

Der Ratgeber für alle Vereine:
**Vereinsführung, Recht
und Steuern.**



vereinfacher.de

**GEMEINNÜTZIGKEIT –
STEUERN UND GESTALTEN**

Vorwort

Gemeinnützige Einrichtungen sind ein fester Bestandteil der Zivilgesellschaft in Deutschland. Mehr als 600.000 Vereine, Stiftungen, gemeinnützige GmbHs und Aktiengesellschaften verfolgen gegenwärtig in Deutschland gemeinnützige Zwecke. In den vergangenen Jahren hat der Gesetzgeber mehrfach Regelungen eingeführt, die den Einzelnen ermuntern sollen, sich für den gemeinnützigen Bereich einzusetzen; hierzu gehören auch zahlreiche steuerliche Erleichterungen im Bereich des Spendenabzugs.

Aus Sicht der gemeinnützigen Organisationen ist nach wie vor zu beobachten, dass die gesetzlichen und steuerlichen Rahmenbedingungen nicht einfacher werden. Das Gemeinnützigkeitsrecht ist zunehmend Gegenstand von Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen; auch der Gesetzgeber ändert die Rahmenbedingungen – wie zuletzt durch das Jahressteuergesetz 2020/21 geschehen – regelmäßig. Diese Broschüre soll dazu dienen, dem Leser einen schnellen Überblick über aktuelle Fragen und deren Lösungen im gemeinnützigen Umfeld zu verschaffen.

Grundlage dieses Buches ist der ausführliche steuerrechtliche Teil, der die gemeinnützigkeitsrechtlichen Anforderungen im Überblick darstellt und zahlreiche detaillierte Fragestellungen behandelt. Ihn ergänzt ein eigener Abschnitt zur Umsatzsteuer sowie zur Mittelverwendung und zur Bilanzierung von Spenden. Die Frage der „richtigen“ Vermögensverwaltung bei Stiftungen in Zeiten niedriger Zinsen ist aktueller denn je und in einem eigenen Abschnitt aufbereitet.

Gesellschaftsrechtliche und arbeitsrechtliche Aspekte nehmen einen immer größeren Stellenwert in der täglichen Beratungspraxis ein, so dass wir den Schwerpunkten aus

diesen Bereichen jeweils auch einen eigenen Beitrag gewidmet haben.

Wir wünschen uns, dass dem Leser - gleich ob hauptberuflich für eine gemeinnützige Einrichtung arbeitend oder ehrenamtlich tätig - mit der Broschüre ein leichter Zugang zu den Fragen des Gemeinnützigkeitsrechts ermöglicht wird.

Hamburg, Münster, Oldenburg, im Mai 2021

Die Verfasser

Autorenverzeichnis

A. Steuerrecht gemeinnütziger Einrichtungen

Heide Bley, Steuerberaterin, Rechtsanwältin

Thomas Krüger, Rechtsanwalt und Fachanwalt für Steuerrecht

Amin Trotzki, Rechtsanwalt, Diplom-Finanzwirt (FH)

Schomerus & Partner mbB

Steuerberater Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer

B. Umsatzsteuerliche Organschaft

Dr. Michael Kaufmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

HLB Schumacher GmbH

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

Steuerberatungsgesellschaft

C. Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung - Möglichkeiten und praktische Umsetzung

Manfred Lehmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

Schomerus & Partner mbB

Steuerberater Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer

D. Stiftungsrecht

Dr. Christian Hansen, Rechtsanwalt, Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht

Treuhand Weser-Ems GmbH

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

E. Erhalt und Bilanzierung des Eigenkapitals von Stiftungen

Manfred Lehmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater

Schomerus & Partner mbB

Steuerberater Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer

F. Die gemeinnützige GmbH (Gründung und Ausgliederung)

Dr. Dirk Schwenn, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Handels-
u. Gesellschaftsrecht
Schomerus & Partner mbB
Steuerberater Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer

G. Arbeitsrecht

Dr. Roland Klein, Rechtsanwalt und Fachanwalt für
Arbeitsrecht
Schomerus & Partner mbB
Steuerberater Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer

H. Bilanzierung von Zuwendungen (Spenden)

Manfred Lehmann, Wirtschaftsprüfer, Steuerberater
Schomerus & Partner mbB
Steuerberater Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer

I. Spenden und Sponsoring

Dr. Olaf von Maydell, Steuerberater
Schomerus & Partner mbB
Steuerberater Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer

J. Die gemeinnützige Körperschaft als Arbeitgeber

Richard Kinder, Steuerberater
Schomerus & Partner mbB
Steuerberater Rechtsanwälte Wirtschaftsprüfer

Schomerus & Partner mbB
Steuerberater · Rechtsanwälte · Wirtschaftsprüfer
www.schomerus.de
www.schomerus-npo.de
www.schomerus-sozialwirtschaft.de

Treuhand Weser-Ems GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

www.treuhand.de

HLB Schumacher GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft
www.hlb-schumacher.de

Inhalt

Vorwort

Autorenverzeichnis

A. Steuerrecht gemeinnütziger Einrichtungen

- I. Gemeinnützige Körperschaften im deutschen Steuerrecht
 1. Vorteile der Gemeinnützigkeit
 2. Bindungen des Gemeinnützigkeitsrechts
 3. Wer kann den Gemeinnützigkeitsstatus erlangen?
 - a. Eingetragener Verein (e.V.)
 - b. Nicht rechtsfähiger Verein
 - c. Gesellschaft mit beschränkter Haftung/UG (haftungsbeschränkt)
 - d. Stiftung
 4. Gründung einer gemeinnützigen Einrichtung - notwendige Überlegungen aus der Praxis
 - a. Rechtsformwahl
 - b. Festsetzung der satzungsmäßigen Voraussetzungen; Erlass eines Feststellungsbescheids nach § 60a AO
 - c. Satzung/Gesellschaftsvertrag einer gemeinnützigen Körperschaft
- II. Die Tätigkeitsbereiche gemeinnütziger Körperschaften

1. Der steuerfreie ideelle Bereich
 2. Vermögensverwaltung
 3. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (§§ 14, 64 AO)
 4. Zweckbetriebe (§§ 65-68 AO)
 - a. Allgemeine Zweckbetriebsdefinition
 - b. Privilegierte Zweckbetriebe
 - c. Einzelne Zweckbetriebe (§ 68 AO)
- III. Folgen der Unterscheidung der Tätigkeitsbereiche im Ertrag- und Umsatzsteuerrecht
1. Ideeller Bereich
 2. Vermögensverwaltung
 3. Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe
 4. Steuerbegünstigte Zweckbetriebe
- IV. Gemeinnützigkeitsrechtliche Folgerungen der Qualifikation
1. Mittelverwendung
 2. Gebot der zeitnahen Mittelverwendung
 - a. Zulässigkeit von Rücklagen
 - b. Zweckgebundene Rücklagen (§ 62 Abs. 1 Nr. 1 AO)
 - c. Freie Rücklagen (§ 62 Abs. 1 Nr. 3 AO)
 - d. Rücklagen zur Erhaltung der Beteiligung an Kapitalgesellschaften (§ 62 Abs. 1 Nr. 4 AO)
 - e. Wiederbeschaffungsrücklage (§ 62 Abs. 1 Nr. 2 AO)
 - f. Rücklagen im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen

Geschäftsbetriebs

V. Grundsätze der Selbstlosigkeit, Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit

1. Selbstlosigkeit
 - a. Umfang des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Bereiches
 - b. Kosten der Mitgliederwerbung und Verwaltung
 - c. Vergütungen von Vorständen und Geschäftsführern
2. Ausschließlichkeit
3. Unmittelbarkeit
4. Tatsächliche Geschäftsführung

VI. Umsatzsteuer

1. Abgrenzungsfragen bei einzelnen Umsätzen
 - a. Mitgliedsbeiträge
 - b. Zuschüsse als Leistungsentgelt
 - c. Schadensersatz
2. Steuerfreie Leistungen nach § 4 UStG
 - a. Veräußerung von Grundstücken (§ 4 Nr. 9a UStG)
 - b. Vermietung und Verpachtung von Grundstücken (§ 4 Nr. 12 UStG)
 - c. Ärztliche Leistungen, Krankenhausleistungen und Pflegeleistungen (§ 4 Nr. 14 und 16 UStG)
 - d. Lieferung von menschlichen Organen und Blut, Krankentransport (§ 4 Nr. 17a und b UStG)

- e. Eng mit der Sozialfürsorge verbundene Leistungen (§ 4 Nr. 18 UStG)
 - f. Vorträge und Kurse (§ 4 Nr. 22a UStG)
 - g. Einrichtungen der Jugendhilfe (§ 4 Nr. 25 UStG)
 - h. Ehrenamtliche Tätigkeit (§ 4 Nr. 26 UStG)
3. Steuersatz, Ausstellung von Rechnungen
 4. ABC der umsatzsteuerfreien Umsätze
 5. ABC der steuerpflichtigen Umsätze
 6. Sponsoring
 7. Innergemeinschaftliche Umsätze
 - a. Was ist ein innergemeinschaftlicher Erwerb?
 - b. Ausnahmen
 - c. Steuerbefreiung
 - d. Verfahren
 8. Vorsteuerabzug
 9. Kleinunternehmer
 10. Besteuerungsverfahren

VII. Stiftungsspezifische Regelungen

1. Ansparrücklage gemäß § 62 Abs. 4 AO
2. Erweiterung des Spendenabzugs - Änderungen durch das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements
3. Erweiterung des Buchwertprivilegs

VIII. Verluste in wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben

IX. Reform des Gemeinnützigkeitsrechts 2020/2021

1. Erhöhung des Ehrenamts- und Übungsleiterfreibetrages

2. Neue Besteuerungsgrenze für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb
3. Ausnahmen von der zeitnahen Mittelverwendung für kleine Vereine
4. Mittelweitergabe an andere steuerbegünstigte Körperschaften
5. Kooperation mit anderen gemeinnützigen Einrichtungen
6. Gemeinnützigkeit auch bei ausschließlicher Holdingfunktion
7. Feststellungsverfahren nach § 60a AO
8. Spendenrecht
9. Neue gemeinnützige Zwecke/Erweiterung des Zweckkatalogs in § 52 Abs. 2 AO
10. Neue Katalogzweckbetriebe

B. Umsatzsteuerliche Organschaft

- I. Grundlagen der Umsatzsteuer bei gemeinnützigen Einrichtungen
- II. Bedeutung der umsatzsteuerlichen Organschaft
- III. Beteiligte Rechtsträger
- IV. Eingliederung der Organgesellschaft
 1. Finanzielle Eingliederung
 2. Wirtschaftliche Eingliederung
 3. Organisatorische Eingliederung
 4. Gesamtbild der tatsächlichen Verhältnisse
- V. Rechtsfolgen der Organschaft
- VI. Beginn und Ende der Organschaft
 1. Eröffnung des Insolvenzverfahrens

2. Vorläufiges Insolvenzverfahren

VII. Fazit

C. **Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung - Möglichkeiten und praktische Umsetzung**

I. Einleitung und Problemstellung

II. Rücklagenbildung

1. Handels- und steuerliche Rücklagenbildung
2. Projekt-Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO
3. Wiederbeschaffungs-Rücklage nach § 62 Abs. 1 Nr. 2 AO
4. Freie Rücklagen
5. Mittelverwendung durch Rücklagenbildung
6. Liquiditätsvorsorge und Rücklagenbildung

III. Mittelverwendungsrechnungen in der Literatur

1. Ansatz von Ley
2. Ansatz von Thiel
3. Ansatz von Spitaler/Schröder
4. Ansatz von Buchna/Leichinger/Seeger/Brox
5. Kritische Würdigung

IV. Sphärenorientierte Mittelverwendungsrechnung

1. Vorbemerkung
2. Beispielrechnung
 - a. Ausgangsbilanz
 - b. Mittelverwendungsrechnung
3. Postenzuordnungen zu den Sphären
 - a. Grundsätzliche Methodik

- b. Sphärenbilanzierung und Gewinnermittlung
- 4. Einzelfragen in der Zuordnung von Bilanzpositionen
- 5. Fortschreibung der MVR in Folgejahren
- 6. Interpretation eines Verwendungsüberhangs/-rückstands
- 7. Einhaltung des 2-Jahreszeitraums

V. Zusammenfassung

D. **Stiftungsrecht**

I. Einleitung

II. Begriffsbestimmung und Rechtsquellen der Stiftung

1. Begriff der Stiftung

2. Rechtsquellen

- a. Das Bürgerliche Gesetzbuch
- b. Die Landesstiftungsgesetze
- c. Die Stiftungssatzung
- d. Geplante Reform des Stiftungszivilrechts
- e. Zeitlich begrenzte Änderungen durch das COVID-19-Gesetz

III. Erscheinungsformen der Stiftung

- 1. Rechtsfähige Stiftung bürgerlichen Rechts
- 2. Öffentlich-rechtliche Stiftung
- 3. Kommunale Stiftung
- 4. Kirchliche Stiftung
- 5. Sonderformen der Stiftung

IV. Organschaftliche Verfassung der Stiftung bürgerlichen Rechts

1. Rechtsform
2. Steuerrechtssubjekt
3. Organe

V. Stiftung als Vorgang

1. Stiftung unter Lebenden
2. Stiftung von Todes wegen
3. Stiftungsgeschäft
4. Stiftungssatzung
5. Ergänzende Regelungswerke
6. Anerkennung der Stiftung

VI. Stiftungssteuerrecht

1. Errichtung einer Stiftung
 - a. Übertragung von Vermögenswerten
 - b. Übertragung von Betriebsvermögen
2. Auflösung einer Stiftung

E. **Erhalt und Bilanzierung des Eigenkapitals von Stiftungen**

I. Vorbemerkungen

II. Allgemeine Regelungen zur „Jahresrechnung“

1. Bestandteile eines handelsrechtlichen Jahresabschlusses
2. Bilanzierungs- und Bewertungsvorschriften
3. Offenlegung

III. Kapitalerhaltung

1. Definitionen
2. Kapitalerhaltungskonzepte
3. Reale Kapitalerhaltung
 - a. Kapitalerhaltungstest
 - b. (Haftungsrechtliche) Folgen aus einem negativen Kapitalerhaltungstest
 - c. Einfluss von Bewertungsmethoden des Anlagevermögens
4. Dokumentation des Kapitalerhaltungskonzepts
5. Konflikt mit dem Gemeinnützigkeitsrecht

IV. Gliederung und Ausweis des Eigenkapitals

1. Überblick
2. Stiftungskapital
3. Kapitalrücklage
4. Ergebnisrücklagen
5. Umschichtungsergebnisse

V. Gliederung der Gewinn- und Verlustrechnung

VI. Haftung der Stiftungsorgane für fehlerhafte Anlageentscheidungen

1. Vorbemerkungen
2. Urteil des OLG Oldenburg

VII. Zusammenfassung

F. **Die gemeinnützige GmbH (Gründung und Ausgliederung)**

I. Einleitung

II. Gründung

III. Satzung der gemeinnützigen GmbH

1. Satzungsbestimmungen

- a. Mustersatzung
- b. GmbH-spezifische Bestimmung: Firmierung

2. Feststellung der Satzungsmäßigkeit

- a. Feststellungsverfahren nach § 60a AO
- b. Gründungsphase
- c. Nach Gründung

3. Fazit

IV. Die gemeinnützige Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)

1. Firmenrecht

2. Der Weg in eine reguläre GmbH

V. Überführung von Teilbereichen einer gemeinnützigen Körperschaft in eine gemeinnützige GmbH

1. Einleitung

2. Gesellschaftsrechtliche Aspekte der Gründung einer GmbH

- a. Ausgliederung nach § 123 Abs. 3 UmwG
- b. Sachgründung
- c. Bargründung

3. Steuerliche Aspekte der Gründung einer GmbH

- a. Gemeinnützigkeitsrecht und Ertragsteuern
- b. Umsatzsteuer

4. Sonstige Aspekte der Gründung einer GmbH

G. **Arbeitsrecht**

I. Arbeitsrechtliche Grundlagen für gemeinnützige Einrichtungen

1. Hauptberuflich Tätige
2. Ehrenamtlich Tätige
3. Allgemeiner Mindestlohn & Mindestlohn in der Pflege

II. Datenschutz im Arbeitsverhältnis

1. Einwilligung
2. Gesetzliche Ermächtigung – Art. 6 DS-GVO und § 26 BDSG, Art. 88 DS-GVO
3. Anspruch auf Auskunft und Überlassung einer Kopie, Art. 15 DS-GVO
4. Ausgewählte datenschutzrechtliche Fragen aus dem betrieblichen Alltag

III. Leiharbeitnehmer/Arbeitnehmerüberlassung

IV. Befristung des Arbeitsverhältnisses

1. 1.Sachgrundlose Befristung
2. 2.Verträge mit Sachgrund
 - a. Projektbefristung, § 14 Abs. 1 S. 2 Nr. 1 TzBfG
 - b. Haushaltsrechtliche Befristung, § 14 Abs. 1 S. 2 Nr. 7 TzBfG
 - c. Drittmittelbefristung, § 14 Abs. 1 TzBfG

V. Betriebsübergang, § 613a BGB

1. Voraussetzungen des Übergangs

2. Rechtsfolgen und das Widerspruchsrecht des Arbeitnehmers
3. Kein Betriebsübergang und Abgrenzung zur Funktions- bzw. Auftragsnachfolge

VI. Haftung von Organen und Mitarbeitern

1. Haftung des Vorstands
 - a. Innenverhältnis
 - b. Außenverhältnis
2. Haftung der Vereinsmitglieder
3. Haftungsbegrenzung

VII. Betriebliche Mitbestimmung und Tendenzschutz

1. Voraussetzungen
2. Rechtsfolge
 - a. Tendenzneutralität
 - b. Eigenartklausel
 - c. § 118 Abs. 2 BetrVG

VIII. Kirchliches Arbeitsrecht

IX. Betriebliche Altersversorgung

1. Unverfallbarkeit und Änderung der Zusage
2. Beendigung von Versorgungszusagen

H. **Bilanzierung von Zuwendungen (Spenden)**

I. Einleitung

II. Zivilrechtliche Grundlagen

1. Begriff der Spende
2. Zivilrechtliche Einordnung

3. Gestaltungsformen
4. Rückforderungsansprüche und Unmöglichkeit der Zweckerfüllung

III. Auswirkungen auf die Bilanzierung von Spenden

1. Vorbemerkung
2. Abgrenzung als Verbindlichkeit
 - a. Bilanzierungsformen in der Praxis
 - b. Merkmale einer Verbindlichkeit nach Handelsrecht
 - c. Zwischenergebnis
 - d. Bildung von Verbindlichkeitsrückstellungen
3. Erfolgswirksame Vereinnahmung/Rücklagenbildung
 - a. Bilanzierungsformen in der Praxis
 - b. Handelsrechtliche Mindestanforderungen an die Rücklagenbildung
 - c. Anforderungen der AO an die Rücklagenbildung und Berücksichtigung im handelsrechtlichen Jahresabschluss

IV. Stellungnahme RS HFA 21 des Instituts der Wirtschaftsprüfer

1. Einleitung
2. Spendenbilanzierung
 - a. Definition von Spenden und deren Folgen in der Kostenrechnung
 - b. Erfassung der Spenden im Zuflusszeitpunkt
 - c. Abgrenzung noch nicht verwendeter Spenden zum Jahresende

- d. Bilanzierung bei spendenfinanziertem (Anlage-)Vermögen
 - 3. Anwendung des Umsatz- oder Gesamtkostenverfahrens
 - 4. Anwenderkreis
 - 5. Folgen bei abweichender Bilanzierung
- V. Weitere Besonderheiten bei der Bilanzierung von Spenden
 - 1. Erbschaften/Vermächtnisse
 - 2. Zinserträge aus noch nicht verwendeten, zweckgebundenen Spenden
 - 3. Sachspenden
 - 4. „Spendenbündelung“
 - a. Dachverbandaktionen
 - b. Aktionsbündnisse

VI. Zusammenfassung

I. **Spenden und Sponsoring**

I. Grundzüge des Spendenabzugs

- 1. Begriff der Spende
- 2. Zuwendungsbestätigung (früher und umgangssprachlich: Spendenbescheinigung)
- 3. Besondere Aufzeichnungspflichten
- 4. Maximaler Spendenabzug
- 5. Unbegrenzter Zuwendungsvortrag
- 6. Vertrauensschutz für Spender
- 7. Haftung des Spendenempfängers

II. Steuerliche Behandlung des Sponsoring

1. Begriff des Sponsoring
2. Steuerliche Behandlung bei der gesponserten Organisation
3. Steuerliche Behandlung beim Sponsor

J. **Die gemeinnützige Körperschaft als Arbeitgeber**

- I. Einleitung
- II. Arbeitsverhältnis, Honorarkraft und Ehrenamtszuschale nach § 3 Nr. 26a EStG
- III. Das (nicht mehr ganz neue) Reisekostenrecht
 1. Fahrten Wohnung–Arbeit (§ 40 Abs. 2 S. 2 EStG) und erste Tätigkeitsstätte
 2. Arbeitsessen, Verpflegungspauschalen und arbeitstägliche Mahlzeiten
 - a. Mahlzeiten im ganz überwiegenden Eigeninteresse der AG
 - b. Mahlzeiten ohne Anspruch auf eine Verpflegungspauschale
 - c. Mahlzeiten mit Anspruch auf eine Verpflegungspauschale
 - d. Doppelter Verpflegungsmehraufwand
- IV. Gestaltungs-Tipps im Bereich Lohnsteuer
 1. Überlassung von mobilen Endgeräten, PC, Tablet, Smartphone & Co
 2. Erstattung privater Telefon- und Internet-Kosten
 3. Erstattung der Kinderbetreuungskosten im Kindergarten und der Mahlzeiten des Kindes (§ 3 Nr. 33 EStG)
 4. Kassenfehlgeldentschädigung (Mankogelder)

5. Sachbezüge bis zu € 44/50 (Gutscheine und Geldkarten)
 6. Aufmerksamkeiten (R 19.6 LStR 2018)
 7. Betriebsveranstaltungen (§ 19 Absatz 1 Satz 1 Nr. 1a EStG)
 8. Trinkgelder (§ 3 Nr. 51 EStG)
 9. Betriebliche Altersvorsorge (BAV)
 10. Bezug von Waren und Dienstleistungen (§ 8 Abs. 3 EStG)
 11. Überlassung typischer Berufskleidung (§ 3 Nr. 31 EStG)
 12. Förderung der Gesundheitsvorsorge (§ 3 Nr. 34 EStG)
 13. Erholungsbeihilfe (§ 40 Abs. 2 Nr. 3 EStG)
 14. Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers (§ 3 Nr. 19 EStG)
 15. Fahrrad fahren und Steuern sparen (§ 3 Nr.37 EStG)
 16. Steuerfreie Corona-Hilfe bis € 1.500 (§ 3 Nr.11a EStG)
 17. Home-Work-Pauschale
 18. ÖPNV-Fahren und Steuern sparen (§ 3 Nr. 15 EStG)
- V. Steuerbefreiungen nach § 3 Nrn. 26 EStG und 26b sowie Besonderheiten für den Amateursport
1. Steuerfreie Einnahmen bei nebenberuflichen Tätigkeiten
 2. Besonderheiten für den Amateursport
 3. Zusammenfassung

VI. Zuwendungen nach § 37b EStG

1. Allgemeines
2. „Zusätzliche Leistung“ bei einem Leistungsaustausch
3. Betriebliche Veranlassung von Zuwendungen
4. Einkünfte beim Empfänger
5. Exkurs: Besteuerung beim Empfänger der Zuwendung und 60-Euro-Grenze
6. Fazit und die vermeintliche Lösung einer verbindlichen Auskunft (§ 42e EStG)

A. Steuerrecht gemeinnütziger Einrichtungen

I. Gemeinnützige Körperschaften im deutschen Steuerrecht

Das deutsche Steuerrecht fördert freiwilliges gemeinwohlbezogenes Engagement in vielfältiger Weise. Der Steuergesetzgeber trägt so dem Umstand Rechnung, dass ein funktionierendes Gemeinwesen neben staatlicher Organisation auch zivilgesellschaftliches Engagement benötigt.¹ Steuerliche Förderung darf allerdings nicht gleichgesetzt werden mit vollständiger Freistellung von jeder steuerlichen Belastung. Wegen des mit der Steuerbegünstigung verbundenen Eingriffs in die Wettbewerbsfreiheit nicht begünstigter Unternehmen haben Gesetzgeber und Finanzverwaltung eine Fülle von Vorschriften geschaffen, die Inhalt und Umfang der steuerbegünstigten Tätigkeit festlegen und damit auch regeln, unter welchen Voraussetzungen das Handeln gemeinnütziger Körperschaften steuerpflichtig ist. Vor der Entscheidung, ob eine Tätigkeit in der Form eines gemeinnützigen Verbandes ausgeübt werden soll, steht daher die Beantwortung der Frage, ob angesichts der umfangreichen Bindungen der Gemeinnützigkeitsstatus überhaupt angestrebt werden sollte.

1. Vorteile der Gemeinnützigkeit

Gemeinnützige Körperschaften sind zunächst von der

- Körperschaftsteuer,
- Gewerbesteuer und der
- Grundsteuer

befreit. Die Befreiungen gelten allerdings nicht, soweit ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten wird, der kein Zweckbetrieb ist.² Einkünfte aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben werden wiederum nur

besteuert, wenn die Einnahmen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes € 45.000 im Jahr übersteigen.³

Erhält eine gemeinnützige Körperschaft unentgeltliche Zuwendungen (Spenden, Erbschaften, Vermächtnisse, Stiftungen oder Zustiftungen), so können diese erbschaft- und schenkungsteuerfrei vereinnahmt werden.⁴

Die Umsätze der Zweckbetriebe unterliegen grundsätzlich dem ermäßigten Steuersatz von 7 %. Eine Reihe von Umsatzsteuerbefreiungen knüpft an den Tatbestand der Gemeinnützigkeit an, beispielsweise die Befreiung für Leistungen im Bereich wissenschaftlicher und belehrender Veranstaltungen (§ 4 Nr. 22 a UStG) und für kulturelle und sportliche Veranstaltungen gemeinnütziger Einrichtungen (§ 4 Nr. 22 b UStG).

Schließlich enthält das Rennwett- und Lotteriewgesetz eine Steuerbefreiung für Lotterien und Ausspielungen zu ausschließlich gemeinnützigen Zwecken, bei denen der Gesamtpreis der Lose pro Einzelveranstaltung € 40.000,00 nicht übersteigt.⁵

Für zahlreiche gemeinnützige Einrichtungen ist von großer Bedeutung, Mitgliedsbeiträge und Spenden zu erhalten, die beim Zahlenden als Sonderausgaben abgezogen werden können. Ein weiterer Vorteil der Gemeinnützigkeit besteht darin, dass bestimmte Vergütungen für nebenberufliche Ausbildungs- oder Pflegeleistungen oder für nebenberufliche künstlerische Tätigkeiten bis zum Betrag von € 3.000,00 jährlich einkommensteuerfrei sind.⁶ Vergütungen für ehrenamtlich Tätige (z. B. Vorstand, Schatzmeister, Bürokräfte, Reinigungspersonal, Platzwart, Aufsichtspersonal etc.) in gemeinnützigen Einrichtungen sind bis zu € 840,00 im Jahr steuerfrei.⁷ Darin liegt nicht nur ein Anreiz, sich in einer gemeinnützigen Einrichtung zu betätigen. Die Regelung erspart der gemeinnützigen Körperschaft oft Ausgaben, weil niedrigere Vergütungen akzeptiert werden.

Außer den genannten steuerlichen Vorteilen ist der Gemeinnützigkeitsstatus regelmäßig mit einem positiven Image verbunden, das die gemeinnützigen Körperschaften bei der Mittelbeschaffung zu nutzen versuchen. Zuwendungen der öffentlichen Hand werden oft von der Gemeinnützigkeit des Zuwendungsempfängers abhängig gemacht.

2. Bindungen des Gemeinnützigkeitsrechts

Die Kehrseite der genannten Vorteile besteht darin, dass gemeinnützige Körperschaften zahlreichen rechtlichen und tatsächlichen Bindungen unterliegen.

Bereits in der Formulierung ihrer Satzung bzw. ihres Gesellschaftsvertrages sind gemeinnützige Organisationen nicht frei: Der Gesetzgeber hat in Anlage 1 zu § 60 AO eine rechtsformübergreifende Mustersatzung für gemeinnützige Vereine und für sonstige gemeinnützige Körperschaften geregelt, die bestimmte inhaltliche Vorgaben zur Mittelbindung enthält.

Gemeinnützige Körperschaften müssen die Satzungszwecke selbstlos, ausschließlich und unmittelbar verfolgen. Sie dürfen damit ihre Mittel nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwenden. Das hat beispielsweise zur Folge, dass es gemeinnützigen Körperschaften nicht möglich ist, andere ideelle Tätigkeiten als die in der Satzung festgeschriebenen steuerbegünstigt durchzuführen.

Gemeinnützige Körperschaften dürfen ihre Mitglieder oder Gesellschafter nicht besonders begünstigen. Ebenso dürfen keine Personen durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden.

Sodann müssen gemeinnützige Körperschaften ihre Mittel zeitnah für die Verwirklichung der Satzungszwecke einsetzen. Die Bildung von Rücklagen ist nur in engen Grenzen möglich.

Geht eine gemeinnützige Einrichtung wirtschaftlichen Betätigungen nach, müssen diese darauf gerichtet sein, zusätzliche Einnahmen zu erzielen. Eine Tätigkeit zum Selbstzweck ist nicht zulässig. Erzielt der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb Verluste, kann dies u.U. zum Verlust der Gemeinnützigkeit führen. Werden wie beabsichtigt Gewinne erzielt, sind die steuerlichen Gewinnerzielungsvorschriften zu beachten.

Verstößt eine gemeinnützige Einrichtung gegen das Gemeinnützigkeitsrecht, drohen erhebliche Sanktionen für die Körperschaft selbst und die handelnden Personen. Die Fehlverwendung von Mitteln kann zum Verlust der Gemeinnützigkeit führen. Unter Umständen findet dann eine rückwirkende Besteuerung für bis zu zehn Jahre statt. Damit einher geht der Verlust der Umsatzsteuerermäßigung oder -befreiung mit der Folge, dass erhebliche Umsatzsteuernachzahlungen fällig werden. Auf Ebene der

handelnden Personen droht die persönliche Haftung, beispielsweise für die Fehlverwendung von Spendenmitteln.⁸

Bei der Entscheidung dafür, sich den Bindungen des Gemeinnützigkeitsrechts zu unterwerfen, sollten sich die verantwortlich handelnden Personen deshalb bewusst sein, dass ihre Tätigkeit als Entscheidungsträger in der gemeinnützigen Einrichtung genaue Kenntnis und Beachtung der gemeinnützigkeitsrechtlichen Bestimmungen erfordert.

3. Wer kann den Gemeinnützigkeitsstatus erlangen?

Bisher war einige Male die Rede von gemeinnützigen „Körperschaften“ - ein technischer Ausdruck, der zutreffend beschreibt, wer überhaupt den Gemeinnützigkeitsstatus beanspruchen kann. Nach § 51 AO ist die Gemeinnützigkeit den „Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes“ vorbehalten. Konkret können damit eingetragene und nicht eingetragene Vereine, Kapitalgesellschaften (z. B. GmbH) und Stiftungen als gemeinnützig anerkannt werden. Regionale Untergliederungen (Landes-, Bezirks-/ Kreis- und Ortsverbände) von Großvereinen sind unter bestimmten Voraussetzungen⁹ als nichtrechtsfähige Vereine selbständige Steuersubjekte i. S. d. KStG und können den Gemeinnützigkeitsstatus erhalten.

Personengesellschaften (beispielsweise die Gesellschaft bürgerlichen Rechts, die offene Handelsgesellschaft oder die Kommanditgesellschaft) können dagegen ebenso wenig als gemeinnützig anerkannt werden wie natürliche Personen.

Beschränkt steuerpflichtige ausländische Körperschaften, die die Voraussetzungen der §§ 51 ff. AO erfüllen, können die Steuerbefreiungen wegen Gemeinnützigkeit in Anspruch nehmen.

a) Eingetragener Verein (e.V.)

Der Verein ist die am weitesten verbreitete Rechtsform für gemeinnützige Betätigungen in Deutschland. Ihre Zahl beläuft sich auf rund 600.000.¹⁰ Ein Verein ist ein auf Dauer angelegter Zusammenschluss mehrerer Personen (bei Gründung mindestens 7) zur Erreichung eines gemeinsamen Zwecks. Der Verein muss

eine Satzung haben. Er wird in das beim zuständigen Amtsgericht geführte Vereinsregister eingetragen und erlangt mit Eintragung Rechtsfähigkeit.

Der Verein wird durch den Vorstand vertreten. Die Satzung hat zu regeln, mit wie vielen Personen der Vorstand besetzt ist und wie die einzelnen Vorstandsmitglieder den Verein vertreten (einzeln/gemeinsam mit einem anderen Vorstandsmitglied).

Grundsätzlich haftet den Gläubigern gegenüber nur der Verein mit seinem Vermögen. Der BGH hat entschieden, dass für die Verbindlichkeiten des eingetragenen Vereins regelmäßig nur dieser selbst und nicht die hinter ihm stehenden Vereinsmitglieder haften.¹¹

b) Nicht rechtsfähiger Verein

Wird ein Verein nicht in das Vereinsregister eingetragen, so erlangt er nicht die Rechtsfähigkeit. Er ist selbst also nicht Träger von Rechten und Pflichten. Dennoch wird er als selbständiges Steuersubjekt betrachtet. Im Unterschied zum e.V. gehört das Vereinsvermögen – wie bei der Gesellschaft bürgerlichen Rechts – allen Vereinsmitgliedern gemeinschaftlich zur gesamten Hand.

c) Gesellschaft mit beschränkter Haftung / UG (haftungsbeschränkt)

Die GmbH ist aufgrund ihrer Strukturen für die Führung eines Unternehmens (gemeinnütziges Krankenhaus, Altenheim, Rettungsdienst) besser geeignet als der Verein, der gesetzlich den nichtwirtschaftlichen Zwecken vorbehalten ist. Die Rechtsform der GmbH bietet zudem den Vorteil, dass der oder die Gründer unmittelbaren Einfluss auf die Geschäftsführung nehmen können. Allerdings ist die GmbH in erheblich höherem Maße reglementiert als beispielsweise der Verein. Da die GmbH als Gesellschaftsform gemeinnützigen Handelns zunehmend an Bedeutung gewinnt, wird sie in Kapitel F ausführlich behandelt.

Die Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt) oder kurz UG, ist als Unternehmensform eine Sonderform der GmbH. Der größte Unterschied dieser beiden Rechtsformen ist die Höhe des Stammkapitals: Während eine UG bereits ab 1 Euro pro Gesellschafter gegründet werden kann, sind bei der GmbH-

Gründung 25.000 Euro vonnöten. Das geringe Eigenkapital muss bei der UG jährlich *durch Rücklagen* erhöht werden. Diese Pflicht besteht bei der GmbH nicht.

d) Stiftung

Stiftungen sind Einrichtungen, die das ihnen vom Stifter gewidmete Vermögen zu einem bestimmten Zweck verwenden sollen (§§ 80 ff. BGB). Wesentliche Merkmale der Stiftung sind ein dauernder Zweck und die Ausstattung mit einem Stiftungsvermögen. Stiftungen haben – anders als der Verein und die GmbH – keine Mitglieder oder Gesellschafter, sondern typischerweise nur einen Vorstand als zwingend vorgesehene Organ sowie – falls vom Stifter gewollt – ein Aufsichts- oder Beratungsorgan, das in der Praxis meist Aufsichtsrat, Kuratorium, Beirat oder Stiftungsrat genannt wird.

Stiftungen des privaten Rechts kommen als rechtsfähige und als nicht rechtsfähige Stiftungen vor. Rechtsfähige Stiftungen entstehen nach § 80 BGB durch Vornahme des Stiftungsgeschäfts – d. h. der Anordnung des Stifters zur Errichtung der Stiftung unter Angabe des Zwecks, des Vermögens, des Namens und Sitzes sowie zur Bildung des Vorstandes – und anschließende Anerkennung der Stiftung durch die zuständige Aufsichtsbehörde.

Eine Mindestkapitalausstattung für selbständige Stiftungen ist nicht vorgeschrieben. In der Praxis legen die Stiftungsaufsichtsbehörden aber besonderes Augenmerk darauf, dass die Vermögensausstattung die „dauernde und nachhaltige Erfüllung des Stiftungszwecks“ sicherstellt (§ 80 Abs. 2 BGB). Die danach erforderliche Vermögensausstattung kann nicht allgemein beziffert werden: Eine Stiftung, die beispielsweise jährlich einen Förderpreis von € 3.000,00 vergibt, benötigt naturgemäß einen deutlich geringeren Vermögensstock als eine Stiftung, die eine Senioreneinrichtung oder ein Krankenhaus betreibt. Angesichts des gegenwärtig niedrigen Zinsniveaus verlangen die Stiftungsaufsichtsbehörden als Voraussetzung für die Anerkennung regelmäßig mindestens ein sechsstelliges Stiftungsvermögen. Ausnahmen bestehen bei Bürgerstiftungen, bei denen die begründete Aussicht auf künftige Zustiftungen die nachhaltige Erfüllung der Stiftungszwecke sicherstellt.¹²

Nicht rechtsfähige, auch als unselbständig bezeichnete Stiftungen unterliegen dagegen nicht der Aufsicht durch die Stiftungsbehörden und bedürfen dementsprechend nicht der Anerkennung. Sie entstehen, wenn ein Stifter einer (natürlichen oder juristischen) Person bestimmte Vermögenswerte zuwendet mit der Maßgabe, die übertragenen Werte dauerhaft zur Verfolgung eines vom Stifter festgelegten Zwecks zu nutzen.

Sowohl die rechtsfähige als auch die nicht rechtsfähige Stiftung können steuerbegünstigt nach den Vorschriften des Gemeinnützigkeitsrechts sein. Ist der Zweck allerdings auf die Unterstützung der Mitglieder der Familie des Stifters gerichtet (Familienstiftung), fehlt es am Merkmal der Förderung der Allgemeinheit. Eine Familienstiftung kann deshalb nicht als steuerbegünstigt anerkannt werden.

Mit dem Gesetz zur Stärkung des Ehrenamts hat der Gesetzgeber die Errichtung von Verbrauchsstiftungen für zulässig erklärt. Ihre Voraussetzungen werden in § 80 Abs. 2 BGB sowie § 81 Abs. 1 BGB geregelt. Eine Verbrauchsstiftung muss mindestens für einen Zeitraum von zehn Jahren bestehen. Sie unterscheidet sich damit in ihrer zeitlichen Begrenzbarkeit von herkömmlichen Stiftungen, die dauerhaft bestehen müssen (sog. Lebensfähigkeitsvorbehalt). Damit die Anerkennungsbehörde feststellen kann, dass eine Verbrauchsstiftung für mindestens zehn Jahre zur Erfüllung ihres Stiftungszwecks mit hinreichend Kapital ausgestattet ist, muss die Stiftungssatzung zu erkennen geben, wie der Satzungszweck über den entsprechenden Zeitraum erfüllt werden soll. Diese Verbrauchsklausel kann einen linearen (z. B. durch eine jährliche Verwendung von 10 % des *Anfangsvermögens*) oder einen degressiven Verbrauch (z. B. durch eine jährliche Verwendung von 10 % des *noch vorhandenen Vermögens*) vorgeben.

Hinsichtlich der Gemeinnützigkeit gelten für Verbrauchsstiftungen keine Besonderheiten. Im Einkommensteuerrecht ist allerdings zu beachten, dass Zuwendungen in verbrauchbares Stiftungsvermögen nicht den erhöhten Spendenabzug in Anspruch nehmen können (§ 10b Abs. 1a EStG).