Unflexibilität dieser Rechtsform umgangen und dennoch der Begriff „Stiftung“ nach außen getragen werden soll.

Rechtlich zulässig ist auch eine sogenannte Verbrauchsstiftung, die auf eine bestimmte Zeit errichtet wird und deren Vermögen für die Zweckverfolgung verbraucht werden soll. Eine dauernde Erfüllung des Stiftungszwecks ist erst dann erfüllt, wenn das Stiftungsgeschäft für mindestens zehn Jahre bestehen soll.

Eine rechtlich selbstständige Stiftung entsteht durch Stiftungsgeschäft und Genehmigung durch die Stiftungsaufsicht. Das Stiftungsgeschäft ist eine schriftliche Erklärung des Stifters, durch die er ein bestimmtes Vermögen für den von ihm gewählten Zweck zur Verfügung stellt. Nach unseren Erfahrungen achten die Landesstiftungsbehörden üblicherweise darauf, dass die Stiftung, gemessen an dem Stiftungszweck, über ein ausreichendes Dotationskapital (Grundstockvermögen) verfügt. So bestehen in einigen Ländern interne Vorgaben bzw. Empfehlungen für ein Mindestkapital von z. B. 50.000 €.

Wesentlicher Bestandteil des Stiftungsgeschäfts ist die Stiftungssatzung, die Regelungen enthalten soll zu

- Namen, Sitz und Zweck der Stiftung,
- den Organen der Stiftung sowie zu deren Bildung, Aufgaben und Befugnissen,

- Vermögen der Stiftung und Verwendung der Erträge des Stiftungsvermögens,
- Rechtsstellung der durch die Stiftung Begünstigten,
- Anpassung der Satzung an geänderte Verhältnisse sowie
- Auflösung der Stiftung und Verwendung des Vermögens bei Erlöschen.

Bei der Ausgestaltung der einzelnen Satzungsbestimmungen hat der Stifter - in den zwingenden Grenzen des BGB und der Stiftungsgesetze der einzelnen Bundesländer - weitgehende Gestaltungs- und Einwirkungsmöglichkeiten. Soweit die Anerkennung als gemeinnützig und damit als steuerbegünstigt angestrebt wird, muss die Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke nach Maßgabe der gesetzlichen Mustersatzung in der Satzung verankert sein. Rechtlich selbstständige Stiftungen unterliegen der staatlichen Aufsicht, die unter anderem die Verwirklichung des Stiftungszwecks durch die Stiftungsorgane überwacht.

Geschäftsführung, Vorstand, Kuratorium

Die Geschäftsführung eines Vereins obliegt dem Vereinsvorstand, der den Verein gerichtlich und außergerichtlich vertritt. Art und Umfang der Geschäftsführungsbefugnis können in der Vereinssatzung im Einzelnen geregelt werden und auch abweichend von der Vertretung nach außen und der Vertretungsmacht ausgestaltet sein. Auf die Geschäftsführung des Vorstands finden die für den Auftrag geltenden BGB-Vorschriften entsprechende Anwendung; sie erfolgt daher im Regelfall unentgeltlich. Dem Verein gegenüber ist der Vorstand zur ordnungsgemäßen Geschäftsführung sowie zur Auskunft und Rechenschaft über seine Tätigkeit verpflichtet. Mit der Entlastung des Vorstands billigt der Verein dessen Geschäftsführung.

Zur Entlastung des Vorstands kann ein besonderer Vertreter bestellt werden, der z. B. die Führung der laufenden Geschäfte vornimmt.

Die Geschäftsführung einer GmbH wird von einem oder mehreren Geschäftsführern wahrgenommen, die die Gesellschaft gerichtlich und außergerichtlich vertreten. Die Geschäftsführungsbefugnis kann im Innenverhältnis stark begrenzt werden, sei es durch entsprechende Bestimmungen im Gesellschafts- und/oder Anstellungsvertrag, sei es durch einen Beschluss der Gesellschafterversammlung. Die Geschäftsführer haben die Geschäfte der Gesellschaft mit der Sorgfalt eines ordentlichen Kaufmanns zu führen. Die Entlastung der Geschäftsführer durch die Gesellschafterversammlung bedeutet unter Umständen für die Gesellschaft den Verzicht auf eventuelle Schadensersatzansprüche gegenüber der Geschäftsführung. Neben dem Geschäftsführungsorgan kann ein Aufsichtsrat oder Beirat eingerichtet werden.

Die Geschäftsführung einer Stiftung wird vom Vorstand der Stiftung wahrgenommen; er vertritt die Stiftung gerichtlich und außergerichtlich. Die Geschäftsführungstätigkeit des Vorstands beinhaltet im Wesentlichen die ordnungsgemäße Verwaltung des Stiftungsvermögens und den Einsatz der Vermögenserträge zur Verwirklichung der Stiftungszwecke. Für die Bildung und Abberufung des Vorstands sowie die Rechtsstellung seiner Mitglieder ist primär die Stiftungssatzung heranzuziehen, sekundär das jeweils geltende Stiftungsgesetz des Bundeslandes. Neben dem Vorstand sehen Stiftungssatzungen häufig noch weitere Organe vor, wie beispielsweise das sogenannte Kuratorium. Sie können satzungsmäßig mit Entscheidungsbefugnissen ausgestattet sein, den Vorstand in seiner Tätigkeit überwachen oder ihm (ausschließlich) beratend zur Seite stehen.

Einfluss der Gesellschafter bzw. der Mitglieder

Nach den Vorschriften des BGB werden die Angelegenheiten des Vereins, soweit sie nicht vom Vorstand oder satzungsgemäß von anderen Vereinsorganen zu besorgen sind, durch Beschlussfassung in einer Mitgliederversammlung geregelt. Das BGB bestimmt daher die Mitgliederversammlung als notwendiges und oberstes Vereinsorgan, das über die Vereinssatzung und die Existenz des Vereins entscheidet, den Vorstand bestellen und abberufen oder ihm Weisungen erteilen kann.

Die gesetzlichen Regelungen können durch Satzung in Bezug auf die Zuständigkeit und die Beschlussfassung der Mitgliederversammlung sehr weitgehend abgeändert werden. Bei Großvereinen kann an die Stelle der Mitgliederversammlung eine Delegiertenversammlung treten.

Die Gesellschafterversammlung der GmbH besitzt ebenfalls eine umfassende Zuständigkeit für sämtliche Belange der Gesellschaft, bis hin zum Recht zur Veränderung des Gesellschaftsvertrags und damit der inneren Struktur der Gesellschaft selbst. Sie bildet das oberste Organ einer GmbH und entscheidet über Bestellung und Abberufung der Geschäftsführer. Der Einfluss der Gesellschafter kann im Detail im Gesellschaftsvertrag geregelt werden. Im Gegensatz zu einem Vereinsmitglied hat ein GmbH-Gesellschafter ein umfassendes Informations- und Einsichtsrecht.

Nach der Errichtung einer (rechtlich selbstständigen) Stiftung sind die Stiftungsorgane ausschließlich an Gesetz und Satzung gebunden. Eine Einflussnahme auf die Stiftung durch den Stifter ist nur insoweit möglich, als sich der Stifter beim Stiftungsgeschäft durch Schaffung entsprechender

satzungsmäßiger Grundlagen Einflussmöglichkeiten vorbehalten hat, beispielsweise zu seinen Lebzeiten die Vorstandsmitglieder selbst zu ernennen oder auch selbst Stiftungsorgan zu sein.

Haftung der Organe

Neben der Haftung der Körperschaft kann auch die persönliche Haftung der für die Körperschaft handelnden Personen in Betracht kommen. Vereinsvorstände sowie GmbH-Geschäftsführer unterliegen der Haftung gegenüber der Körperschaft, gegenüber den Vereinsmitgliedern bzw. den GmbH-Gesellschaftern sowie in bestimmten Konstellationen gegenüber den Gläubigern der Körperschaft.

Stiftungsvorstände haften dagegen nur gegenüber der Stiftung selbst sowie ggf. gegenüber den Gläubigern der Stiftung.

Die Haftungsgrundlagen ergeben sich aus Auftragsrecht, (Dienst-)Vertragsrecht oder auch aus unerlaubter Handlung. Es gilt die allgemeine Sorgfaltspflicht: Die für die Körperschaft handelnde Person hat die Sorgfalt zu wahren, die eine gewissenhafte und ihrer Aufgabe gewachsene Person anzuwenden pflegt. Damit ergeben sich grundsätzlich Haftungsfälle bereits bei leichter Fahrlässigkeit, die jedoch in der Satzung auf grobe Fahrlässigkeit und Vorsatz beschränkt werden können. Die Haftung von Organmitgliedern eines Vereins sowie von seinen besonderen Vertretern ist auf Vorsatz und grobe Fahrlässigkeit beschränkt. Im Übrigen sieht das Arbeitsrecht Haftungs-milderungen vor, die auch bei ehrenamtlicher Tätigkeit Anwendung finden und den Haftungsumfang vom jeweiligen Grad des Verschuldens abhängig machen.

Des Weiteren richtet sich die Haftung des Geschäftsführungsorgans nach den Pflichten, die es als solches nach Gesetz oder Satzung zu erfüllen hat. Dabei ist der Aufgabenbereich eines GmbH-Geschäftsführers und eines Stiftungsvorstands im Regelfall deutlich weiter gespannt als der Pflichtenkreis des Vereinsvorstands. Entsprechend höhere Anforderungen werden daher an die kaufmännischen und betriebswirtschaftlichen Kenntnisse eines GmbH-Geschäftsführers bzw. eines Stiftungsvorstands gestellt.

Abschließend ist in diesem Zusammenhang auf die Möglichkeit einer Versicherung von Vorstandsmitgliedern und Geschäftsführern hinzuweisen (D&O-Versicherung). Sie gewährt Versicherungsschutz für den Fall, dass eine versicherte Person wegen einer bei der Ausübung ihrer Tätigkeit begangenen Pflichtverletzung schadensersatzpflichtig wird. Versicherungsnehmer ist in der Regel die Körperschaft.

Grundstruktur des Gemeinnützigkeitsrechts

Allgemeines

Die Gemeinnützigkeit bewirkt für Einrichtungen, die zum Wohl der Allgemeinheit tätig werden, unter bestimmten Voraussetzungen steuerliche Begünstigungen. Im Zusammenhang mit der Gründung einer gemeinnützigen Organisation ist eine Vielzahl von formalen Einzelheiten zu berücksichtigen. Die Erfahrung zeigt, dass die Finanzverwaltung zur konstruktiven Zusammenarbeit bereit ist. Ist die Anerkennung bewältigt, prägt eine Vielzahl von Vorschriften die tägliche Arbeit der gemeinnützigen Einrichtung. Leider reicht ein Handeln in bester Absicht für die Gewährung der Steuervorteile nicht immer aus. Im Dickicht aus gesetzlichen Regelungen, Verwaltungsanweisungen sowie einzelfallorientierten gerichtlichen Entscheidungen kann heute nur derjenige bestehen, der selbst zumindest die Grundprinzipien des Gemeinnützigkeitsrechts beherrscht und sich im Übrigen kompetenter Hilfe durch fachkundige Dritte bedient. Unkenntnis provoziert Fehler und damit unwillkürlichen Missbrauch der von staatlicher Seite gewährten Privilegien. Das kann im Einzelfall zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit und ggf. persönlicher Haftung führen.

Umfang der Steuerpflicht

Der Begriff der Gemeinnützigkeit ist im Steuerrecht (und nicht im Zivilrecht) verankert. Der zivilrechtliche Bestand einer Körperschaft ist daher unabhängig davon, ob diese steuerlich als gemeinnützig anerkannt ist. Die Anerkennung als steuerbegünstigt hat im Wesentlichen Auswirkungen auf den Umfang der Steuerpflicht, teilweise jedoch auch auf sonstige Bereiche, wie z. B. die Vergabe von öffentlichen Zuschüssen. Im Übrigen berechtigt sie zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen.

Vermögenssphären gemeinnütziger Körperschaften

Die einzelnen steuerlichen Vermögenssphären spiegeln die Betätigungsfelder gemeinnütziger Körperschaften wider. Sie dienen insbesondere der Zuordnung und Abgrenzung von Tätigkeiten entweder zum steuerbegünstigten oder zum wirtschaftlichen Bereich. Gemeinhin wird zwischen dem ideellen Bereich, der Vermögensverwaltung, dem Zweckbetrieb und dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterschieden.

Im ideellen Bereich verwirklicht die gemeinnützige Körperschaft ihre satzungsmäßigen (originären) gemeinnützigen Zwecke, beispielsweise die Förderung der öffentlichen Gesundheitspflege, der Jugend- und Altenhilfe oder der Wissenschaft und Forschung. Die Körperschaft erhält für ihre Leistungen keinerlei Gegenleistungen. Dem ideellen Bereich im engeren Sinn sind regelmäßig auch die Unterhaltung einer Geschäftsstelle und die (unentgeltliche) Herausgabe einer Vereinszeitung zuzuordnen.

Die vermögensverwaltende Tätigkeit einer Körperschaft ist auf die Nutzung ihres Vermögens durch Dritte gegen Entgelt gerichtet. Sie besteht in der Regel darin, dass Kapitalvermögen verzinslich oder in Anteilspapieren angelegt, unbewegliches Vermögen (z. B. Grundstücke) vermietet oder verpachtet wird oder Rechte entgeltlich überlassen werden. Es können sich allerdings Abgrenzungsprobleme zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ergeben.

Dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sind sämtliche wirtschaftlichen Betätigungen der Körperschaft zuzurechnen, die sich sachlich vom steuerbegünstigten Wirkungsbereich der Körperschaft abgrenzen lassen. Durch die Betäti-



	Einnahmen	Ausgaben
Ideeller Bereich	Spenden, Mitgliedsbeiträge, Zuschüsse, Erbschaften	Personalausgaben, Sachausgaben, sonstige Ausgaben
Vermögensverwaltung	Kapitalerträge (Zinsen, Dividenden), Miet- und Pachteinnahmen, Einnahmen aus „passivem“ Sponsoring, Beteiligungen	Ausgaben im Zusammenhang mit Kapitalerträgen, Miet- und Pachteinnahmen, sonstige Ausgaben
Zweckbetrieb	Betriebseinnahmen	Personalausgaben, Sachausgaben, sonstige Ausgaben
Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (steuerpflichtig)	Betriebseinnahmen, Einnahmen aus „aktivem“ Sponsoring	Personalausgaben, Sachausgaben, sonstige Ausgaben

gung muss die Körperschaft Einnahmen oder sonstige wirtschaftliche Vorteile erzielen. Diese Bedingung kann auch bereits durch die Beteiligung an einer Personen(handels)-gesellschaft erfüllt sein. Besondere Vorsicht ist auch dann geboten, wenn beispielsweise entgeltlich Verwaltungsaufgaben für Dritte, ggf. auch für andere gemeinnützige Organisationen, übernommen werden.

Das Vorliegen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs ist für die Gemeinnützigkeit der Körperschaft als solche grundsätzlich unschädlich; es führt lediglich zur (partiellen) Steuerpflicht. Wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb nicht dem steuerbegünstigten Zweck untergeordnet ist, sondern einen davon losgelösten Zweck oder gar den Hauptzweck der Betätigung der Körperschaft darstellt, droht jedoch die Versagung der Gemeinnützigkeit.

Ein Zweckbetrieb liegt vor, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb dazu dient, die gemeinnützigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen und diese nur durch einen solchen Betrieb erreicht werden können. Zudem darf im Verhältnis zu (ggf. potenziellen) nicht gemeinnützigen Konkurrenzbetrieben keine übermäßige Beeinträchtigung

der Wettbewerbssituation vorliegen. Der Zweckbetrieb stellt mithin eine Mischung aus Verfolgung gemeinnütziger Zwecke und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb dar. Dem Grunde nach handelt es sich um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb; dieser ist jedoch steuerbegünstigt, da er Tätigkeiten wahrnimmt, die den ideellen Bereich fördern.

Zu beachten ist, dass gemeinnützige Körperschaften ihre Einnahmen und Ausgaben vollständig und getrennt nach den jeweiligen Tätigkeitsbereichen aufzeichnen sollten. Die Buchführung sollte eindeutig erkennen lassen, welche Einnahmen und

Ausgaben den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb betreffen, da andernfalls die Gefahr einer Vermögensvermischung besteht. Ist keine klare Trennung nach den einzelnen steuerlichen Sphären möglich, droht die Aberkennung der Gemeinnützigkeit.

Ertragsteuerliche Beurteilung

Im Ertragsteuerrecht (Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer) besteht für gemeinnützige Körperschaften grundsätzlich Steuerfreiheit. Eine Ausnahme stellen die steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe dar. Wenn allerdings die jährlichen Bruttoeinnahmen (einschließlich Umsatzsteuer) aus sämtlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nicht höher als 35.000 € sind, fällt auf den Gewinn keine Körperschaft- oder Gewerbesteuer an. Probleme für die Gemeinnützigkeit können sich erfahrungsgemäß insbesondere dann ergeben, wenn im Rahmen der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe oder auch der Vermögensverwaltung ein Verlust entsteht. Dieser darf grundsätzlich nicht durch aus den anderen Bereichen stammende Mittel ausgeglichen werden. Ausnahmen bestehen regelmäßig nur für Anfangsverluste.

Ideeller Bereich	Vermögensverwaltung	Zweckbetrieb	Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
Einnahmen steuerfrei	Einnahmen steuerfrei	Einnahmen steuerfrei	Einnahmen steuerpflichtig
Ausgaben nicht abziehbar	Ausgaben nicht abziehbar	Ausgaben nicht abziehbar	Ausgaben abziehbar
Ertragsteuerlich nicht relevanter Bereich			Körperschaft- und Gewerbesteuerpflicht

Umsatzsteuerliche Beurteilung

Nach den allgemeinen Grundsätzen des Umsatzsteuerrechts unterliegen der Umsatzsteuer die Lieferungen oder sonstigen Leistungen, die ein Unternehmer im Inland gegen Entgelt erbringt. Die umsatzsteuerliche Besonderheit besteht bei gemeinnützigen Körperschaften darin, dass diese sowohl über einen unternehmerischen als auch einen nicht unternehmerischen Bereich verfügen. Das Unternehmen, also der unternehmerische Bereich der gemeinnützigen Körperschaften (Vermögensverwaltung, Zweckbetrieb und wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb), umfasst regelmäßig nur einen Teil der insgesamt erzielten Einnahmen. Nicht selten entfallen wesentliche Teile der Gesamteinnahmen auf den nicht unternehmerischen Bereich (= ideeller Bereich) und sind daher nicht steuerbar. Zu denken ist hier an Spenden, (echte) Zuschüsse und (echte) Mitgliedsbeiträge. Allerdings entfällt insoweit auch die Vorsteuerabzugsberechtigung.

Einen zusammenfassenden Überblick vermittelt das nachfolgende Schaubild:

Ideeller Bereich im engeren Sinn	Vermögensverwaltung	Zweckbetrieb	Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
Umsätze nicht steuerbar	Umsätze steuerbar	Umsätze steuerbar	Umsätze steuerbar
Keine Steuer	Steuersatz 0%, 7%	Steuersatz 0%, 7% oder 19%	Steuersatz 0%, 7% oder 19%
Kein Vorsteuerabzug	Vorsteuerabzug	Vorsteuerabzug	Vorsteuerabzug
Keine Umsatzsteuer	Umsatzbesteuerung ist grundsätzlich möglich		

Auch gemeinnützige Körperschaften können von der sogenannten Kleinunternehmerregelung Gebrauch machen, wenn ihre steuerpflichtigen Gesamteinnahmen im vorangegangenen Kalenderjahr 17.500 € nicht überstiegen haben und im laufenden Kalenderjahr 50.000 € voraussichtlich nicht übersteigen werden.

Auch in Bereichen, in denen eigene Umsätze nur mit 7% Umsatzsteuer belastet werden, ist ein uneingeschränkter Abzug von Vorsteuern möglich.

Abgrenzung der Vermögenssphären

Zwischen den einzelnen Vermögenssphären ergeben sich vielfältige Abgrenzungsprobleme. Das gilt insbesondere für den ideellen Bereich einerseits bzw. die Vermögensverwaltung und den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb andererseits. Dabei sind die steuerlichen Auswirkungen der Zuordnungsentscheidung teilweise gravierend. Es ist daher anzuraten, Zuordnungsentscheidungen zu überdenken und ggf. mit einem fachkundigen Berater abzustimmen.

Beispiel:

Herausgabe einer Vereinszeitschrift, in der über die satzungsmäßigen Aktivitäten des Vereins berichtet wird

Lösung:

Wird die Zeitschrift unentgeltlich angeboten, ist sie regelmäßig dem ideellen Bereich zuzuordnen. Wird demgegenüber ein Entgelt erhoben, ist grundsätzlich eine Zuordnung zum Zweckbetrieb möglich. Eine Ausnahme gilt allerdings für die Einnahmen aus dem Anzeigen-geschäft: Sofern die Anzeigen einzeln am Markt eingeworben wurden, sind sie zwingend dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzurechnen. Wird demgegenüber jedoch der gesamte Anzeigenteil über einen Dritten (z. B. Werbeagentur oder Verlag) vermarktet, kann steuerfreie Vermögensverwaltung vorliegen.

Mittelverwendung

Üblicherweise ist eine (nicht gemeinnützige) Körperschaft auf eigenwirtschaftliche Zwecke ausgerichtet. Ziel der Mitglieder, Gesellschafter oder Aktionäre ist es letztlich, von diesen „normalen“ Körperschaften Einkommen zu beziehen, Gewinnausschüttungen zu erhalten oder vergleichbare wirtschaftliche Vorteile zu realisieren. Steuerbefreite Körperschaften dürfen dagegen nur ihre als steuerbegünstigt anerkannten Satzungszwecke verfolgen. Sämtliche Mittel der Körperschaft müssen final für die satzungsmäßigen Zwecke eingesetzt werden (Grundsätze der Selbstlosigkeit und Vermögensbindung). Ist die Tätigkeit einer Körperschaft auf die Mehrung ihres eigenen Vermögens

gerichtet, handelt sie nicht selbstlos. Diese zunächst einfache und einleuchtende Anordnung des Gesetzgebers wirft bei näherer Betrachtung zahlreiche Fragen auf.

Mittel/Mittelherkunft

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs sind Mittel sämtliche Vermögenswerte der Körperschaft. Hierzu zählen Sachen und Rechte, aber auch Dienste und sonstige geldwerte Vorteile, über die die Körperschaft kraft eigenen Rechts verfügen kann. Auch wenn die Körperschaft nur wirtschaftlicher Eigentümer ist, sind ihr die Mittel zuzurechnen. Bei bilanzierenden Körperschaften sind daher sämtliche Aktiva, darüber hinaus auch nicht bilanzierungsfähige Vermögensgegenstände (z. B. selbst erstellte Software) „Mittel“ der begünstigten Körperschaft.

Formen der Mittelverwendung

- Mittelverwendung kann den Verbrauch der Mittel bedeuten: Die Körperschaft gewährt einem Obdachlosen eine kostenlose Mahlzeit.
- Verwendung kann aber auch die Nutzung eines Mittels durch den Begünstigten bedeuten: Ein Obdachloser übernachtet kostenlos in einem Haus der Körperschaft. Das Haus bleibt jedoch Eigentum der Körperschaft.
- In Ausnahmefällen kann schon der bloße Besitz des Mittels Verwendung sein: Eine Körperschaft kauft ein Stück Brachland, um es vor der Bebauung zu bewahren und „überlässt“ es der Natur.

Eine Mittelverwendung liegt nicht vor, wenn die Körperschaft eine Gegenleistung erhält (z. B. bei Kauf-, Dienst- und Werkverträgen) und die Werte von Leistung und Gegenleistung gegeneinander abgewogen sind.

Satzungsmäßige Mittelverwendung

Eine satzungsmäßige Mittelverwendung liegt vor, wenn die Körperschaft Mittel für ihre eigenen satzungsmäßigen Zwecke verwendet. In der Vereinssatzung, im Stiftungsgeschäft, im Gesellschaftsvertrag der gemeinnützigen GmbH etc. müssen der Zweck der Körperschaft und die Art seiner Verwirklichung genau bestimmt sein. Nachdem bei der Errichtung der Körperschaft geprüft wurde, ob dieser Zweck und die Art der Verwirklichung dem Grunde nach die Anforderungen zur Gemeinnützigkeit, Mildtätigkeit oder von kirchlichen Zwecken erfüllen, muss die tatsächliche Mittelverwendung in jedem Geschäftsjahr diesem satzungsmäßigen Zweck entsprechen. Es reicht nicht aus, wenn die Mittel für irgendeinen anderen - nicht satzungsmäßigen - gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck verwendet werden.

Bei Körperschaften, deren Satzungszweck die Mittelbeschaffung für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke einer anderen gemeinnützigen Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts für deren steuerbegünstigte Zwecke (z. B. Kindergarten oder Schule einer Kommune) ist, ist die mit Ausnahme eines angemessenen Verwaltungskostenanteils vollständige Mittelweitergabe an diese Körperschaft die einzig zulässige Mittelverwendung.

Grundsätzlich muss die Körperschaft die Mittel selbst für den satzungsmäßigen Zweck verwenden. Sie kann sich jedoch auch sogenannter Hilfspersonen bedienen. Das können Arbeitnehmer, Lieferanten oder auch Subunternehmer sein. Die Zahlung an die Hilfsperson ist eine satzungsmäßige Mittelverwendung, wenn die Körperschaft überwacht, dass die weisungsgemäße Verwendung der Mittel erfolgt ist.

Der Umfang des Mitteleinsatzes muss angemessen sein. Die Beurteilung der Angemessenheit wirft Zweifelsfragen auf, die über den Rahmen dieser Darstellung hinausgehen. Die Körperschaft hat Art, Umfang und Angemessenheit der satzungsmäßigen Mittelverwendung durch ordnungsgemäße Aufzeichnungen nachzuweisen.

Ausnahmen von der Pflicht zur satzungsmäßigen Mittelverwendung

- Zuwendungen an den Stifter und seine Familie

Die (Ertrag-)Steuerbegünstigung einer Stiftung wird nicht dadurch ausgeschlossen, dass sie höchstens ein Drittel ihres Einkommens verwendet, um in angemessener Weise den Stifter und seine nächsten Angehörigen zu unterhalten, ihre Gräber zu pflegen und ihr Andenken zu ehren. Das wirft die Fragen auf: Wer sind die nächsten Angehörigen, was ist Einkommen, was bedeutet „unterhalten“ und „in angemessener Weise“? Die Antworten der Finanzverwaltung und die Kritik hieran lassen sich wie folgt zusammenfassen:

Nach der restriktiven Auffassung der Finanzverwaltung gehören zu den nächsten Angehörigen nur Ehegatten, Eltern, Großeltern, Kinder, Enkel, Geschwister, Pflegeeltern und Pflegekinder. Mit guten Gründen und unseres Erachtens zu Recht wollen Kritiker sämtliche Angehörige in gerader Linie einbeziehen, damit der Stifter seine Nachkommen über die Generation der Enkel hinaus versorgen lassen kann. Weiterhin sollen zum Kreis der nächsten Angehörigen auch nicht verwandte Personen gehören, die dem Stifter besonders nahestanden.

Unterhalt, Grabpflege und Ehrung des Andenkens müssen in angemessener Weise erfolgen; die Kosten dürfen aber ein Drittel

des Einkommens nicht übersteigen. Maßstab für die Angemessenheit des Unterhalts ist nach Auffassung der Finanzverwaltung der Lebensstandard des Unterhaltsempfängers. Wenn dieser einen angemessenen Lebensunterhalt anderweitig aus eigenem Einkommen und Vermögen sicherstellen kann, wären danach Unterhaltsleistungen der Stiftung nicht möglich. Kritiker bezeichnen diese Rechtsauffassung als zu eng und stellen auf den Lebensstandard des Stifters ab, der seinen Nachkommen einen ähnlichen sozialen Stand zubilligen möchte, wie er ihn schon selbst genoss.

■ Gesellige Veranstaltungen, Geschenke an Mitglieder

Umstritten ist die Mittelverwendung für die Mitgliederpflege von Vereinen. Grundsätzlich dienen solche Ausgaben nicht dem Satzungszweck. Nach Auffassung der Finanzverwaltung sollen nur Annehmlichkeiten, wie sie im Rahmen der Betreuung von Mitgliedern allgemein üblich sind und nach allgemeiner Verkehrsauffassung als angemessen angesehen werden, unschädlich sein. Hierunter sind Sachgeschenke und Ähnliches zu verstehen, die sich am Rahmen der lohnsteuerfrei möglichen Zuwendungen an Arbeitnehmer orientieren.

■ Hilfstätigkeiten

Die Verwendung von Mitteln für Hilfstätigkeiten zur unmittelbaren Zweckverwirklichung, wie etwa eigene Verwaltungstätigkeiten, eigene Wäscherei eines Krankenhauses, Mittelbeschaffungsaktivitäten etc., sind unschädlich. Auch Ausgaben im Rahmen einer zulässigen vermögensverwaltenden Tätigkeit bzw. im Rahmen eines zulässigen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sind unschädlich. Die Überschüsse bzw. Gewinne aus diesen

Aktivitäten sind jedoch Mittel, die satzungsgemäß verwendet werden müssen.

■ Zuwendungen an andere steuerbegünstigte Körperschaften

Ist die Beschaffung von Mitteln für andere Körperschaften nicht ausdrücklich Satzungszweck, darf die Körperschaft ihre Mittel lediglich teilweise, nach Auffassung der Finanzverwaltung höchstens zur Hälfte, an eine andere steuerbegünstigte Körperschaft weitergeben. Die Überlassung sämtlicher Mittel an eine andere gemeinnützige Körperschaft ist zulässig, wenn diese Form der Zweckverwirklichung ausdrücklich in der Satzung geregelt ist.

Steuerschädliche Mittelverwendung

Grundsätzlich ist die Verwendung für andere als in der Satzung festgelegte Zwecke für den gemeinnützigen Status schädlich.

Unangemessen hohe Ausgaben für Verwaltung und Spendenwerbung (einschließlich Werbung neuer Mitglieder) können eine steuerschädliche Mittelverwendung darstellen. Übersteigen diese Ausgaben nach einer Aufbauphase von bis zu zwei Jahren 50% der gesamten innerhalb eines Veranlagungszeitraums vereinnahmten Mittel, wird die Finanzverwaltung unter Umständen die Angemessenheit verneinen. In Einzelfällen können auch schon deutlich geringere Ausgaben schädlich sein.

Bestimmt die Satzung der Körperschaft, dass die gesetzlichen Vertreter (Vorstand, Geschäftsführer etc.), Aufsichts- oder Verwaltungsräte und ähnliche Personen ehrenamtlich tätig werden, ist die Zahlung einer Vergütung für geleistete Dienste eine schädliche Mittelverwendung. Ehrenamtlich bedeutet immer unentgeltlich. Unentgeltlich bedeutet, dass diese Personen jedoch Anspruch auf den Ersatz ihrer Aufwendun-

gen haben. Zulässig sind der Ersatz von tatsächlichem Aufwand nach Einzelbeleg sowie die Erstattung von Reisekosten im Rahmen der einkommensteuerlichen Vorschriften. Pauschalen für Aufwandsersatz sind grundsätzlich unzulässig.

Die Mitglieder, Anteilseigner etc. einer gemeinnützigen Körperschaft dürfen bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung der Körperschaft nicht mehr als ihre eingezahlten Kapitalanteile und den gemeinen Wert ihrer Sacheinlagen zurückerhalten. Das gilt nicht, wenn das Mitglied bzw. der Anteilseigner selbst steuerbegünstigt ist und die Satzung vorsieht, dass das Vermögen bei Auflösung an dieses Mitglied bzw. an diesen Anteilseigner fällt.

Mitglieder oder Gesellschafter dürfen keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten. Die Körperschaft darf keine Personen durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen. Im Verhältnis zu Mitgliedern und Angehörigen der Organe der Körperschaft ist insbesondere zu beachten, dass Verträge im Vorhinein schriftlich abgeschlossen und tatsächlich durchgeführt werden. Die Höhe der Vergütung muss fremdüblich sein. Auch Zahlungen im Rahmen der sogenannten Ehrenamtspauschale sind nur dann zulässig, wenn die Satzung Vergütungen für nebenberufliche Tätigkeiten regelt. Wegen der Fülle an Einzelfallentscheidungen zu diesem Problemfeld sollte vor Realisierung eines in Aussicht genommenen Vertrags mit Mitgliedern oder Angehörigen der Organe der Körperschaft stets steuerlicher Rat in Anspruch genommen werden.

Entgegen dem Wortlaut von § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO ist eine den gesellschaftsrechtli-

chen Vorschriften entsprechende Gewinnausschüttung an Gesellschafter, die ihrerseits steuerbegünstigt sind, zulässig, wenn sichergestellt ist, dass die Ausschüttung beim Gesellschafter zu den zeitnah zu verwendenden Mitteln gehört.

Entstehen in dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder in der Vermögensverwaltung innerhalb eines Veranlagungszeitraums Verluste, stellt deren Ausgleich grundsätzlich eine schädliche Mittelverwendung dar. Mittel, die anderenfalls für satzungsmäßige Zwecke hätten verwendet werden können, werden stattdessen für eigenwirtschaftliche Zwecke eingesetzt. Unter bestimmten Umständen sieht die Finanzverwaltung jedoch von einer Versagung der Steuerbegünstigung ab. Erkennt eine Körperschaft, dass ihr in einem dieser Bereiche Verluste drohen, sollte sie dringend steuerlichen Rat einholen, um Möglichkeiten der Verlustverrechnung oder des Verlustausgleichs auszuloten.

Die Ausstattung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs mit Mitteln, die der zeitnahen Mittelverwendungspflicht unterliegen, ist schädlich. Das trifft insbesondere dann zu, wenn die Mittel der Verwendung für satzungsmäßige Zwecke zu dem Zeitpunkt entzogen sind, zu dem deren Verwendung spätestens geboten ist.

Zeitnahe Mittelverwendung

Eine Körperschaft muss ihre Mittel grundsätzlich zeitnah für ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwenden. Eine zeitnahe Mittelverwendung ist gegeben, wenn die Mittel spätestens in den auf den Zufluss folgenden zwei Kalender- oder Wirtschaftsjahren für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden.

Ausnahmen von der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung

Bereits dem Grunde nach nicht zu den zeitnah zu verwendenden Mitteln gehören Mittel, die zulässigerweise dem Vermögen zugeführt wurden. Hierzu zählen das am 1.1.1977 bei Inkrafttreten der Abgabenordnung vorhandene Vermögen sowie das Ausstattungskapital (Stiftungskapital einer Stiftung, Grund- oder Stammkapital einer Kapitalgesellschaft), soweit der Gründer oder Stifter die Zuwendung mit der Verpflichtung verbunden hat, diese Mittel auf Dauer zu erhalten.

Ebenfalls zum Vermögen gehören:

- Zuwendungen von Todes wegen, wenn der Erblasser keine Verwendung für den laufenden Aufwand der Körperschaft vorgeschrieben hat,
- Zuwendungen, bei denen der Zuwendende ausdrücklich erklärt, dass sie zur Ausstattung der Körperschaft mit Vermögen oder zur Erhöhung des Vermögens bestimmt sind,
- Zuwendungen aufgrund eines Spendenaufrufs der Körperschaft, wenn aus dem Spendenaufruf ersichtlich ist, dass die Beträge zur Aufstockung des Vermögens erbeten werden, und
- Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören.

Ausschließlich für Stiftungen gilt die Besonderheit, dass diese im Jahr ihrer Errichtung und in den drei folgenden Kalenderjahren Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ganz oder teilweise ihrem Vermögen zuführen können.

Die dem Vermögen zugewiesenen Mittel müssen aus steuerlichen Gründen nicht von den übrigen Mitteln der Körperschaft getrennt verwahrt oder verwaltet werden (für

Stiftungen gelten nach den einzelnen landesrechtlichen Vorschriften jedoch zivilrechtlich einschränkende Bestimmungen). Auch das Vermögen, soweit es aus Umschichtungen entstanden ist, unterliegt nicht der zeitnahen Mittelverwendung. Es ist daher lediglich betragsmäßig festzustellen, welcher Teil der Gesamtmittel zum Vermögen im steuerlichen Sinn gehört.

Soweit Mittel für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen verwendet wurden, die satzungsmäßigen Zwecken dienen, unterliegen diese Mittel/Vermögensgegenstände nicht mehr der Pflicht zur zeitnahen Verwendung. Das betrifft in der Regel das gesamte Anlagevermögen der ideellen Sphäre und eventuell vorhandener Zweckbetriebe (z. B. Gebäude eines Altenpflegeheims).

Wurde der Körperschaft Vermögen unter der Auflage übertragen, an den Zuwendenden oder dessen Erben oder Pflichtteilsberechtigten bestimmte Leistungen zu erbringen, müssen die für die Erfüllung dieser Verpflichtung benötigten Mittel nicht zeitnah verwendet werden. Wurden von der Körperschaft zulässigerweise sonstige Verpflichtungen eingegangen, müssen die für die Erfüllung dieser Verpflichtung benötigten Mittel ebenfalls nicht zeitnah verwendet werden. (Beispiele: Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen oder Bankkredite zur Vorfinanzierung satzungsmäßiger Ausgaben).

- Beteiligung an einer steuerbegünstigten Körperschaft

Durch eine Neuregelung ist ab 2014 der Einsatz bestimmter zeitnah zu verwendender Mittel zum Erwerb einer Beteiligung an einer gemeinnützigen GmbH möglich. Einer steuerbegünstigten Körperschaft wird dadurch auch eine Beteiligung an einer ande-

ren Stiftung als Stifter oder Zustifter ermöglicht. Für diesen Zweck unschädlich ist die Verwendung von Überschüssen der Einnahmen über die Ausgaben aus der Vermögensverwaltung, von Gewinnen aus den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben sowie darüber hinaus von höchstens 15% der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel. Voraussetzung ist jedoch, dass die steuerbegünstigten Zwecke der empfangenden Körperschaft den steuerbegünstigten Zwecken der zuwendenden Körperschaft entsprechen.

■ Rücklagen

Die grundsätzlich zeitnah zu verwendenden Mittel können einer steuerlichen Rücklage zugeführt werden. Unter Zuführung ist eine betragsmäßige Konkretisierung zu verstehen. Eine getrennte Verwahrung oder Verwaltung dieser Mittel ist nicht erforderlich. Soweit die Satzung nichts anderes vorsieht, ist die Dotierung der steuerlichen Rücklagen als Teil der Steuererklärungspflicht Aufgabe des geschäftsführenden Organs der Körperschaft. Es handelt sich nicht um einen Gewinnverwendungsbeschluss im handelsrechtlichen Sinn. Zu Nachweiszwecken empfiehlt sich eine schriftliche Dokumentation im Rahmen der Mittelverwendungsrechnung, die vom zuständigen Organ mit Angabe von Ort und Datum unterzeichnet werden sollte.

■ Gebundene Rücklagen

Die Körperschaft kann ihre grundsätzlich zeitnah zu verwendenden Mittel ganz oder teilweise einer Rücklage zuführen, soweit das erforderlich ist, um ihre satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig erfüllen zu können. Hierunter sind zum einen Rücklagen für konkrete Projekte zu verstehen. Die Durchführung dieser Projekte muss ernsthaft beabsichtigt (z. B. belegt durch Beschlüsse

der zuständigen Organe) und auch möglich sein (daher keine Rücklagen für utopische Projekte). Es ist jedoch zulässig, Mittel für große Projekte über mehrere Jahre anzusammeln.

Es ist auch zulässig, dass Mittel für die Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern angesammelt werden, die für satzungsmäßige Zwecke eingesetzt werden. Die Höhe der Zuführung bemisst sich nach der Höhe der regulären Absetzungen für die Abnutzung des zu ersetzenden Wirtschaftsguts. Im Einzelfall sind ab dem 1. 1. 2014 höhere Zuführungen an gebundene Rücklagen möglich, wenn die Erforderlichkeit dafür nachgewiesen wird.

Um Vorsorge für den Fall zu treffen, dass die für periodisch wiederkehrende Ausgaben einzusetzenden Mittel zu späterer Zeit einmal nicht in der erforderlichen Höhe zur Verfügung stehen, kann auch eine sogenannte Betriebsmittelrücklage gebildet werden. Zulässigkeit und Berechnung hängen vom Einzelfall ab und sollten mit dem steuerlichen Berater abgestimmt werden.

■ Freie Rücklagen

Jährlich kann höchstens ein Drittel des positiven Ergebnisses der Vermögensverwaltung einer freien Rücklage zugeführt werden. Darüber hinaus können 10% der Gewinne aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Zweckbetrieben sowie 10% der Bruttoeinnahmen des ideellen Bereichs einer freien Rücklage zugeführt werden. Die Bemessungsgrundlagen sind getrennt zu ermitteln. Verluste einer der Sphären mindern die Bemessungsgrundlage nicht.

Sofern einer Körperschaft Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen wurden (z. B. durch Stiftungsgeschäft), kann sie Mittel

zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung im Fall einer Kapitalerhöhung der Kapitalgesellschaft in unbegrenzter Höhe einer Rücklage zuführen. Die Zuführung wird jedoch auf die mögliche Zuführung zu einer freien Rücklage angerechnet.

Ist der Höchstbetrag für die Bildung der freien Rücklage in einem Jahr nicht ausgeschöpft, kann die unterbliebene Zuführung in den folgenden zwei Jahren nachgeholt werden. Diese Neuregelung gilt allerdings erst ab dem 1. 1. 2014, sodass eine Nachholung erstmals in den Jahren 2015 und 2016 für eine 2014 zu bildende freie Rücklage gilt. Im Interesse einer möglichst großen Gestaltungsfreiheit für die Zukunft sollten die Höchstbeträge für die Zuführung zur freien Rücklage nach Möglichkeit stets ausgeschöpft werden. Es ist jederzeit zulässig, diese Mittel für satzungsmäßige Zwecke zu verwenden. Besteht jedoch Bedarf an nicht zeitnah zu verwendenden Mitteln, z. B. für die Gründung einer nicht gemeinnützigen Tochtergesellschaft oder die Kapitalausstattung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, kann die Bildung einer freien Rücklage nur begrenzt nachgeholt werden. Wegen der im Detail komplizierten Berechnungs- und Verrechnungsvorschriften sollte die Rücklagenbildung mit dem steuerlichen Berater abgestimmt werden.

Mittelverwendungsrechnung

Die zeitnahe Mittelverwendung sollte durch eine Nebenrechnung zur Bilanz oder Vermögensaufstellung nachgewiesen werden. Ein Steuererklärungsmuster für diesen steuerlichen Nachweis hat die Finanzverwaltung allerdings nicht vorgeschrieben. In der Literatur werden verschiedene Ansätze und Darstellungsformen für diese Mittelverwendungsrechnung diskutiert.

Wie die vorstehenden Ausführungen zeigen, ist die steuerliche Mittelverwendung von Begriffen und Überlegungen geleitet, die sich von vereins- bzw. gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen unterscheiden. Vorzugswürdig dürfte sein, den Kapitalausweis in der Bilanz bzw. der Vermögensrechnung ausschließlich nach gesellschaftsrechtlichen bzw. handelsrechtlichen Vorschriften unter Beachtung der Satzung vorzunehmen. Die steuerlichen Besonderheiten hingegen sollten in eine steuerliche Nebenrechnung aufgenommen werden.

Steuerliches Verfahren

Steuerdeklarationsverfahren

■ Spendenrecht

Zuwendungen zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke sind bei der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer abzugsfähig. Mit der steuerlichen Anerkennung der Gemeinnützigkeit einer Institution ist grundsätzlich die Berechtigung zur Entgegennahme steuerlich abzugsfähiger Zuwendungen verbunden.

Seit 1.1.2000 sind alle gemeinnützigen Körperschaften - auch Sportvereine - zum unmittelbaren Spendenempfang und zur Ausstellung entsprechender Zuwendungsbestätigungen berechtigt. Es ist jedoch weiterhin zulässig, steuerbegünstigte Spenden im sogenannten Durchlaufspendenverfahren (z. B. über eine Gemeinde) zu leisten.

■ Anerkennungsverfahren der Gemeinnützigkeit

Die Anerkennung erfolgt aufgrund einer dem örtlich zuständigen Finanzamt vorgelegten Satzung. Ab dem 29. 3. 2013 wird zu diesem Zweck ein Verfahren zur gesonder-

ten Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen durchgeführt. Durch das neue Feststellungsverfahren wurde die bisherige Erstellung der vorläufigen Bescheinigung abgelöst. Die Feststellung der Satzungsmäßigkeit erfolgt entweder auf Antrag der Körperschaft oder von Amts wegen bei der Veranlagung zur Körperschaftsteuer, wenn bisher keine Besteuerung durchgeführt wurde.

In der Praxis empfiehlt es sich, vor Errichtung der Satzung mit dem zuständigen Finanzamt Kontakt aufzunehmen und um Überprüfung der Formulierungen zu bitten. Gleiches gilt für beabsichtigte Satzungsänderungen.

Der Feststellungsbescheid über die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen bindet die Finanzverwaltung für die nachfolgenden Besteuerungsabschnitte. Er dient in späteren Jahren als Grundlagenbescheid für die Entscheidungen über die Gemeinnützigkeit im sogenannten Freistellungsverfahren. Im Zuge dieses Verfahrens wird neben der Kontrolle der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung auch überprüft, ob die laufende tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft in Übereinstimmung mit den Satzungsbestimmungen und dem Gemeinnützigkeitsrecht steht.

Abzugsfähigkeit der Spende beim Spender

■ Begriff der Zuwendung

Zuwendungen sind Spenden und (echte) Mitgliedsbeiträge. Spenden sind freiwillige und unentgeltliche Aufwendungen, die weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten darstellen. Es muss sich hierbei um Ausgaben handeln, die in Geld oder Geldeswert bestehen und beim Spender mit einer

Vermögensminderung verbunden sind. Abzugsfähig sind nur Ausgaben zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke. Die Zuwendungen müssen daher für die ideellen Aufgaben einer Körperschaft oder für einen Zweckbetrieb bestimmt sein.

Hinweis:

Spenden für einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (z. B. Fest- oder Verkaufsveranstaltungen) einer ansonsten gemeinnützigen Institution sind nicht begünstigt. Selbstverständlich können aber im Rahmen einer solchen Veranstaltung Spenden für den steuerbegünstigten Bereich eingeworben werden.

■ Zuwendungsbestätigung

Bei Zufluss von Zuwendungen dürfen gemeinnützige Körperschaften eine Zuwendungsbestätigung ausstellen. Diese muss dem amtlichen Muster entsprechen sowie das Datum des Freistellungsbescheids der Finanzverwaltung bzw. des Feststellungsbescheids über die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen beinhalten. Damit der Spendennachweis anerkannt werden kann, darf das Datum der Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid oder des Freistellungsbescheids nicht älter als fünf Jahre sein bzw. darf die Feststellung der Satzungsmäßigkeit nicht länger als drei Kalenderjahre zurückliegen.

Seit 2009 können Zuwendungsbestätigungen auch elektronisch vom Zuwendungsempfänger an das Finanzamt des Zuwendenden übermittelt werden.

■ Vereinfachter Zuwendungsnachweis bis 200 €

Unbar geleistete Zuwendungen können bis zu einem Betrag von 200 € auch ohne erteilte Zuwendungsbestätigung steuerlich geltend gemacht werden. Als Nachweis reichen Bareinzahlungsbeleg (z. B. mit dem Stempel des Kreditinstituts „Zahlung erfolgt“) oder Buchungsbestätigung (z. B. Kontoauszug, aber strittig bei Online-Banking-Ausdrucken) aus.

Die 200-€-Grenze bezieht sich auf die jeweilige Einzelzuwendung. Daher kann ein Spender diese Vereinfachung auch dann mehrfach im Jahr in Anspruch nehmen, wenn der Jahresgesamtbetrag diese Grenze übersteigt.

■ Sammelbestätigung

Um ihren Verwaltungsaufwand zu reduzieren, darf eine gemeinnützige Körperschaft auch eine sogenannte Sammelbestätigung je Spender ausstellen. Diese enthält zweckmäßigerweise alle Zuwendungen eines Kalenderjahres und kann bereits kurzfristig nach Jahresablauf an die Spender ausgegeben werden.

Sie muss zwingend folgende Bestätigung enthalten: „Es wird bestätigt, dass über die in der Gesamtsumme enthaltenen Zuwendungen keine weiteren Bestätigungen, weder formelle Zuwendungsbestätigungen noch Beitragsquittungen oder Ähnliches, ausgestellt wurden und werden.“ Auf der Rückseite der Zuwendungsbestätigung oder in der Anlage ist jede einzelne Zuwendung mit Datum, Betrag und Art (Mitgliedsbeitrag, Geldspende) aufzulisten. Diese Auflistung muss ebenfalls eine Gesamtsumme enthalten und als „Anlage zur Zuwendungsbestätigung vom ...“ gekennzeichnet sein. Die Sammelbestätigung darf auch dann er-

stellt werden, wenn darin Zuwendungen bis zur Grenze der vereinfachten Nachweismöglichkeit von 200 € enthalten sind.

■ Bewertung der Spenden

Bei Geldzahlungen bestehen keine Bewertungsprobleme. Bei Sachspenden liegt es beim Spender, den Verkehrswert der Spende nachzuweisen. Die Höhe ist in der Zuwendungsbestätigung anzugeben. Sachspenden aus einem Betriebsvermögen des Spenders führen zu einer Entnahme in gleicher Höhe. Bei steuerbegünstigten Spenden muss das Wirtschaftsgut allerdings nicht mit dem Teilwert (Verkehrswert), sondern kann mit dem Buchwert entnommen werden, wobei umsatzsteuerliche Besonderheiten zu beachten sind.

■ Aufwandsspenden

Arbeitsleistungen, die ehrenamtlich (also unentgeltlich) erbracht werden, gehören nicht zu den begünstigten Ausgaben. Soweit tatsächlich auf einen Lohnanspruch verzichtet wird, liegt zwar eine Spende vor, doch ist der Lohnanspruch zu versteuern. Ein steuerlicher Vorteil kann jedoch in Zusammenhang mit dem Übungsleiterfreibetrag oder der Ehrenamtpauschale realisiert werden, da der Spendenabzug in diesem Fall nicht durch steuerpflichtige Einnahmen verbraucht wird. Auch die Nichtvereinbarung eines Entgelts für Nutzung (Darlehenszinsen, Miete und Ähnliches) ist keine begünstigte Spende.

■ Begrenzung der Abzugsfähigkeit

Derzeit gelten folgende Abzugsmöglichkeiten:

- Einkommensteuer
- Körperschaftsteuer
- Gewerbesteuer

Spenden sind seit 2007 einheitlich bis zur Höhe von insgesamt 20% des Gesamtbeitrags der Einkünfte oder 4‰ der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter abzugsfähig. Soweit der Spendenabzug nicht ausgeschöpft wird, kann er unbeschränkt vorgetragen werden. Das gilt grundsätzlich unabhängig von der Rechtsform des Spenders, d. h., auch Körperschaften können diesen Spendenabzug in Anspruch nehmen. Bei Personengesellschaften werden für Zwecke der persönlichen Besteuerung ihrer Gesellschafter (natürliche oder juristische Personen) die Spenden im steuerlichen Feststellungsverfahren erfasst.

Zuwendungen an Stiftungen können bei der Einkommensteuer - unabhängig vom Gründungsjahr - auf Antrag zusätzlich bis zu einem Betrag von 1 Mio. € abgezogen werden. Allerdings müssen die Spenden dann dazu bestimmt sein, den Vermögensstock der Stiftung zu stärken. Diese Mittel müssen und dürfen von der Stiftung also nicht zeitnah verwendet werden. Nicht abzugsfähig sind allerdings Spenden in das verbrauchbare Vermögen einer Stiftung. Die Vergünstigung hat der Steuerpflichtige nur einmal in zehn Jahren. Bei Ehegatten, die zusammen veranlagt werden, verdoppeln sich grundsätzlich die Abzugsbeträge, sofern beide entsprechende Zuwendungen an die Stiftung geleistet haben.

Gewerbesteuerlich gilt diese Sonderregelung nur, wenn sie durch ein Einzelunternehmen oder eine Personengesellschaft erfolgt.

Besonderheiten durch die Einführung der Abgeltungssteuer

Bei natürlichen Personen mit hohen Kapitaleinkünften im privaten Bereich können sich durch die seit 2009 geltende so-

nannte Abgeltungsteuer in Höhe von pauschal 25% im Vergleich zur bisherigen Rechtslage Einschränkungen ergeben. Um diese Nachteile abzufedern, kann sich im Einzelfall die Ausübung des Wahlrechts zur Einbeziehung der Kapitaleinkünfte in die Einkommensteuerveranlagung und der Versteuerung mit dem individuellen Steuersatz anbieten. Bei Antragstellung nimmt das Finanzamt automatisch eine Günstigerprüfung vor.

■ Vertrauensschutz und Spendenhaftung

Zugunsten des Spenders besteht Vertrauensschutz, der ihm den Sonderausgabenabzug sichert, wenn die Spende vom Empfänger zu einem nicht begünstigten Zweck verwendet wurde oder dessen Gemeinnützigkeit vom Finanzamt widerrufen wird und der Spender das im Zeitpunkt der Abgabe seiner Steuererklärung nicht wusste bzw. wissen konnte (Gutgläubigkeit). Der Vertrauensschutz entfällt, wenn der Spender selbst bösgläubig ist. In diesem Fall wird der Sonderausgabenabzug unter Beachtung der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten bei ihm rückgängig gemacht.

Personen, die schuldhaft unrichtige Spendenbestätigungen ausstellen (sogenannte Ausstellerhaftung) bzw. auf deren Veranlassung Spenden für einen nicht begünstigten Zweck verwendet werden (sogenannte Veranlasserhaftung), haften mit 30% des Spendenbetrags. Im Gewerbesteuerrecht wird der Haftungsbetrag mit 15% des Spendenbetrags festgesetzt.

Seit 2009 ist gesetzlich geregelt, dass im Rahmen der Veranlasserhaftung primär der Spendenempfänger in Anspruch zu nehmen ist und die für ihn handelnden Personen nur subsidiär haften.

Finanzierung und Mittelbeschaffung

Finanzierungsfreiheit

Die Finanzierung durch Spenden stellt zwar die originäre Form der Mittelbeschaffung dar. Allerdings sind gemeinnützige Körperschaften im Allgemeinen bestrebt, sich daneben weitere Geldquellen zu erschließen bzw. zu sichern. In diesem Zusammenhang sind der gemeinnützigen Körperschaft wirtschaftliche Aktivitäten nicht verboten, sondern vielmehr ausdrücklich erlaubt.

Das bedeutet jedoch nicht, dass die gemeinnützige Körperschaft im Rahmen ihrer Mittelverwendung freie Hand hat. Der Ausgleich von etwaigen Verlusten ist nur unter engen Voraussetzungen und zeitlich begrenzt möglich. Werden diese engen Grenzen nicht eingehalten, besteht das Risiko, dass die Körperschaft ihre Gemeinnützigkeit verliert.

Im Übrigen ist sicherzustellen, dass die wirtschaftlichen Aktivitäten letztlich nur Mittel zur gemeinnützigen Zweckverfolgung darstellen und nicht zum selbstständigen Hauptzweck (Selbstzweck) werden. Die Abgrenzung kann im Einzelfall schwierig sein. Solange sichergestellt ist, dass das erwirtschaftete Vermögen zeitnah für die gemeinnützigen Zwecke verwendet wird, bleibt die Gemeinnützigkeit der Körperschaft grundsätzlich ungefährdet.

Finanzierungsformen im Einzelnen

Spenden

Spenden sind freiwillige, unentgeltliche Zuwendungen an eine gemeinnützige Körperschaft. Um hierfür Anreize zu schaffen, hat der Gesetzgeber verschiedene Abzugsmöglichkeiten im Rahmen der Steuern vom Einkommen und Ertrag (Einkommensteuer

(ESt), Körperschaftsteuer (KSt), Gewerbesteuer (GewSt)) geschaffen und diese Zuwendungen von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit. Seit dem 1.1.2000, noch erweitert zum 1.1.2007 sowie zusätzlich zum 1.1.2013, sind Spenden in Form von Zustiftungen in das zu erhaltende Vermögen (Vermögensstock“) von gemeinnützigen Stiftungen darüber hinaus besonders privilegiert.

Bei vielen gemeinnützigen Körperschaften stellt die Finanzierung durch Zuwendungen (Spenden und echte Mitgliedsbeiträge bzw. Zustiftungen) einen wesentlichen Teil der Mittelbeschaffung dar. Insofern scheint es auch verständlich, dass hierfür teilweise ein immenser Werbeaufwand (Presse, Funk, TV, Internet und Werbepost) betrieben wird. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass die Ausgaben für die Spendenwerbung in einem angemessenen Rahmen (inklusive übriger Verwaltungskosten deutlich unter 50% aller Ausgaben) bleiben. Zulässige Ausnahmen ergeben sich in der Anlaufphase der Körperschaft.

Mitgliedsbeiträge

Mitgliedsbeiträge werden durch Satzung oder Beitragsordnung der gemeinnützigen Körperschaft festgesetzt. Aufseiten der Körperschaft sind diese Einnahmen regelmäßig steuerfrei, es sei denn, dem Mitgliedsbeitrag steht eine besondere Leistung des Vereins an das Mitglied gegenüber (sogenannter unechter Mitgliedsbeitrag). Zu den Mitgliedsbeiträgen gehören grundsätzlich auch Umlagen und Aufnahmegebühren.

Zuschüsse

Zuschüsse, insbesondere seitens der öffentlichen Hand, sind im Regelfall Subvention der gemeinnützigen Körperschaft und

fallen damit in ihrem steuerfreien ideellen Bereich an. Wird die Körperschaft jedoch nicht nur in die Lage versetzt, allgemein ihre gemeinnützigen Zwecke zu verwirklichen, sondern sind darüber hinaus bestimmte Vorgaben mit Gegenleistungscharakter verbunden, können Einnahmen im Zweckbetrieb oder im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb mit den entsprechenden Steuerfolgen vorliegen.

Sponsoring

Beim Sponsoring erwartet der Zuwendende grundsätzlich eine sich im Ergebnis für ihn wirtschaftlich rechnende Gegenleistung. Die Gegenleistung liegt dabei in Werbebeziehungen wie Selbstdarstellung und Unternehmenskommunikation (Imagetransfer). Das Sponsoring bietet dem Sponsor den Vorteil, dass die Zuwendung an steuerbegünstigte Organisationen grundsätzlich in voller Höhe - ohne Beachtung von Höchstgrenzen - als Betriebsausgabe abzugsfähig ist. Zudem unterliegt Sponsoring beim Sponsor möglicherweise einer weniger strengen Budgetierung als der Spendenetat.

Lange Zeit war die Finanzverwaltung im Bereich Sponsoring recht großzügig und nahm bei Erfüllung beispielhaft normierter Voraussetzungen in aller Regel passives Sponsoring an (Vermögensverwaltung, ertragsteuerfrei). In der Praxis ist aber zu erkennen, dass hier zunehmend strengere Maßstäbe angelegt werden, und daher sorgfältig zu gestalten ist, um die Annahme des nachfolgend näher beschriebenen aktiven Sponsorings zu vermeiden.

Ertragsteuerfreie Einnahmen liegen vor in den Fällen, in denen der Sponsor lediglich öffentlichkeitswirksam darauf hinweisen darf, dass er die gemeinnützige Tätigkeit unterstützt, etwa durch gezielte Platzierung von Name, Emblem, Logo (jedoch ohne

besondere Hervorhebung) z.B. auf Plakaten, Veranstaltungshinweisen, Programmheften, Ausstellungskatalogen, Eintrittskarten (passives Sponsoring). Soweit die gemeinnützige Körperschaft aktiv an der Werbemaßnahme mitwirkt und damit eine über die Duldung hinausgehende Gegenleistung erbringt, fallen die Mittel in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb an und müssen versteuert werden. Wenn die Werbeleistung im Zusammenhang mit einer steuerbegünstigten Tätigkeit steht, greift der Fiskus sehr moderat zu, da der steuerpflichtige Gewinn dann pauschaliert mit nur 15% der Einnahmen angesetzt werden darf (Beispiel: Werbung auf Plakaten für Veranstaltungen, die steuerbegünstigter Zweckbetrieb sind, wie eine wissenschaftliche Tagung). Fallen die Einnahmen dagegen in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb an, wie z.B. Werbung im Rahmen einer Benefizveranstaltung (kein Zweckbetrieb), entfällt die Möglichkeit der Pauschalierung. Ungeachtet der ertragsteuerlich bestehenden Möglichkeit der Pauschalierung sind umsatzsteuerlich alle Einnahmen aus aktivem Sponsoring mit dem Regelsteuersatz von derzeit 19% zu erfassen.

Vermögensverwaltung

Vermögensverwaltung liegt vor, wenn Vermögen genutzt wird, z.B. Geld verzinslich angelegt wird oder Wohn- bzw. Gewerbeobjekte vermietet werden. Voraussetzung für die Steuerfreiheit der Vermögensverwaltung ist jedoch, dass sich diese auf die Nutzung des vorhandenen Vermögens beschränkt. Es darf also nicht die Grenze zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb überschritten werden.

Für die Abgrenzung gelten in der Regel dieselben Kriterien, die im Einkommensteuerrecht für die Abgrenzung der Einkünfte aus

Kapitalvermögen oder Vermietung und Verpachtung gegenüber den Einkünften aus Gewerbebetrieb angelegt werden. Im Einkommensteuerrecht ist dabei der Umfang des verwalteten Vermögens grundsätzlich unerheblich, da etwa umfangreiches Vermögen regelmäßig auch eine umfangreiche Verwaltungstätigkeit verlangt. Ebenso sagt beispielsweise die Umschlagshäufigkeit von Wertpapierbesitz grundsätzlich nichts darüber aus, ob bereits die Grenze der Vermögensverwaltung überschritten ist, da es der gemeinnützigen Körperschaft erlaubt ist, ihr Vermögen durch Umschichtungen zu mehren.

Ebenfalls zum Bereich der Vermögensverwaltung gehört die langfristige Überlassung von Werberechten, sofern die Überlassung an eine Werbeagentur erfolgt, die diese Rechte im eigenen Namen und auf eigene Rechnung vermarktet und z.B. Werbeflächen an Dritte vertreibt. Das gilt jedoch nicht für Trikotwerbung; diese stellt nach Auffassung der Finanzverwaltung regelmäßig einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar, für die allerdings ebenfalls die Möglichkeit der Gewinnpauschalierung auf 15% der Einnahmen besteht, wenn sie im Zusammenhang mit Sportveranstaltungen im ideellen Bereich oder in einem Zweckbetrieb stehen. Das gilt auch für die aktive Werbung in Programmheften oder auf Plakaten bei kulturellen Veranstaltungen.

Schenkungen und Erbschaften

Schenkungen und Erbschaften sind bei der empfangenden gemeinnützigen Körperschaft erbschaft- bzw. schenkungsteuerfrei, sofern die Mittel nicht dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugewendet werden. Diese Zuwendungen unterliegen grundsätzlich nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung und müssen demnach nicht

sofort verwendet werden. Vielmehr wird angenommen, dass dieses Vermögen seiner Natur nach in den Vermögensbereich der Körperschaft fällt, es sei denn, der Erblasser/Schenker hat (ausnahmsweise) mit einer Auflage verfügt, dass es alsbald für die gemeinnützigen Zwecke verausgabt werden solle.

Üblicherweise wird Geld- oder Wertpapiervermögen sowie Anteils- oder Grundbesitz übereignet, die bei der gemeinnützigen Körperschaft in den Bereich der steuerfreien Vermögensverwaltung fallen. Sollte ein Gewerbebetrieb oder ein Anteil an einer gewerblichen Personengesellschaft übertragen werden, fallen die daraus erzielten Einkünfte in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb an.

Wirtschaftliche Betätigung von gemeinnützigen Körperschaften

Hintergrund der wirtschaftlichen Betätigung

Wirtschaftliche Betätigungen einer gemeinnützigen Organisation können unterschiedliche Ursachen haben. Wird eine Aktivität zur Erzielung von Einnahmen ausgeübt, kommen die hierdurch erzielten Erträge letztlich dem begünstigten Zweck der Organisation zugute. Je nach Art der wirtschaftlichen Betätigung erfolgt aus steuerlicher Betrachtungsweise die Qualifikation als (ertragsteuerpflichtiger) wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb oder als (ertragsteuerfreier) Zweckbetrieb. Solange die erwerbswirtschaftliche Betätigung nicht Hauptzweck der Organisation wird bzw. bei deren Aktivität im Vordergrund steht, bleibt durch die wirtschaftliche Betätigung der Status der Gemeinnützigkeit unberührt.

Weiterführung einer bestehenden wirtschaftlichen Einheit

Der Hintergrund einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung kann vielfältig sein. So ist es denkbar, dass ein Unternehmen, ein Anteil an einer Personengesellschaft oder an einer Kapitalgesellschaft etwa durch Vererbung unentgeltlich auf eine gemeinnützige Körperschaft übertragen wird. Selbstverständlich kann das Unternehmen ungeachtet seines Rechtskleides nach der Übertragung unverändert fortgeführt werden. Problematisch ist in diesem Fall, dass Organisationsstrukturen und Managementanforderungen bei einem erwerbswirtschaftlichen Unternehmen sich nicht unbedingt mit denen einer gemeinnützigen Körperschaft decken. Wird ein erwerbswirtschaftliches Unternehmen etwa in Personalunion durch die Entscheidungsträger der gemeinnützigen Körperschaft geführt, ist nach unserer Erfahrung nicht selten der Fall, dass entweder die Verfolgung der begünstigten Zwecke oder die erwerbswirtschaftliche Betäti-

gung leidet. Die erforderliche Flexibilität und Freiheit unternehmerischer Entscheidungen ist kaum vereinbar mit den besondern Restriktionen, denen sich gemeinnützige Organisationen ausgesetzt sehen, wie z. B. die Überwachung durch die Stiftungsaufsicht. Auch sind die Entscheidungsträger in der gemeinnützigen Körperschaft oftmals nicht in der Lage, erforderliche und unter Umständen vermeintlich unsoziale Entscheidungen im Tagesgeschäft eines erwerbswirtschaftlichen Unternehmens zu treffen. Sachgerecht ist deshalb, die Unternehmensleitung weitgehend unabhängig von den Entscheidungsstrukturen der gemeinnützigen Einrichtung zu halten und die Einwirkung der gemeinnützigen Organisation auf die Kontrolle und die Überwachung bzw. auf die Mitwirkung bei wesentlichen unternehmerischen Entscheidungen zu reduzieren.

Neubeginn einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung

Begrifflich ist eine gemeinnützige Körperschaft nicht auf eine erwerbswirtschaftliche Betätigung ausgerichtet. Dennoch ergeben sich regelmäßig Berührungspunkte zu wirtschaftlichen Aktivitäten. Diese wirtschaftliche Betätigung kann vielfältig sein. Sie reicht vom Verkauf von Speisen und Getränken bei einer Veranstaltung über die Organisation von Benefiz- und Sponsoringveranstaltungen bis zu einer globalen Vermarktung von Fernsehrechten (z. B. für Sportveranstaltungen). Für eine gemeinnützige Organisation stellt sich regelmäßig die Frage, ob das bestehende Ertragspotenzial ausgenutzt oder im Hinblick auf die grundsätzlich gemeinnützige Ausrichtung der Organisation ruhen gelassen wird. Soll im Hinblick auf die Mittelbeschaffung für die begünstigte Zwecksetzung das bestehende Ertragspotenzial genutzt werden, muss hierfür eine geeignete Organisations-

form gefunden werden, die einerseits der betreffenden wirtschaftlichen Betätigung angemessen ist und andererseits den gemeinnützigkeitsrechtlichen Vorgaben entspricht.

Organisationsstrukturen erwerbswirtschaftlicher Tätigkeiten

Übt eine gemeinnützige Körperschaft eine erwerbswirtschaftliche Betätigung selbst aus, begründet sie damit einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der bei ihr grundsätzlich zu einer partiellen Ertragsteuerpflicht führt. Steht die wirtschaftliche Betätigung in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Verfolgung der begünstigten Satzungszwecke, kann unter Umständen ein Zweckbetrieb vorliegen, der keiner Ertragsbesteuerung unterliegt.

Ist die gemeinnützige Körperschaft an einer gewerblichen Personengesellschaft beteiligt, etwa an einer nicht nur vermögensverwaltenden GmbH & Co. KG, liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor. Die Personengesellschaft ist im Bereich der Gewerbesteuer eigenständig steuerpflichtig. Die gemeinnützige Organisation ist Mitunternehmer und insoweit mit den anteiligen Gewinnen aus der Mitunternehmenschaft körperschaftsteuerpflichtig. Dagegen gehört die Beteiligung der gemeinnützigen Körperschaft an einer nur gemäß § 15 III Nr. 2 EStG gewerblich geprägten, aber im Übrigen lediglich vermögensverwaltenden Personengesellschaft zur steuerfreien Vermögensverwaltung.

Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft (vor allem GmbH oder AG) ist grundsätzlich dem Bereich der (steuerfreien) Vermögensverwaltung zuzurechnen, soweit nicht der

Gesellschafter - über die gesetzlichen Regelungen hinaus - Einfluss auf die laufende Geschäftsführung nehmen kann oder Sonderkonstellationen wie z. B. eine sogenannte steuerliche Betriebsaufspaltung vorliegen. Die Kapitalgesellschaft selbst unterliegt eigenständig der Besteuerung mit Gewerbe- und Körperschaftsteuer. Dividendenzahlungen der Kapitalgesellschaft sind bei der gemeinnützigen Organisation steuerfrei. Der Quellensteuerabzug auf Dividenden der Kapitalgesellschaft wird bei Auszahlung an eine gemeinnützige Organisation entweder nicht vorgenommen oder dieser auf Antrag erstattet.

Zusammengefasst ergeben sich die ertragsteuerlichen Konsequenzen einer wirtschaftlichen Betätigung aus folgender Tabelle (ab 1. 1. 2008):

	Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb	Anteil an einer Personengesellschaft	Anteil an einer Kapitalgesellschaft ⁴
Gewerbesteuer	ca. 14% (Hebesatz 400%)	ca. 14% ¹ (Hebesatz 400%)	ca. 14% ¹ (Hebesatz 400%)
Körperschaftsteuer	15%	15%	15 % ²
Solidaritätszuschlag	5,5% ³	5,5% ³	5,5% ³

¹ Gewerbesteuerbelastung auf Ebene der Personen-/Kapitalgesellschaft.

² Körperschaftsteuerbelastung auf Ebene der Kapitalgesellschaft.

³ Bemessungsgrundlage ist die Körperschaftsteuer, effektiv also 0,825%.

⁴ Unterstellt ist die Zuordnung zur Vermögensverwaltung.

Die Aufstellung zeigt, dass die steuerliche Belastung wirtschaftlicher Betätigung ungeachtet ihrer jeweiligen Organisationsform grundsätzlich identisch ist.

Ausgliederung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs in eine Kapitalgesellschaft

Hat eine gemeinnützige Organisation bereits einen bestehenden steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, kann dieser nach § 20 UmwStG zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft eingebracht werden. Voraussetzung hierfür ist lediglich, dass dieser Betrieb mit allen wesentlichen Aktiva und Passiva im Wege der Sacheinlage (gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen) auf eine bestehende oder in diesem Zuge entstehende Kapitalgesellschaft übertragen wird. Eine Aufdeckung von stillen Reserven und hierdurch ausgelöst eine Ertragsteuerbelastung erfolgt im Zuge der Einbringung auf Antrag nicht.

schaftliche Geschäftsbetrieb (nach früherer Rechtsprechung) der gemeinnützigen Körperschaft das Gepräge zu geben droht. Neuerdings ist statt des „Gepräges“ ein Risiko für die Gemeinnützigkeit der gesamten Körperschaft dann gegeben, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in der Gesamtschau zum Selbstzweck wird, statt z.B. nur der Mittelbeschaffung für den gemeinnützigen Zweck zu dienen. Außersteuerliche Vorteile einer Ausgliederung liegen insbesondere in organisatorischen und haftungsrechtlichen Aspekten sowie der Möglichkeit einer gesellschaftsrechtlichen Zusammenarbeit mit Dritten. Ein gutes Beispiel hierfür ist die Ausgliederung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs aus einer Werkstatt für behinderte Menschen.

Ist im Betriebsvermögen des Betriebsteils ein Grundstück enthalten, kann die Übertragung auf eine Kapitalgesellschaft allerdings zu einer Belastung mit Grunderwerbsteuer führen. Die Vorteilhaftigkeit einer entsprechenden Übertragung muss daher anhand der Umstände des Einzelfalls genau überprüft werden.

Im Regelfall hat die Ausgliederung eines bestehenden Teilbetriebs in eine Kapitalgesellschaft aus steuerlicher Sicht zunächst keine besonderen Vor- oder Nachteile. Allerdings kann sich ein solcher Schritt (im Ausnahmefall) dann anbieten, wenn der wirt-

Grenzbereich zur Vermögensverwaltung

Beispiel:

Für einen bundesweit tätigen Sportverband bietet sich die Möglichkeit, aus der Vergabe von Fernsehrechten für Sportveranstaltungen der Nationalmannschaft, dem Abschluss von Ausstattungsverträgen für Sportler und dem Recht, als Sponsor bezeichnet zu werden, Erlöse von geschätzt 1 Mio. € pro Jahr zu erzielen. In diesem Zusammenhang entstehen Kosten von geschätzt 0,20 Mio. €. Alternativ bietet eine Werbeagentur für die Überlassung der gesamten Werberechte ein Lizenzentgelt von 0,60 Mio. €.

Lösung:

Die unmittelbare Vermarktung durch den Sportverband führt zu einem Gewinn von 0,80 Mio. €, der jedoch noch versteuert werden muss, so dass ca. 0,56 Mio. € (kombinierter Steuersatz KSt/GewSt ab 2008 ca. 30%) nach Steuern verbleiben. Die Vergabe der Lizenzentnahmen führt zu Erträgen von 0,60 Mio. €, die damit aufgrund ihrer Steuerfreiheit in der Nettobetrachtung die günstigere Lösung darstellt.

Wie aus Tabelle (siehe Seite 26) ersichtlich wird, ist die Ertragsteuerbelastung für eine wirtschaftliche Betätigung nahezu gleich, unabhängig davon, ob die Tätigkeit von der gemeinnützigen Organisation selbst oder über eine Personen- oder Kapitalgesellschaft ausgeübt wird.

Ansatzpunkte für eine Reduzierung der Steuerbelastung bietet allerdings der Umstand, dass die Vermögensverwaltung der steuerbefreiten Sphäre zugeordnet wird. Gelingt es, die wirtschaftliche Betätigung der gemeinnützigen Körperschaft in einem einheitlichen Vorgang an einen anderen Unternehmer zu verpachten, führt der Pächterlös, ungeachtet des unternehmerischen Ursprungs, zu Erträgen der (steuerfreien) Vermögensverwaltung. Strittig ist allerdings, ob die Verpachtung eines ganzen Betriebs, die einkommensteuerlich als Fortführung der gewerblichen Tätigkeit angesehen wird, bei der gemeinnützigen Körperschaft als Vermögensverwaltung zu qualifizieren ist. Die Überlassung von Werberechten (z. B. für Anzeigen- oder Bandenwerbung) ist aber jedenfalls auch nach Verwaltungsauffassung der Vermögensverwaltung zuzuordnen. Die wirtschaftlichen Aktivitäten einer gemeinnützigen Körperschaft dürfen jedoch nicht aufgespalten und einzeln verpachtet werden. Eine Vermögensverwaltung liegt nur dann vor, wenn zumindest der Art nach ähnliche wirtschaftliche Aktivitäten in einem einheitlichen Akt verpachtet werden, wobei die unternehmerischen Chancen und Risiken bei dem Pächter liegen müssen.

Ähnliche Berechnungen und Gestaltungen werden z. B. angestellt für Vereinsgaststätten und -zeitungen mit Werbeanzeigen.

Typische erwerbswirtschaftliche Betätigung

Vermarktung von Werberechten

Insbesondere bei großen gemeinnützigen Körperschaften mit einem hohen Bekanntheitsgrad stellt sich regelmäßig die Frage nach der möglichen Vermarktung des guten Namens der Organisation. Das gilt im be-

sonderen Maß für namhafte Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen sowie für Sportverbände. Die Vermarktung besteht in der Regel darin, dass erwerbswirtschaftliche Unternehmen mit dem Logo der Non-Profit-Organisation bzw. mit deren Namen werben.

Da die Vermarktungsmöglichkeiten vielfältig sind und von der reinen Verwendung des Logos gegen Entgelt bis hin zu der Vergabe von Fernsehrechten reichen, hat die gemeinnützige Organisation die Wahl, die Vermarktung entweder durch den Abschluss von Einzelverträgen mit mehreren Vertragspartnern vorzunehmen oder alle Werberechte durch einen einheitlichen Vertrag an lediglich einen Vertragspartner zu vergeben, der dann die Vermarktung auf eigene Chance und eigenes Risiko vornimmt. Der Abschluss von individuellen Vereinbarungen mit mehreren Vertragspartnern hat den Vorteil, dass die gemeinnützige Organisation weitgehend Einfluss auf die Art und Weise der Vermarktung nehmen kann. Deckt sich die beabsichtigte Vermarktung nicht mit den Grundvorstellungen der Entscheidungsträger, kann diese ggf. unterbleiben. Der Nachteil besteht allerdings darin, dass durch die Vermarktung mit mehreren Vertragspartnern aus steuerlicher Sicht in der Regel ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb entsteht, so dass die gesamten Gewinne steuerpflichtig werden.

Die Vergabe sämtlicher Werberechte an einen einzelnen Vertragspartner führt auf Ebene der gemeinnützigen Körperschaft grundsätzlich nicht zur Qualifikation als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Sie ist vielmehr dem Bereich der (steuerfreien) Vermögensverwaltung zuzurechnen. Nachteil dieser Gestaltung ist allerdings, dass die gemeinnützige Organisation nur sehr geringe Einflussmöglichkeiten auf die tat-

sächliche Art und Weise der Vermarktung hat, wobei das jedoch von der Gestaltung des Lizenzvertrags abhängig ist. Zur Vermeidung dieser Konfliktsituation gehen einige gemeinnützige Organisationen dazu über, eine eigenständige Werbe- und Vertriebskapitalgesellschaft zu gründen, die dann im Namen der gemeinnützigen Organisation die Vermarktung vornimmt. Problematisch kann sein, wenn eine sogenannte Betriebsaufspaltung dadurch entsteht, dass die der Tochtergesellschaft überlassenen Werberechte bei dieser wesentliche Betriebsgrundlagen darstellen. In diesem Fall sind die Einnahmen aus der Rechteüberlassung sowie die Beteiligung an der Kapitalgesellschaft nicht mehr der Vermögensverwaltung, sondern einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen.

Benefiz- und Spendensammelveranstaltungen

Um die Spendenbereitschaft der Bevölkerung konkurriert eine Vielzahl von gemeinnützigen Organisationen. Zuwendungen für die betreffende Organisation können damit oftmals nur durch aufwendige Spendensammelaufufe oder durch Benefizveranstaltungen erzielt werden. Im Zuge dieser Benefizveranstaltung werden die gemeinnützige Organisation und ihre Ziele vorgestellt und dabei zur Unterstützung mittels Spenden aufgerufen.

Grundsätzlich sind solche Veranstaltungen als gesellige Zusammenkünfte zu werten, die gemeinnützigkeitsrechtlich unbedenklich sind, solange sie im Vergleich zur steuerbegünstigten Tätigkeit der Organisation von untergeordneter Bedeutung sind. Das dürfte selbst bei mehrmaliger Durchführung im Jahr, wie z.B. Vereinsjubiläum, Sommerfest, Weihnachtsbasar, gelten.

Das bedeutet jedoch nicht, dass hieraus keine steuerlichen Folgen resultieren. Die Finanzverwaltung vertritt mittlerweile die Auffassung, dass es sich insoweit grundsätzlich um Einkünfte des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes handelt. Erzielten die gesamten wirtschaftlichen Betätigungen Überschüsse, sind diese steuerpflichtig. Die Einnahmen sind umsatzsteuerlich mit dem Regelsteuersatz (19%) zu erfassen. Zumindest die eingenommenen Spendengelder gehören jedoch nicht dazu, sondern fallen im steuerfreien ideellen Bereich an.

Benefizveranstaltungen werden oftmals als Gala-Abende, Dichterlesungen, Vernissagen und Ähnliches ausgestaltet, für die in der Öffentlichkeit Eintrittskarten angeboten werden. Nicht selten werden für diese Anlässe bekannte Künstler engagiert, die als Zugpferde dienen. Obwohl die Benefizveranstaltung letztlich einem guten Zweck dient, müssen das Honorar der Künstler, Saalmieten und Ähnliches bezahlt werden. Hierzu werden auch die vereinnahmten Gelder aus dem Verkauf von Eintrittskarten, Getränken und Speisen verwendet. Da sich die Veranstaltungen regelmäßig an die breite Öffentlichkeit wenden, handelt es sich grundsätzlich um einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Da die Benefizveranstaltung jedoch im Zusammenhang mit der begünstigten Zwecksetzung zu sehen ist, sollte im Einzelfall abgestimmt werden, ob die Voraussetzungen eines steuerbegünstigten Zweckbetriebs gegeben sind, sodass die Steuerfreiheit der erzielten Erträge erreicht wird. Einzelne Finanzgerichte vertreten allerdings die ungünstige Auffassung, dass eine Benefizveranstaltung stets einen schädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb begründet.

Wird einem erwerbswirtschaftlichen Unternehmen gestattet, bei der Benefizveranstaltung Werbemaßnahmen durchzuführen,

kann die Qualifikation als begünstigter Zweckbetrieb allerdings nicht mehr aufrechterhalten werden, sodass zumindest insoweit von einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausgegangen werden muss, der von der übrigen Veranstaltung zu separieren ist. Um Erträge eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs handelt es sich auch dann, wenn die Gegenleistung für die Gestattung der Werbung in einer Spende an die gemeinnützige Organisation besteht.

Beispiel:

Der Förderverein einer medizinischen Hochschule führt eine Galaveranstaltung durch, für die bekannte Künstler engagiert werden. Pharmazeutische Unternehmen erhalten das Recht, gegen eine Spende für ihre Produkte zu werben. Es werden Erlöse aus Eintrittskarten in Höhe von 50.000 €, aus Speisen- und Getränkeverkauf für 30.000 € und aus Spenden der Pharmaunternehmen in Höhe von 40.000 € erzielt. Die Kosten der Veranstaltung belaufen sich auf 80.000 €.

Lösung:

Bei der Galaveranstaltung handelt es sich um einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Die Vergabe des Werberechts gegen Spende führt dagegen stets zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (Gewinnpauschalierung 15% der Einnahmen nicht möglich). Werden Speisen und Getränke verkauft, zählt auch das zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Beispiel:

Der Förderverein einer Jugendmusikschule organisiert ein Konzert im Rahmen eines Sommerfestes. Hierbei werden Eintrittskarten verkauft. Den Gästen werden Speisen und Getränke gegen Entgelt angeboten.

Lösung:

Bei dem Sommerfest handelt es sich um einen Zweckbetrieb. Der Verkauf von Speisen und Getränken führt jedoch zu einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Die allgemeine Umsatzgrenze von 35.000 € kommt zur Anwendung.

Konfliktpotenziale mit dem Gemeinnützigkeitsrecht

Finanzierung einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung

Die gemeinnützige Organisation muss die ihr zur Verfügung stehenden Mittel in vollem Umfang sowie unmittelbar und zeitnah für die begünstigten Satzungszwecke einsetzen. Die Gemeinnützigkeitsvorschriften regeln, wie die Begriffe Ausschließlichkeit, Unmittelbarkeit und Selbstlosigkeit ausgefüllt werden müssen. Dabei bestehen lediglich eingeschränkte Möglichkeiten, durch die Bildung von freien Rücklagen aus den Überschüssen Mittel anzusammeln. Die Gemeinnützigkeitsvorschriften sind restriktiv, sodass die gemeinnützige Organisation nur in eingeschränktem Umfang Mittel aus der freien Rücklage zur Dotierung des Eigenkapitals eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs einsetzen kann.

Wird jedoch ein bestehender Gewerbebetrieb auf die gemeinnützige Körperschaft übertragen und begründet dieser einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, muss er nicht liquidiert werden, um die Vermögensgeschäfte unmittelbar der begünstigten Zwecksetzung zuzuführen. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kann vielmehr durch die gemeinnützige Organisation fortgeführt werden. Oftmals entsteht ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb auch als Nebeneffekt im Zusammenhang mit der Investition im Rahmen der begünstigten Zwecksetzung.

Beispiel:

Im Rahmen der Errichtung eines großen Sportstadions wird auch eine Vereinsgaststätte eingerichtet.

Lösung:

Sofern hierbei die anteilige Investition für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht im Vordergrund steht, dürfte im Allgemeinen kein Verstoß gegen das Gebot der Mittelverwendung vorliegen. Streng genommen dürfte die Vereinsgaststätte aber nur (anteilig) aus sogenannten freien Mitteln finanziert werden. In solchen Fällen sollte vorher steuerlicher Rat eingeholt werden.

Problematisch verhält es sich, falls durch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb Verluste erwirtschaftet werden. Zum Ausgleich der entstandenen Verluste müssen zwangsläufig Mittel der gemeinnützigen Organisation eingesetzt werden. Nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung liegt bei einem entsprechenden Verlustausgleich ein Verstoß gegen die Gemeinnützigkeitsvorschriften vor. Die Finanzverwaltung zieht jedoch dann keine negativen Konse-

quenzen für den gemeinnützigen Status, wenn entweder alle bestehenden wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe der gemeinnützigen Organisation insgesamt ein positives Ergebnis erwirtschaften oder wenn der Verlust auf einer Fehlkalkulation beruht und spätestens innerhalb eines Jahres nach dem Verlustjahr ein Ausgleich durch eine Mittelzuführung in den ideellen Bereich erfolgt. Das kann etwa durch Spenden der Mitglieder erfolgen, für die jedoch kein Spendenabzug gegeben ist, da es sich nicht um eine begünstigte Mittelverwendung handelt.

Ebenso ist von einem unschädlichen Verlustausgleich auszugehen, wenn dem ideellen Bereich in den sechs vorangegangenen Jahren Gewinne der steuerpflichtigen Geschäftsbetriebe in mindestens gleicher Höhe zugeführt worden sind. Sonderregelungen gelten für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe im Aufbau. Insgesamt werden zu diesem Problembereich jedoch unterschiedliche Auffassungen vertreten.

Ist bei einem bestehenden wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eine erhöhte Kapitalausstattung erforderlich, etwa weil Investitionen geplant sind, ist auf Ebene des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs eine Rücklagenbildung möglich, sodass nicht alle von dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erwirtschafteten Mittel unmittelbar für den begünstigten Zweck eingesetzt werden müssen. Erforderlich ist hierzu jedoch ein entsprechend konkretes Vorhaben. Die allgemeine Stärkung des Eigenkapitals reicht nicht aus.

Der Kapitalbedarf eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs kann auch durch ein Darlehen vonseiten der gemeinnützigen Körperschaft gedeckt werden. Die Darlehensvergabe an den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb führt zwar nicht im glei-

chen Maß zu einem Entzug von Mitteln für die begünstigte Zwecksetzung wie etwa die Kapitalausstattung oder der Ausgleich von Verlusten. Dennoch werden Mittel außerhalb des begünstigten Zwecks eingesetzt. Handelt es sich bei den entsprechenden Mitteln jedoch um freie Rücklagen der begünstigten Organisation, bestehen keine Bedenken, bei einer entsprechenden Absicherung und Verzinsung des Darlehens dieses an einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder an eine nahe stehende Kapitalgesellschaft zu geben.

Gefährdung der Gemeinnützigkeit

Eine erwerbswirtschaftliche Betätigung im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes birgt regelmäßig die Gefahr, dass die erzielten Umsatzerlöse die sonstigen Einnahmen der gemeinnützigen Körperschaft übersteigen oder in sonstiger Weise den nicht steuerpflichtigen Bereich dominieren. Es entsteht dabei die Gefahr, dass der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb gegenüber dem begünstigten Bereich derart in den Vordergrund tritt, dass bei einem erheblichen Ungleichgewicht insgesamt eine Gefährdung der Gemeinnützigkeit eintreten könnte. Zur Vermeidung dieser Gefahr bietet sich an, einen bestehenden wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb in eine Kapitalgesellschaft zu überführen. Die unmittelbaren erwerbswirtschaftlichen Tätigkeiten der gemeinnützigen Organisation treten dadurch zumindest aus formaler Sicht nicht (mehr) in den Vordergrund.

Umstrukturierung gemeinnütziger Teilbereiche

Nicht nur erwerbswirtschaftliche Tätigkeitsbereiche (d.h. wirtschaftliche Geschäftsbetriebe) wurden bzw. werden teils ausgegliedert, sondern auch gemeinnützige Teilbereiche sind in vielen Fällen aus gemeinnützigen Körperschaften herausgelöst und rechtlich verselbstständigt worden. Beispielhaft sind Krankenhäuser oder Forschungseinrichtungen als gemeinnützige Tochter-GmbHs zu nennen. Derartigen Gestaltungen liegen Motive zugrunde wie Kostenminderungen oder Unternehmenskonzepte, die am Markt zu größerer Wettbewerbsfähigkeit führen, oder der Schutz vor Haftungsrisiken. Manche Bundesvereine haben Vermögensteile auf rechtlich selbstständige Landes- oder Ortsvereine übertragen, die mit ihrem Mutterverein nur noch mittelbar verbunden sind. Teils wurden auch bisher gemeinnützige Aktivitäten in

eine steuerpflichtige Tochter-GmbH ausgegliedert, etwa weil durch Ausweitung der Tätigkeiten aufgrund der Markterfordernisse die Gefahr des Verlustes der Gemeinnützigkeit für den Gesamtbereich beseitigt werden sollte und die Steuerpflicht nur für einen Teilbereich hingenommen wurde (siehe oben).

Darüber besteht häufig ein Mutterverein bzw. eine Obergesellschaft. Beispielsweise wurden im Gesundheitswesen, unter anderem bei Krankenhäusern und Pflegeeinrichtungen, Teilleistungen - z. B. Essensversorgung, Wäschereien, spezielle Krankendienstleistungen - aus wirtschaftlichen oder organisatorischen Gründen in eigenständige Servicegesellschaften (oft GmbHs) ausgegliedert (Outsourcing). Die so entstandene neue Gesellschaft leistet dann entweder an

die Mutter-Körperschaft oder teils an mehrere Einrichtungen, die als Gesellschafter beteiligt sind, oder auch an nicht beteiligte Dritte. Die steuerliche Gemeinnützigkeit wurde von der Rechtsprechung für diese Gesellschaften jeweils tief geprüft und teils unterschiedlich entschieden, je nach Art der Tätigkeiten (Krankenhausapotheke, -wäschereien und ähnliche Einrichtungen, Krankentransporte, Rettungsdienste, Flugrettungsdienste etc.) Die steuerlichen und zivilrechtlichen Voraussetzungen und Folgen sind im Einzelfall zu prüfen und hängen stark von den jeweiligen Zielen, der Art der Tätigkeit und den vorhandenen Sachverhalten ab. Dabei sind die einmalige Ausgründung sowie die künftigen Leistungsbeziehungen etc. bedeutsam und die Vor- und Nachteile abzuwägen.

Rechnungslegung und -prüfung

Besonderheiten der Buchführung und Rechnungslegung

Handels- und Zivilrecht

Die Rechnungslegung von gemeinnützigen Körperschaften ist grundsätzlich nicht einheitlich oder eigenständig gesetzlich geregelt. Die Rechnungslegung richtet sich daher im Wesentlichen nach den jeweiligen spezifischen Rechtsnormen, die auf die einzelnen gemeinnützigen Einrichtungen entsprechend ihrer Rechtsform anzuwenden sind. Das sind insbesondere das BGB, Landesstiftungsgesetze, das HGB sowie das

GmbHG. Des Weiteren haben steuerliche Bestimmungen ebenfalls Einfluss auf die Rechnungslegung.

Für die wesentlichen Rechtsformen gemeinnütziger Körperschaften, den Verein sowie die Stiftung, gibt es keine detaillierten gesetzlichen Vorgaben über Aufbau und Struktur des Rechnungswesens, insbesondere Buchhaltung und Jahresabschluss. Die Rechnungslegungsvorschriften für diese gemeinnützigen Organisationen ergeben sich aus den einschlägigen gesetzlichen Vorschriften lediglich in allgemeiner Form, wie z. B. die Verpflichtung zur Aufzeichnung von Einnahmen und Ausgaben bzw. die Aufzeichnung von Vermögen und Schulden.

Eine vergleichbare Verpflichtung und detaillierte Regelung über die Rechnungslegung, wie sie beispielsweise für gewerbliche Unternehmen im Handelsgesetzbuch vorgeschrieben ist, fehlt für diese Organisationen. Anders ist das für die gGmbH, für die das GmbH-Gesetz und auf diesem Wege die Rechnungslegungsvorschriften des HGB anzuwenden sind.

Nach einer Stellungnahme des Instituts der Wirtschaftsprüfer (IDW) zur Rechnungslegung bei Vereinen kann es aufgrund der beschränkten Aussagekraft von Einnahmen-/Ausgaben-Rechnungen mit Vermögensübersicht und wegen der zusätzlichen Sicherheit einer nach Doppik geführten

kaufmännischen Buchführung und Bilanzierung sachgerecht sein, dass Vereine, die in einem wesentlichen Umfang abnutzbares Anlagevermögen, Forderungen, Verbindlichkeiten, Rückstellungen und Abgrenzungsposten zu verzeichnen haben, auf freiwilliger Grundlage ihre Rechnungslegung nach den Grundsätzen einer kaufmännischen Buchführung und Bilanzierung ausgestalten. Für Stiftungen wird das in einer gleichartigen Stellungnahme des IDW ebenso gesehen, und zwar eindeutig. Von gemeinnützigen Organisationen wurde und wird das üblicherweise auch so praktiziert.

Sofern eine gemeinnützige Körperschaft spezielle Tätigkeiten, wie z. B. den Betrieb eines Krankenhauses oder eines Altenheims ausübt, hat sie die hierfür geltenden besonderen Rechnungslegungsvorschriften, wie z. B. die Krankenhausbuchführungsverordnung bzw. die Pflegebuchführungsverordnung, zu beachten. Da für gemeinnützige Körperschaften im Regelfall keine allgemeinen Rechnungslegungsvorschriften zur Anwendung kommen, verwendet die Praxis häufig in analoger Anwendung die kaufmännischen Regeln für Buchhaltung und Jahresabschluss.

Steuerrecht

Die steuerlichen Regelungen über die Führung von Büchern und Aufzeichnungen sind in den §§ 140 bis 148 AO niedergelegt und finden Anwendung, sofern die gemeinnützigen Körperschaften in Teilbereichen steuerpflichtig sind.

Verfolgt ein Verein steuerbegünstigte Zwecke, schreibt § 63 Abs. 3 AO ordnungsgemäße Aufzeichnungen über Einnahmen und Ausgaben vor, um den Nachweis der ausschließlichen und unmittelbaren Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke zu führen. Daneben wird ein Nachweis der zeitnahen

Mittelverwendung gefordert, der in der Regel durch eine Mittelverwendungsrechnung geführt wird.

Erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2014 beginnen, haben (auch) bestimmte gemeinnützige Körperschaften eine elektronische Bilanz und Gewinn- und Verlust-Rechnung (E-Bilanz) dem Finanzamt durch Datenfernübertragung und nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz zu übermitteln. (Das wird in der Regel der Jahresabschluss 2015 sein.) Das gilt grundsätzlich nur für steuerpflichtige Bereiche. Daher findet das für Organisationen, die persönlich und vollumfänglich von der Körperschaftsteuer (KSt) befreit sind, keine Anwendung. Das gilt insbesondere auch für ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige Körperschaften, die keine der KSt oder Gewerbesteuer unterliegenden wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe (wGB) unterhalten (d. h. nur Zweckbetriebe oder andere wGB, deren Einnahmen 35.000 € nicht übersteigen) **und** die ihren Gewinn auch tatsächlich durch Einnahmenüberschussrechnung im Sinne von § 4 Abs. 3 EStG ermitteln. Dazu hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) als Hilfe eine Synopse für die einzelnen steuerlichen Fallkonstellationen bei gemeinnützigen Organisationen herausgegeben. Für gemeinnützige Körperschaften mit steuerpflichtigen Betrieben gewerblicher Art sind zwei Alternativen möglich für die Datenübertragung: 1. entweder die Übermittlung von Bilanz und Gewinn- und Verlust-Rechnung nur für den partiell steuerpflichtigen Teilbereich nach dem vorgeschriebenen Schema oder 2. nur formlose Gewinnermittlung für den partiell steuerpflichtigen Teilbereich, wenn die Gesamtkörperschaft nur eine Gesamtbilanz sowie eine Gesamt-Gewinn- und Verlust-Rechnung aufgestellt und den Gewinn des partiell steuerpflichtigen Teilbereichs in einer (außerbilanziellen) Nebenrechnung ermittelt hat.

Anforderungen an die Rechnungslegung

Die Rechnungslegung hat sich grundsätzlich nach folgenden allgemeinen Grundsätzen zu richten:

- Richtigkeit und Willkürfreiheit
- Klarheit und Übersichtlichkeit
- Vollständigkeit und Saldierungsverbot
- Einzelbewertung der Vermögens- und Schuldposten
- Vorsichtige Bewertung von Vermögen und Schulden
- Ansatz-, Bewertungs- und Gliederungsstetigkeit
- Fortführung der Tätigkeit

Zwar sind diese Grundsätze gesetzlich nur für Kaufleute gesondert vorgeschrieben, jedoch entsprechen sie den Anforderungen an eine getreue Rechenschaft und sind insoweit auch für andere Formen der Rechnungslegung (wie z. B. Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung mit Vermögensrechnung) der Maßstab.

Gemeinnützige Körperschaften haben in Abhängigkeit von ihrer Rechtsform nach etwaigen weitergehenden Regelungen ihrer Statuten Rechnung zu legen.

Ergänzend zu den allgemeinen Rechnungslegungsgrundsätzen ist zu beachten, dass sich aufgrund der steuerlichen Gliederungs- und Abgrenzungsanforderung eine Trennung der verschiedenen Tätigkeitsbereiche in einen ideellen Bereich, die Vermögensverwaltung, wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sowie Zweckbetriebe ableiten lassen muss.

Prüfung und Publizität gemeinnütziger Organisationen

Der Jahresabschluss und der Lagebericht gemeinnütziger Organisationen können aufgrund ihrer Rechtsform gesetzlich prü-

fungspflichtig sein. Darunter fallen Kapitalgesellschaften, wenn an zwei aufeinanderfolgenden Bilanzstichtagen zwei der drei nachstehenden Merkmale des § 267 Abs. 1 und 4 Satz 1 HGB überschritten werden:

Bilanzsumme > 4,84 Mio. €
Umsatz > 9,68 Mio. €
Mitarbeiter > 50

Die Prüfungspflicht ergibt sich aus den §§ 316 ff. HGB.

Für Stiftungen gelten unterschiedliche Regelungen der jeweils gültigen Landesstiftungsgesetze. So sind gemäß den Landesstiftungsgesetzen Pflichtprüfungen kraft stiftungsrechtlicher Regelung wie früher in Nordrhein-Westfalen und Brandenburg nicht mehr vorgesehen. Die meisten Landesstiftungsgesetze erlauben jedoch der Stiftungsaufsicht, einen externen Prüfer mit der Durchführung der Prüfung zu beauftragen oder die Stiftung zu veranlassen, einen entsprechenden Prüfungsauftrag zu erteilen. Gibt die Stiftung freiwillig eine Prüfung in Auftrag und reicht den Prüfungsbericht bei der Aufsichtsbehörde ein, reduziert sich die Prüfung seitens der Behörde. Für die Durchführung der Prüfung kommen in erster Linie Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften/Buchprüfungsgesellschaften in Betracht.

Aus dem Vereinsrecht ergeben sich grundsätzlich keine Prüfungspflichten. Ausnahmen können sich im Einzelfall aufgrund der branchenspezifischen Tätigkeit, z.B. als Krankenhaus, ergeben. Gleiches gilt für (ehemals gemeinnützige) Wohnungsbauvereine, Lohnsteuerhilfvereine sowie Rabattvereine. Eine Sonderregelung gilt auch in den meisten professionellen Ligen der Mannschaftssportarten, bei denen in der Regel verbandsseitig eine Prüfungspflicht

vorgesehen ist. Satzungsbestimmungen können eine (formal freiwillige) Prüfung vorsehen.

Soweit die Prüfung nicht gesetzlich geregelt ist, kann der etwaige Prüfungsgegenstand und -umfang im freien Ermessen zwischen dem Prüfer und dem Auftraggeber im Prüfungsauftrag festgelegt werden.

Ist die Rechnungslegung nach den handelsrechtlichen Grundsätzen ausgestaltet, sind regelmäßig der Jahresabschluss, bestehend aus Bilanz, Gewinn- und Verlustrechnung sowie Anhang und Lagebericht, Gegenstand der jährlichen Prüfung. Die Prüfung umfasst dabei die Buchführung, das Belegwesen, den Jahresabschluss selbst sowie den Lagebericht. Die Prüfung kann sich aus einer vereinbarten Ergänzung des Prüfungsauftrags zusätzlich auf die Erhaltung des Stiftungsvermögens, die Ordnungsmäßigkeit der Geschäftsführung oder der satzungs- und bestimmungsgemäßen Mittelverwendung erstrecken. Darüber hinaus sind Sonderprüfungen, wie etwa die Missbrauchsprüfung und die Vertretungsprüfung, möglich.

Außerhalb der Rechnungslegung liegende Normen, wie z.B. das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht, sind für die Prüfung nur relevant, als sich aus deren Nichteinhaltung Konsequenzen für die Rechnungslegung ergeben (z.B. Ausweis von Steuerrückstellungen).

Die Prüfung umfasst auch die ordnungsmäßige Verwaltung und Verwendung von Zuwendungen. Zusätzlich ist zu beachten, dass die Art und Ausgestaltung des internen Kontrollsystems durch den Einsatz von überwiegend ehrenamtlichen Mitarbeitern nicht immer den Anforderungen eines Wirtschaftsunternehmens entspricht. Daher werden Plausibilitätsbeurteilungen eher

von untergeordneter Bedeutung sein. Stattdessen wird besonderes Gewicht auf die Einzelprüfung von Geschäftsvorfällen und Beständen gelegt.

Die Publizitätspflicht des Jahresabschlusses richtet sich für Kapitalgesellschaften nach den §§ 325 ff. HGB, wonach der Jahresabschluss im elektronischen Bundesanzeiger veröffentlicht werden muss; für kleine und mittelgroße Gesellschaften gelten dabei Erleichterungen. Stiftungen sind nur dann zur Offenlegung verpflichtet, wenn sie bestimmte Größenklassen des Publizitätsgesetzes überschritten haben (nur sehr große Stiftungen sind betroffen).

Viele gemeinnützige Körperschaften publizieren den Jahresabschluss freiwillig, um ihre Unterlagen der interessierten Öffentlichkeit zugänglich zu machen und teilweise auch, um das Spendensiegel des Deutschen Zentralinstituts für soziale Fragen (DZI) zu erhalten.

Einnahmen-/Ausgaben- und Vermögensrechnung

Sofern keine kaufmännische Rechnungslegung vorgenommen und kein entsprechender handelsrechtlicher Jahresabschluss erstellt wird, ist von Vereinen und Stiftungen eine Einnahmen-/Ausgaben- und Vermögensrechnung aufzustellen (zusammen als Jahresrechnung bezeichnet). Bei Stiftungen wird die Vermögensrechnung in Anlehnung an die Landesstiftungsgesetze auch als Vermögensübersicht bezeichnet; beide Begriffe sind inhaltsgleich.

Soweit die Satzung keine besondere Form der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung vorschreibt, wird mangels gesetzlicher Vorgaben vom IDW das hier dargestellte Grundschema für die Mittelbewegungen empfohlen, mit nachfolgenden Erläuterun-

gen. (Außerdem weist das IDW auf weiterhin mögliche Alternativen zur Abgrenzung der Einnahmen und Ausgaben hin, z. B. in Anlehnung an die einkommensteuerliche Einnahmenüberschussrechnung.)

Unter Einnahmen und Ausgaben sind hier grundsätzlich alle Zu- und Abflüsse an Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten zu verstehen. Neben den reinen Zahlungsströmen aus laufender Tätigkeit (z. B. Mitgliedsbeiträge, Spenden, Zuschüsse, Verwendung von Mitteln für satzungsgemäße Ausgaben etc.) werden hierunter auch Geldbewegungen aus Finanzierungs- und Investitionsvorgängen sowie Geldbewegungen im Namen und für Rechnung Dritter verstanden.

Abschreibungen stellen keine Ausgaben im Sinne dieser Definition dar. Einnahmen aus Sachspenden und Abgänge aus ihrer Verwendung sind ebenfalls als Einnahmen und Ausgaben zu qualifizieren.

In dieser Rechnung umfasst der Finanzmittelfonds den Bestand an Zahlungsmitteln und Zahlungsmitteläquivalenten. Außerdem sollten darin auch die jederzeit fälligen Bankverbindlichkeiten einbezogen werden, soweit sie zur Disposition der liquiden Mittel gehören.

Die hier dargestellte Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung nach IDW stellt nur auf die in der betrachteten Periode zu- bzw. abgeflossenen Zahlungsmittel ab. Der Zusammenhang zwischen dieser Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung und der Vermögensrechnung besteht lediglich in der Veränderung des Finanzmittelfonds. Aus dieser Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung wird z. B. nicht ersichtlich, ob Zahlungen für mehrere Perioden geleistet oder empfangen werden. Demgegenüber stellen sämtliche, d. h. auch nicht das Geldvermögen betreffende, Erhö-

hungen/Verminderungen des in der Vermögensrechnung ausgewiesenen Reinvermögens des Vereins Erträge/Aufwendungen dar. Aufgrund der insoweit fehlenden (vollen) Verknüpfung zwischen dem Saldo dieser Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung und der Vermögensrechnung ergeben sich Abweichungen insbesondere aus den nachfolgend aufgezählten Sachverhalten, die aus Gründen der Transparenz erläutert werden sollten:

- Abschreibungen/Zuschreibungen von/zum Vermögensgegenständen, ggf. einschließlich der Auswirkungen von zulässigen Änderungen der Bewertungsmethoden
- Bestandsveränderung von Vorräten
- Veränderungen von Rechnungsabgrenzungsposten
- Zuführungen/Auflösungen zu/von Rückstellungen

Um dem Gebot der Klarheit gerecht zu werden, hat der Hauptfachausschuss des IDW für Vereine und Stiftungen nachfolgendes Schema, getrennt nach dem laufenden Geschäft, der Investitionstätigkeit und dem Finanzierungsbereich, aufgestellt:

$$\begin{array}{l} \text{Einnahmen aus laufender Tätigkeit} \\ \text{./. Ausgaben aus laufender Tätigkeit} \\ \hline = \text{Einnahmen-/Ausgaben-Überschuss} \\ \text{aus laufender Tätigkeit (a)} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{Einnahmen aus Abgängen von} \\ \text{Gegenständen des Anlagevermögens} \\ \text{./. Ausgaben für Investitionen in} \\ \text{das Anlagevermögen} \\ \hline = \text{Einnahmen-/Ausgaben-Überschuss} \\ \text{aus der Investitionstätigkeit (b)} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{Einnahmen aus der} \\ \text{Finanzierungstätigkeit} \\ \text{./. Ausgaben aus der} \\ \text{Finanzierungstätigkeit} \\ \hline = \text{Einnahmen-/Ausgaben-Überschuss} \\ \text{aus der Finanzierungstätigkeit (c)} \end{array}$$

$$\begin{array}{l} \text{Erhöhung/Verminderung des} \\ \text{Finanzmittelfonds (d) = (a) + (b) + (c)} \\ \text{+ Finanzmittelfonds am Anfang} \\ \text{der Periode (e)} \\ \hline = \text{Finanzmittelfonds am Ende der} \\ \text{Periode (f) = (d) + (e)} \end{array}$$

Individuell sollte geprüft werden, ob die Einnahmen und Ausgaben der laufenden Tätigkeit zur Verdeutlichung der wesentlichen Einnahmequellen und Ausgabenarten weiter untergliedert werden sollen.

Die Vermögensrechnung muss alle Vermögensgegenstände und Schulden aufgegliedert enthalten. In Einzelfällen können sich dabei durchaus schwierige Abgrenzungsprobleme ergeben, wie z. B. die betragsmäßige Erfassung selbst erstellter immaterieller Vermögenswerte (z. B. Software) in der Vermögensrechnung.

Für die Wertansätze kommt grundsätzlich eine entsprechende Anwendung der Vorschriften über den handelsrechtlichen Jahresabschluss nach den §§ 252 ff. HGB in Betracht. Bei Abweichung hiervon sollte das ausreichend erläutert werden.

Spendensammelnde Organisationen

Speziell für Organisationen, deren Spenderträge im Verhältnis zu den übrigen Erträgen wesentlich sind, empfiehlt der Hauptfachausschuss des IDW rechtsformübergreifend in einer aktuellen Verlautba-

rung, Spenden generell erst im Zeitpunkt ihrer Verwendung ertragswirksam zu erfassen, und nicht schon im Zeitpunkt ihres Zuflusses, wie das vorher als richtig angesehen wurde und üblich war und teils auch heute noch praktiziert wird. Dies bedeutet eine beachtliche Umstellung, die teils umstritten war bzw. ist. Teils wurde die Umstellung bereits praktiziert.

Jahresabschluss und Lagebericht

Für gemeinnützige Organisationen, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften, ihrer Satzung oder freiwillig einen handelsrechtlichen Jahresabschluss aufstellen, ergeben sich die nachstehenden Besonderheiten:

- Wird freiwillig ein Anhang und ein Lagebericht aufgestellt, sind die §§ 284 und 289 HGB sinngemäß anzuwenden und der Geschäftsverlauf und die Lage so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird.
- Der Verein ist grundsätzlich nur zur Rechenschaftslegung in vereinfachter Form durch Einnahmen-/Ausgaben- und Vermögensrechnung verpflichtet. Die Rechenschaftslegung sollte - obwohl das gesetzlich nicht vorgeschrieben ist - jährlich erstellt werden.

Dagegen gilt für Vereine, die aufgrund gesetzlicher Vorschriften, ihrer Satzung oder aufgrund der vom IDW gegebenen Empfehlung einen handelsrechtlichen Jahresabschluss aufstellen, Folgendes:

- Unabhängig von der Größe des Vereins empfiehlt das IDW die Aufstellung eines Anhangs zwecks besserer Information der Mitglieder. Darüber hinaus wird ein Lagebericht empfohlen, wenn der Verein die Größenmerkmale für die mittelgroße oder die große Kapitalgesellschaft erfüllt (§ 267 Abs. 3 HGB) und die Komplexität der Tätigkeit das erfordert. Dabei sollte anstelle der Umsatzerlöse auf die Ge-

samterträge (Umsatzerlöse, Beiträge, Spenden) abgestellt werden.

- Die Stiftung unterliegt dem (einheitlichen) Bundesrecht (BGB); die Landesstiftungsgesetze enthalten länderspezifische konkretisierende Rechtsnormen zur Rechnungslegung und daraus teils weiter zu beachtende Vorschriften. Neben der Einnahmen-/Ausgaben-Rechnung und Vermögensübersicht oder alternativ dem Jahresabschluss entsprechend handelsrechtlichen Grundsätzen werden zunehmend weitere Informationen verlangt, etwa zum Erhalt des Stiftungskapitals, wie z. B. Entwicklung der Rücklagen. Laut Stellungnahme des IDW zur Rechnungslegung von Stiftungen von 2013 ist im Fall der realen Kapitalerhaltung das Stiftungskapital zu indexieren, wobei diese Indexierung im Anhang oder - sofern ein solcher nicht aufgestellt wird - unter der Bilanz oder in einer separaten Anlage dargestellt werden sollte.
- Das IDW empfiehlt auch die Erstellung eines Anhangs und eines Lageberichts, wenn dafür die entsprechenden Voraussetzungen vorliegen, wie sie zuvor für den Verein genannt wurden.

Trennung der Vermögenssphären

Die steuerliche Trennung in vier Sphären (ideeller Bereich, Vermögensverwaltung, Zweckbetrieb, wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) führt dazu, dass auch für die steuerliche Ergebnisermittlung der Organisation eine entsprechende Aufgliederung vorzunehmen ist. Im Gegensatz zu den Erträgen können viele Aufwendungen regelmäßig nur im Rahmen einer qualifizierten Schätzung den einzelnen Sphären zugeordnet werden.

Beispiel:

Einsatz des vorhandenen Personals in den verschiedenen Bereichen

Hier wäre es sinnvoll, die Kostenrechnung entsprechend der jeweiligen Struktur der Körperschaft anzupassen. Eventuell sind hier Zeitaufschreibungen (ggf. für einen Referenzzeitraum) zur Zuordnung der Personalaufwendungen erforderlich. Damit kann die für steuerliche Zwecke erforderliche Abgrenzung der Sphären sachgerecht erfolgen.

Soweit aufgrund der Größe oder aus anderen Gründen die handelsrechtlichen Gliederungsvorschriften nicht zwingend angewandt werden müssen, können - abhängig von der jeweiligen Gesamttätigkeit der Körperschaft - die Erträge und Aufwendungen bereits im Rahmen der Gewinn-und-Verlust-Rechnung den einzelnen Sphären zugeordnet und für jeden Teilbereich eine eigenständige Ergebnisermittlung durchgeführt werden, da ohnehin für steuerliche Zwecke die Zuordnung der Erträge und Aufwendungen zu den jeweiligen Teilbereichen gewährleistet sein muss. Denkbar ist jedoch auch, den steuerlichen Erfordernissen lediglich im Rahmen einer Nebenrechnung zu genügen.



**ATG Allgäuer Treuhand GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft**

Bahnhofstraße 57 · 87435 Kempten (Allgäu)
Telefon: 08 31 - 2 52 97 - 0 · E-Mail: atg@atg.de

Hirschzeller Straße 4 · 87600 Kaufbeuren
Telefon: 0 83 41 - 90 17 - 0 · E-Mail: atg@kf.atg.de

Augsburger Treuhand
Zweigniederlassung der
ATG Allgäuer Treuhand GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Bahnhofstraße 4 · 86150 Augsburg
Telefon: 08 21 - 3 43 68 - 0 · E-Mail: atg@a.atg.de

Impressum

Herausgeber: ATG Allgäuer Treuhand GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Bahnhofstraße 57 · 87435 Kempten (Allgäu)

V.i.S.d.P.: Dr. Simone Jäck
ATG · Bahnhofstraße 57 · 87435 Kempten (Allgäu)

Konzeption und Realisation: valido marketing services

Die Texte sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden.
Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen
es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.

Stand: Februar 2014

www.atg.de