



This document has been provided by the International Center for Not-for-Profit Law (ICNL).

ICNL is the leading source for information on the legal environment for civil society and public participation. Since 1992, ICNL has served as a resource to civil society leaders, government officials, and the donor community in over 90 countries.

Visit ICNL's **Online Library** at
<http://www.icnl.org/knowledge/library/index.php>
for further resources and research from countries all over the world.

Disclaimers

Content. The information provided herein is for general informational and educational purposes only. It is not intended and should not be construed to constitute legal advice. The information contained herein may not be applicable in all situations and may not, after the date of its presentation, even reflect the most current authority. Nothing contained herein should be relied or acted upon without the benefit of legal advice based upon the particular facts and circumstances presented, and nothing herein should be construed otherwise.

Translations. Translations by ICNL of any materials into other languages are intended solely as a convenience. Translation accuracy is not guaranteed nor implied. If any questions arise related to the accuracy of a translation, please refer to the original language official version of the document. Any discrepancies or differences created in the translation are not binding and have no legal effect for compliance or enforcement purposes.

Warranty and Limitation of Liability. Although ICNL uses reasonable efforts to include accurate and up-to-date information herein, ICNL makes no warranties or representations of any kind as to its accuracy, currency or completeness. You agree that access to and use of this document and the content thereof is at your own risk. ICNL disclaims all warranties of any kind, express or implied. Neither ICNL nor any party involved in creating, producing or delivering this document shall be liable for any damages whatsoever arising out of access to, use of or inability to use this document, or any errors or omissions in the content thereof.

Gemeinnützigkeit im Steuerrecht

I. Spenden und Sponsoring (Teil 1)

Spenden und Sponsorengelder spielen eine wachsende Rolle in den finanziellen Planungen gemeinnütziger Körperschaften, und oft wird über der Freude, endlich einen Geldgeber gefunden zu haben, die steuerlichen Regelungen zum Thema Spenden und Sponsoring vergessen. Am Ende ist die Überraschung groß, wenn mehr als die Hälfte des erhaltenen Betrags beim Finanzamt landet. Dies kann geschehen, wenn die Steuerbehörde der Meinung ist, daß die Spende gar keine Spende war, sondern Entgelt für eine - dann in der Regel nicht satzungsgemäße - Gegenleistung, und deshalb sowohl Umsatzsteuer als auch Körperschaft- und Gewerbesteuer kassiert.

Derlei Überraschungen sind vermeidbar. Voraussetzung ist allerdings, daß Klarheit über die vorherrschenden Regelungen besteht. Zunächst einmal ist es bedeutsam, Spenden und Sponsoring auseinanderzuhalten:

Bei der Spende handelt es sich um freiwillige Zuwendungen des Spenders, die kein Entgelt für eine bestimmte Leistung des Empfängers der Spende zugunsten des Spenders darstellen. Beim Sponsoring handelt es sich um Zuwendungen an den Empfänger für eine Gegenleistung, die der Empfänger der Zuwendung dem Sponsor erbringt. In der Regel handelt es sich bei dieser Gegenleistung um Werbemaßnahmen oder Öffentlichkeitsarbeit zugunsten des Sponsors. Die Zuwendung ist dann Entgelt. Sie ist der Art nach umsatzsteuer-, gewerbe- und körperschaftsteuerpflichtig.

Die Spende ist unter bestimmten Bedingungen (siehe unten) beim Spender wie Sonderausgaben steuerlich geltend zu machen. Dabei sind allerdings Höchstgrenzen zu beachten (siehe unten). Ist die Grenze überschritten, wirkt sich der übersteigende Betrag nicht mehr steuermindernd aus. Beim Sponsoring gibt es ein solches Problem für den Geldgeber nicht: weil es sich um betrieblich veranlaßte Aufwendungen handelt (Werbung, Marketing, Öffentlichkeitsarbeit), senken sie als Betriebsausgaben in voller Höhe den steuerpflichtigen Gewinn.

Die unterschiedliche Interessenlage von Geldgeber und -empfänger ist damit auf einen kurzen Nenner zu bringen: Wegen des vollständigen Betriebsausgabenabzugs spielt der Geldgeber lieber die Rolle des Sponsors, während die gemeinnützige Körperschaft die Zuwendung lieber als Spende vereinnahmt, weil dann bei ihr keinerlei Steuern anfallen.

Einzelheiten zur steuerlichen Behandlung von Spenden

Abzugsfähigkeit beim Spender: Die Abzugsfähigkeit der Spende beim Spender ist in § 10b Einkommensteuergesetz geregelt. Danach sind Spenden für besonders förderungswürdige gemeinnützige, für mildtätige, kirchliche, religiöse und wissenschaftliche Zwecke bis zur Höhe von 5% des Gesamtbetrags der Einkünfte oder 2⁰/₁₀₀ der Summe aus Umsatz und Lohnsumme als Sonderausgaben steuerlich abzugsfähig. Bei Spenden für wissenschaftliche, mildtätige und besonders förderungswürdige kulturelle Zwecke erhöht sich der Prozentsatz von 5 auf 10. Entscheidend ist, daß die Abzugsfähigkeit nicht generell für Spenden zu gemeinnützigen Zwecken gegeben ist, sondern nur für Spenden zu besonders förderungswürdigen gemeinnützigen Zwecken. Diese sind in einer Liste aufgeführt (Anlage 7 zu Abschnitt 111 der Einkommensteuerrichtlinien), aus der deutlich wird, daß bei einer Vielzahl von gemeinnützigen Zwecken (Kultur, Umwelt, Sport, Entwicklungshilfe etc.) die besondere Förderungswürdigkeit darin besteht, daß die Spende an eine juristische Körperschaft des öffentlichen Rechts oder eine öffentliche Dienststelle geht. Für andere gemeinnützige Zwecke (Bildung, Jugend, Tierschutz etc.) ist dies nicht erforderlich. Es ist damit zu rechnen, daß diese Differenzierung im kommenden Jahr abgeschafft wird. Die Anforderung, daß Empfänger der Spende eine öffentliche Stelle sein muß, wird für alle besonders förderungswürdigen gemeinnützigen Zwecke wegfallen. Zur Zeit gilt sie allerdings noch und ist aus einem schlichten Grund unbedingt zu beachten:

Spendenbescheinigungen: Der Spender kann eine Spende in der Regel nur geltend machen, wenn er eine Spendenbescheinigung vorlegen kann. Er kann auf die Richtigkeit dieser Bescheinigung vertrauen. Die gemeinnützige Körperschaft muß auf der Bescheinigung ihre Berechtigung zum Ausstellen von Spendenbescheinigungen bestätigen. Für die oben genannten Zwecke (Kultur etc.) ist sie aber nur dann berechtigt, Spendenbescheinigungen auszustellen, wenn sie öffentliche Stelle ist. Gemeinnützige Vereine und GmbHs sind aber keine öffentlichen Stellen. Und: „Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung ausstellt (...) haftet für die entgangene Steuer. Diese ist mit 40 vom Hundert des zugewendeten Betrags anzusetzen.“ (§10b (4) EStG)

Gemeinnützigkeit im Steuerrecht (3)

Wirtschaftliche Betätigung gemeinnütziger Körperschaften

Teil 1: Zweckbetriebe

Gemeinnützige Körperschaften sind unter anderem von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer befreit. Bei der Umsatzsteuer gilt der verminderte Steuersatz (z.Zt. 7%). Steuerbefreiungen und Steuervergünstigungen sind in den jeweiligen Steuergesetzen geregelt. So heißt es beispielsweise in § 5 (1) Nr 9 Körperschaftsteuergesetz: „Von der Körperschaftssteuer sind befreit (...), die (...) ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen (...) Zwecken dienen.“ Allerdings findet der Absatz noch eine einschränkende Fortsetzung: „Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen.“ Die Regelungen im Gewerbesteuergesetz (§ 3 Nr 6) und im Umsatzsteuergesetz (§ 12 (2) Nr 8a) sind in etwa gleichlautend.

Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

Was aber ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ? Antwort gibt die Abgabenordnung: „Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich.“ (§ 14 AO). Ob also die gemeinnützige Körperschaft Bücher verkauft, eine Konzertveranstaltung oder ein Seminar durchführt und dabei Eintrittsgelder bzw. Seminargebühren erhebt, ob in der vereinseigenen Gaststätte Schnaps und Bier verkauft wird oder in der Wärmestube Pullover an Obdachlose: in allen genannten Fällen liegt ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor. Aber nicht alle diese wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe werden steuerlich gleich behandelt. Die Abgabenordnung nämlich läßt die in den Einzelsteuergesetzen genannte Einschränkung der Steuerbegünstigung nur dann gelten, „soweit der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kein Zweckbetrieb ist“ (§ 64 (1) AO). Mit anderen Worten: wenn es sich bei dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb um einen Zweckbetrieb handelt, bleibt die Steuerbegünstigung bestehen, Gewinne werden nicht besteuert, der Umsatzsteuersatz beträgt 7%. Und so gelangen wir zu der neben Satzungsfragen strittigsten Frage im Gemeinnützigkeitsrecht:

Was ist ein Zweckbetrieb ?

Die Antwort sieht zunächst einfach aus: „Ein Zweckbetrieb ist gegeben, wenn

1. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen,
2. die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können und
3. der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.“ (§ 65 AO)

Zunächst einmal ist von Bedeutung, daß ein Zweckbetrieb steuerlich nicht gesondert anzumelden ist. Er „ist gegeben“, wenn die genannten Voraussetzungen erfüllt sind. Weiterhin ist zu beachten, daß die genannte Vorschrift hinsichtlich der Art der wirtschaftlichen Betätigung keinerlei Einschränkungen macht: jede wirtschaftliche Betätigung gemeinnütziger Körperschaften kann Zweckbetrieb sein. Voraussetzung ist, daß die wirtschaftliche Betätigung selbst die Bedingungen des § 65 AO erfüllt. Ein Basar, der von einem Kinderladen durchgeführt wird, um mit den Erlösen eine Kinderreise zu finanzieren, ist also kein Zweckbetrieb, weil der Verkauf von Trödel nicht Satzungszweck des Kinderladens ist.

Schwierigkeiten macht vor allem die unter Nummer 2 genannte Voraussetzung. Diese darf nicht so verstanden werden, daß ohne die genannte Betätigung der Satzungszweck nicht erfüllt werden können soll. Denn kaum ein Satzungszweck kann nur so und nicht anders erfüllt werden. Gemeint ist, daß die Tätigkeit selbst, wenn sie der Erfüllung der Satzungszwecke dient, als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb organisiert werden muß: die Kulturveranstaltung des Kulturvereins, für die Eintrittsgeld erhoben wird, die Bildungsveranstaltung des Bildungsträgers, für die Teilnehmergebühr erhoben wird, die Jugendberatung des Jugendhilfeträgers, die über Fachleistungsstundensatz vom Jugendamt bezahlt wird, der Verkauf von Produkten einer Behindertenwerkstatt etc..

In Zweifelsfällen kommt es jeweils auf den Satzungszusammenhang an: So ist der Verkauf von Speisen und Getränken durch die Vereinsgaststätte kein Zweckbetrieb des Sportvereins, weil dessen Satzungszweck die Sportförderung und nicht der Betrieb einer gastronomischen Einrichtung ist. Wird die Gaststätte aber von einem Bildungsträger zur Ausbildung des Personals betrieben (Lehrgaststätte), so ist auch der dort betriebene Verkauf von Speisen und Getränken ein Zweckbetrieb und deshalb steuerbegünstigt. Auch der Basar kann Zweckbetrieb sein, wenn er einzig und allein dem Zweck dient, psychisch Kranken als Verkaufspersonal eine tagesstrukturierende Tätigkeit im Rahmen von Rehabilitationsmaßnahmen zu bieten. So wurde kürzlich per Gerichtsentscheid auch ein Kiosk zum Zweckbetrieb erklärt; nicht weil dort an Kranke, sondern von Kranken mit der oben genannten Zielsetzung verkauft wurde.

Im Einzelfall ist die Zweckbetriebseigenschaft sorgfältig zu überprüfen oder zur Absicherung eine Vorabprüfung durch das Finanzamt anzustreben. Letzteres sollte allerdings nicht ins Blaue hinein versucht werden, weil die Finanzämter sich in Zweifelsfällen immer gegen die Annahme eines Zweckbetriebs aussprechen werden.

(Im nächsten Teil der Reihe soll der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb behandelt werden)

Dr. Michael Ernst-Pörksen, C.O.X. Steuerberatungsgesellschaft und Treuhandgesellschaft (Berlin)

Internet www.eurocom.org/COX

Gemeinnützigkeit im Steuerrecht (4)

Wirtschaftliche Betätigung gemeinnütziger Körperschaften

Teil 2: Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

Die steuerliche Begünstigung gemeinnütziger Körperschaften ist in den jeweiligen Einzelsteuergesetzen geregelt (Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, Umsatzsteuer-, Grundsteuer-, Erbschafts- und Schenkungssteuergesetz). Allerdings ist die steuerliche Begünstigung jeweils auf Zweckbetriebe beschränkt. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe gemeinnütziger Körperschaften, die keine Zweckbetriebe sind, werden im Prinzip anderen Wirtschaftsbetrieben gleichgestellt und unterliegen uneingeschränkter Steuerpflicht. Was ein Zweckbetrieb ist, definiert die Abgabenordnung (AO) in § 64. Darauf wurde im letzten Beitrag ausführlich eingegangen. Hier soll es nun um die steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe gehen.

Zunächst einmal ist festzuhalten, daß die Existenz eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs die Gemeinnützigkeit nicht gefährdet, es sei denn, er gibt der Körperschaft das Gepräge. Wenn also aus dem Sportverein mit Vereinsgaststätte die Kneipe mit Kegelbahn wird, ist auch die Gemeinnützigkeit verloren. Im Einzelfall ist dies natürlich weniger eindeutig. Häufig stellt das Finanzamt bei der Beurteilung des Gesamtcharakters einer Körperschaft auf das Verhältnis der Einnahmen in den einzelnen Vereinsbereichen ab. Dies ist nicht immer sachgerecht, weil sich insbesondere der ideelle Bereich gemeinnütziger Körperschaften vielfach durch Ehrenamtlichkeit auszeichnet, also gar nicht zu Einnahmen führt. Im Zweifel ist also nachzuweisen, daß unter Berücksichtigung des Tätigkeitsumfangs der steuerpflichtige Bereich weniger als 50% der Gesamttätigkeit ausmacht.

Die 60.000-Mark-Grenze

Besteuerungsgrundlage der Ertragsteuern (Körperschaft- und Gewerbesteuer) ist der Gewinn. Davon zu unterscheiden sind die Einnahmen. Übersteigen die Einnahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, der kein Zweckbetrieb ist, im Geschäftsjahr einschließlich der Umsatzsteuer den Betrag von DM 60.000, so unterliegt ein eventuell erzielter Gewinn nicht der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer (§ 65 (3) AO). Erhält die Körperschaft also Entgelt für Werbemaßnahmen zugunsten eines Wirtschaftsbetriebs (Sponsoring) von brutto DM 60.000 und ist dies die einzige der Art nach steuerpflichtige Einnahme im Geschäftsjahr, dann bleibt der Gesamtbetrag körperschaft- und gewerbesteuerfrei. Beträgt das Sponsoring DM 70.000, fallen ca. DM 23.000 an Ertragsteuern an.

Die DM 60.000 sind also eine Freigrenze. Bis zu diesem Betrag wird ein Gewinn nicht besteuert, bei Überschreiten unterliegt der Gesamtbetrag der Steuerpflicht. Dabei sind mehrere

wirtschaftliche Geschäftsbetriebe einer Körperschaft zusammenzurechnen (Werbeeinnahmen, Getränkeverkauf etc.). Dies gilt natürlich auch für das wirtschaftliche Ergebnis: Gewinne und Verluste können verrechnet werden. Allerdings nur getrennt für den steuerpflichtigen Bereich: Der Kulturverein kann den Gewinn aus dem Sponsoring nicht mit dem Verlust aus der Kulturveranstaltung verrechnen, weil die Kulturveranstaltung dem Zweckbetrieb oder dem ideellen Bereich und damit dem steuerbegünstigten Bereich zuzuordnen ist.

Der Freibetrag bei Vereinen und Stiftungen: DM 7.500

Vom ermittelten Gewinn eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs kann ein Betrag von DM 7.500 abgezogen werden. Nur der Rest wird zur Ermittlung der Körperschaft- und Gewerbesteuer herangezogen. Es handelt sich hierbei um einen Freibetrag (im Unterschied zur Freigrenze, siehe oben). Allerdings gilt dieser Freibetrag nur für Vereine und Stiftungen, nicht für die gemeinnützige GmbH.

Betriebsausgaben mindern den Gewinn

Zur Ermittlung des Gewinns werden die Betriebsausgaben von den Einnahmen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs abgezogen. Hierbei gibt es mitunter Auseinandersetzungen mit dem Finanzamt über die Abzugsfähigkeit der Gemeinkosten der Körperschaft. Kosten der Geschäftsführung und andere Verwaltungskosten werden häufig als im steuerpflichtigen Bereich nicht abzugsfähig angesehen, weil diese bereits im Zusammenhang mit der satzungsmäßigen Tätigkeit der Körperschaft und nicht gesondert durch die steuerpflichtige Aktivität der Körperschaft anfallen.

Verluste können die Gemeinnützigkeit gefährden

Das Fehlen einer Gewinnerzielungsabsicht macht aus einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb keinen Zweckbetrieb. Es kommt allein auf die Tätigkeit und die Einnahmeerzielungsabsicht an. Mehr noch: kommt es zum Verlust im steuerpflichtigen Bereich, so ergibt sich die Frage, wie dieser Verlust finanziert wurde. Im Zweifel geht die Finanzverwaltung davon aus, daß der Verlust aus Mitteln des steuerbegünstigten Bereichs finanziert wurde und betrachtet dies als Verstoß gegen die Mittelverwendungsvorschrift des § 55 (1) Nr 1 AO: „Mittel der Körperschaft dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden“. Ein solcher Verstoß führt regelmäßig zum Verlust der Gemeinnützigkeit. Dies kann nur vermieden werden, wenn dem in einem Geschäftsjahr entstandenen Verlust nicht ein Gewinn der Vorjahre gegenübersteht, der dem steuerbegünstigten Bereich nachweislich zugeflossen ist, oder wenn der Verlust im Folgejahr innerhalb des steuerpflichtigen Bereichs ausgeglichen wird (durch Gewinn oder Einlagen).

(Im nächsten Teil der Reihe: Zeitnahe Mittelverwendung und Rücklagenbildung)

Dr. Michael Ernst-Pörksen, C.O.X. Steuerberatungsgesellschaft und Treuhandgesellschaft (Berlin)

Internet www.eurocom.org/COX

Gemeinnützigkeit im Steuerrecht (5)

Zeitnahe Mittelverwendung und Rücklagenbildung

Steuerbegünstigte Körperschaften müssen ihre Mittel zu satzungsmäßigen Zwecken verwenden. Dies hat darüberhinaus „zeitnah“ zu geschehen. Unter zeitnaher Mittelverwendung versteht die Finanzverwaltung in der Regel eine Verwendung innerhalb eines Jahres. Gleichzeitig ist es allerdings der steuerbegünstigten Körperschaft erlaubt, Rücklagen zu bilden. Bei der Rücklagenbildung wiederum werden Mittel der Körperschaft der zeitnahen Mittelverwendung zugunsten einer späteren Verwendung entzogen: Mittel werden „zurückgelegt“.

Zweckgebundene Rücklagen

Nach § 58 der Abgabenordnung (AO) kann die Körperschaft ihre Mittel ganz oder teilweise einer Rücklage zuführen, „soweit dies erforderlich ist, um ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig erfüllen zu können“ (§ 58 Nr 6 AO).

Dabei ist zu unterscheiden zwischen konkreten Anschaffungsplänen (Fahrzeug, Maschinen, EDV-Anlage, Gebäude etc.) und der sogenannten Betriebsmittelrücklage. Die Betriebsmittelrücklage soll die Körperschaft in die Lage versetzen, ihren kurzfristigen Mittelbedarf stets decken zu können. Die Finanzbehörden akzeptieren hier ohne weitere Prüfung eine Rücklage in Höhe von 3 Monatsmieten und den Personalkosten für drei Monate. Bei den Rücklagen für konkrete Ausgabenpläne wird erwartet, daß die Körperschaft generell in der Lage ist, die für den Rücklagenzweck erforderlichen Mittel in einem überschaubaren Zeitraum auch wirklich zu erwirtschaften. So wird es nicht akzeptiert werden, wenn eine Körperschaft, die nur über geringfügige Mittel verfügt, jeden überschüssigen Betrag für die Anschaffung von Immobilien in Millionenhöhe „zurücklegt“. Die Rücklagenbildung muß also aus dem Blickwinkel der Körperschaft realistisch sein.

Freie Rücklagen

Neben den zweckgebundenen Rücklagen gestattet die Abgabenordnung die Bildung „freier Rücklagen“ in Höhe von höchstens einem Viertel „des Überschusses der Einnahmen über die Unkosten aus Vermögensverwaltung“ (§ 58 Nr 7a AO). Zu den Einnahmen aus Vermögensverwaltung sind vor allem Zins- und Mieteinnahmen zu zählen.

Freie Rücklagen sind nicht hinsichtlich ihrer Verwendung frei. Auch für diese Mittel gilt, daß sie allein zur Erfüllung der satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden dürfen. Frei sind diese Mittel allerdings hinsichtlich des Zeitpunkts ihrer Verwendung. Sie können auch dauerhaft der Vermögensbildung dienen. Dies macht freie Rücklagen vor allem zur Bildung von Stammkapital im Falle der Gründung einer Tochtergesellschaft verwendbar.

Zu beachten ist im Falle freier Rücklagen vor allem, daß deren Bildung nur jeweils pro Geschäftsjahr gestattet ist. Die Rücklagenbildung kann also nicht für vergangene Geschäftsjahre nachgeholt

werden. Es empfiehlt sich daher, die Einstellung in die freie Rücklage nach Erstellung und Verabschiedung des Jahresabschlusses jeweils zu beschließen und den Beschluß zu dokumentieren.

Zeitnahe Mittelverwendung

In vielen Fällen suchen Geschäftsführung und Vorstände - falls sie in der glücklichen Lage sind, über die Verwendung von Überschüssen entscheiden zu können - ganz unnötiger Weise krampfhaft nach satzungskonformen Zwecken für eine Rücklage, weil sie befürchten, das „Stehenlassen“ von Überschüssen würde ihnen vom Finanzamt negativ ausgelegt. Tatsächlich sind einzelne Finanzämter mit dem Hinweis auf die erforderliche Mittelverwendung schnell bei der Hand und drohen mitunter mit der Aberkennung der Gemeinnützigkeit, fall der Vermögensbestand der Körperschaft nicht innerhalb eines kürzeren Zeitraums deutlich abgebaut werden. Eine gewissenhafte Geschäftsführung wird andererseits versuchen, Reserven zu bilden, um bei möglichen Einnahmerückgängen in der Zukunft zumindest einen gewissen Puffer zu haben. Die Lösung des Problems ist in der Regel denkbar einfach:

Der Anwendungserlaß zur Abgabenordnung (AEAO) stellt fest, daß eine zeitnahe Mittelverwendung dann gegeben ist, „wenn die Mittel spätestens in dem auf den Zufluß folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahr für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden“ (Abschnitt 9 AEAO zu § 55 (1) Nr 1 AO). Dies bedeutet, daß eine Körperschaft zum Jahresende im äußersten Fall über so viele Mittel verfügen kann, wie sie für das gesamte Folgejahr zur Deckung ihrer Ausgaben benötigt. Eine solche Sichtweise ist dem aus der Kostenrechnung bekannten „first in first out“-Regelung verwandt. Sie geht davon aus, daß jeweils zuerst die „alten“ Mittel ausgegeben werden, bevor die gerade zugeflossenen Mittel zur Deckung von Ausgaben verwendet werden. Erst wenn die angehäuften Mittel über das Ausgabevolumen des Folgejahres hinauschießen, kann eine zeitnahe Mittelverwendung nicht mehr nachgewiesen werden. Im Zweifelsfall wird zwar nachzuweisen sein, daß die im Juni eines Geschäftsjahrs zugeflossenen Mittel bis zum Juni des Folgejahres verwendet wurden. Da die zum Jahresende noch verfügbaren Mittel, die nicht bereits zweckgebunden sind, in der Regel das Ausgabevolumen des Folgejahres erheblich unterschreiten, ist die Schwierigkeit des Nachweises im einzelnen jedoch allenfalls theoretischer Natur.

Nicht allen Finanzämtern ist die beschriebene Sichtweise vertraut. In den uns bekannten Fällen kam es jedoch nach einem Hinweis auf diese Zusammenhänge jeweils schneller zu einer Einigung als bei einer (in den meisten Fällen unnötigen) Auseinandersetzung über bereits gebildete Rücklagen.

Gemeinnützigkeit im Steuerrecht (6)

Neues Urteil – alte Verwirrung

Ausbildungskantine kein Zweckbetrieb ?

Das Finanzgericht des Landes Brandenburg hatte über die Gemeinnützigkeit einer Beschäftigungs- und Qualifizierungsgesellschaft zu befinden (Urteil vom 25.11.98 Nr. 2 K 825/96 G / rechtskräftig). Die Gesellschaft (GmbH), um die es ging, betreibt neben einem Imbiß in einer Berufsschule, einem Dritte-Welt-Laden und einem Jugendcafé eine Kantine, die überwiegend von den Beschäftigten und Maßnahmeteilnehmer/-innen des Hauptgesellschafters der GmbH, einem Bildungsverein, genutzt wird.

Das Finanzgericht hat den oben genannten wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben jeweils die Zweckbetriebseigenschaft versagt. Dies ist bezüglich des Cafés und des Dritte-Welt-Ladens leicht nachzuvollziehen, weil das Café nicht als Ausbildungsstätte, sondern als Kommunikationszentrum betrieben wurde und der Dritte-Welt-Laden keine Förderung der Entwicklungshilfe darstellt. Bezüglich der Kantine jedoch ist das Urteil von großem Interesse, weil es hinter die bisher bekannte Praxis zurückfällt, Ausbildungskantinen als Zweckbetriebe anzuerkennen.

Zunächst erkennt das Gericht zu Recht, daß die Zweckbetriebseigenschaft der Kantine nicht deshalb gegeben sein kann, weil hier vor allem „Selbstversorgung“ der Beschäftigten und der Maßnahmeteilnehmer/-innen des Gesellschafters der GmbH stattfindet. Die Gesellschaft hat offenbar auf eine Vorschrift der Abgabenordnung (AO) verwiesen, nach der auch „andere Einrichtungen, die für die Selbstversorgung von Körperschaften erforderlich sind, wie Tischlereien, Schlossereien“ als Zweckbetriebe gelten können (§ 68 Nr 2b AO). Da die GmbH als rechtlich selbständige Körperschaft anzusehen ist, können ihr die versorgten Personen nicht selbst zugerechnet werden.

Auch der Hinweis des Gerichts, die Kantine sei kein Zweckbetrieb im Sinne des § 66 (3) AO (Einrichtung der Wohlfahrtspflege) ist nachzuvollziehen, weil es wohl am Nachweis seitens der Gesellschaft fehlte, daß in der Kantine vor allem bedürftige Personen (Sozialhilfeempfänger/-innen) versorgt worden wären.

Weitgehend unverständlich allerdings sind die Hinweise des Gerichts zur Zweckbetriebseigenschaft der Kantine als Ausbildungsstätte:

Zunächst äußert das Gericht „Bedenken, ob die Aus- bzw. Umbildung zum Koch oder Hauswirtschaftler zwingend einen Kantinenbetrieb, wie ihn die Klin. (Klägerin) geführt hat, erfordert; denn das Erlernen der Zubereitung von Speisen und der Organisationsabläufe einer Küche – sei es in einem Restaurant, sei es in einer Kantine – erscheint auch ohne den Betrieb einer Kantine, die an allen Werktagen im Jahr geöffnet hat und in der täglich drei verschiedene Gerichte angeboten und Getränke verkauft werden, möglich, indem etwa re-

gelmäßig geringere Speisemengen zubereitet werden oder überwiegend für den Eigenverbrauch der Auszubildenden und Ausbilder gekocht wird“.

Zwar gründet das Gericht seine Ablehnung der Kantine als Zweckbetrieb zwar nicht in der Hauptsache auf diese Bedenken. Dennoch bezieht es bereits hier eine Position, die von den Finanzbehörden im Bedarfsfall aufgegriffen werden kann, wenn es um die Beurteilung gleichartiger Ausbildungsstätten geht.

Als Hauptargument dient dem Gericht der Verweis auf die Wettbewerbsklausel des § 65 Nr 3 AO. Dort heißt es: „Ein Zweckbetrieb ist gegeben, wenn (...) der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb tritt, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist.“

Die Kantine – so das Gericht – habe *„die nach § 65 Nr 3 AO gebotene Zurückhaltung im Wettbewerb nicht gewahrt“*. Hinweise auf diesen Verstoß gibt das Gericht allein in Form der Anzahl der täglich angebotenen Menus, der Anzahl der insgesamt produzierten und verkauften Essen, dem dabei erzielten Umsatz und der Anzahl der Öffnungstage der Kantine. Drei unterschiedliche Gerichte, 270 Essen am Tag, 280 Öffnungstage und 530.000 DM Umsatz pro Jahr waren dem Gericht zu viel.

Mit Blick auf die grundgesetzlich gebotene Wettbewerbsneutralität sei abzuwägen *„zwischen dem Interesse der Allgemeinheit an einem nicht durch steuerrechtliche Begünstigungen beeinträchtigten Wettbewerb und dem Interesse der Allgemeinheit an der Förderung des steuerbegünstigten Zwecks“*. Bei dieser Abwägung gelangt das Gericht zu einer Ablehnung der Zweckbetriebseigenschaft der Ausbildungskantine wegen eines Verstoßes gegen die oben zitierte Wettbewerbsklausel des § 65 AO.

Das Urteil ist für die Betreiber von gastronomischen Einrichtungen zu Bildungszwecken von großer Bedeutung, weil damit zu rechnen ist, daß zumindest die Finanzbehörden des Landes Brandenburg das Urteil zu Rate ziehen werden, wenn es zur Überprüfung der Gemeinnützigkeit dieser Träger kommt. Die steuerlichen Folgen sind vor allem bei der Umsatzsteuer beachtlich: aus den Umsätzen zu 7% Umsatzsteuer (Zweckbetrieb) werden bei Aberkennung der Zweckbetriebseigenschaft Umsätze zu 16%. Weil die Überprüfung der Gemeinnützigkeit in der Regel nur alle drei Jahre rückwirkend geschieht und weil zudem zeitliche Verzögerungen bei der Abgabe von Jahresabschlüssen aus dem 3-Jahreszeitraum schnell 5 Jahre werden kann die Aberkennung der Zweckbetriebseigenschaft der Ausbildungsgastronomie im Einzelfall nicht nur teuer, sondern auch zum Konkursgrund werden.

Das Urteil stiftet vor allem Verwirrung,

- weil es Zweifel an der Notwendigkeit eines regulären Gastronomiebetriebs nährt, wenn es um Aus- und Weiterbildung geht; selbstverständlich genügt es im Bildungszusammenhang nicht, Probeessen zu produzieren und am geschauspielerten Gast zu servie-

ren: Ausbildungsgaststätten müssen öffentlich zugänglich sein und einen Normalbetrieb ermöglichen

- weil es Zweckbetriebseigenschaft und Volumen der gastronomischen Umsätze und Öffnungszeiten in Widerspruch setzt; nur im wirtschaftlich funktionierenden Gastronomiebetrieb ist Aus- und Weiterbildung möglich; dies gilt auch für die allein zu Bildungszwecken betriebene Gastronomie
- weil es die Kundenorientierung in der gastronomischen Aus- und Weiterbildung ignoriert und auf diese Weise die Anzahl der gefertigten Menus zum Kriterium der Steuerbegünstigung macht.

Bleibt zu hoffen, daß die Finanzbehörden das Urteil nicht blindlings auf die anstehenden Gemeinnützigkeitsüberprüfungen anwendet. In jedem Fall aber sollten die potentiell betroffenen Träger bereits jetzt überprüfen, ob sie im Zweifel über ausreichend Argumentationskraft verfügen, um die Zweckbetriebseigenschaft ihrer Aus- und Weiterbildung nachhaltig zu begründen.

(Das Urteil ist veröffentlicht in: EFG Entscheidungen der Finanzgerichte / März 1999 / S. 199ff)

Dr. Michael Ernst-Pörksen, C.O.X. Steuerberatungsgesellschaft und Treuhandgesellschaft (Berlin)
cox@eurocom.org www.eurocom.org/COX

Gemeinnützigkeit im Steuerrecht (7)

Nicht alles wird schlechter:

Klärungen und Vereinfachungen

bei der Umsatzsteuer im Bildungsbereich

Mit dem Steuerentlastungsgesetz 199/2000/2002 hat der Bundestag auch Änderungen im Umsatzsteuergesetz beschlossen. Dabei gab es auch Änderungen bei der umsatzsteuerlichen Behandlung von Bildungsleistungen. Außerdem hat die Oberfinanzdirektion Cottbus Vereinfachungen für die Bildungsträger im Bereich berufliche Bildung eingeführt.

Vereinfachungen für die Träger

In § 4 Umsatzsteuergesetz (UStG) sind sämtliche Leistungen aufgeführt, die von der Umsatzsteuer befreit sind. § 4 Nr 21 und 22 UStG behandeln Bildungsleistungen. Gemäß § 4 Nr 21 a Unterbuchstabe bb UStG sind „die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Leistungen privater Schulen und anderer allgemeinbildender oder berufsbildender Einrichtungen“ von der Umsatzsteuer befreit, „wenn die zuständige Landesbehörde bescheinigt, daß sie auf einen Beruf oder eine vor einer juristischen Person des öffentlichen Rechts abzulegende Prüfung ordnungsgemäß vorbereiten“. Die zuständige Landesbehörde ist das für berufliche Bildung zuständige Landesministerium. Anbieter beruflicher Bildungsveranstaltungen müssen sich – soweit sie nicht gemeinnützig sind (siehe unten) – die geforderte Bescheinigung einholen, wenn sie die Leistung umsatzsteuerfrei anbieten wollen. Die zuständige Behörde ist nicht das Arbeitsamt.

Zur Vereinfachung hat nun die Oberfinanzdirektion mit Schreiben vom 15.1.99 (Az 31-7179-1/99) folgende Vereinfachung beschlossen und damit einen früheren Erlaß bestätigt

:

„Bei Vorliegen einer schriftlichen Bestätigung der Bundesanstalt für Arbeit, daß eine berufliche Bildungsmaßnahme den Anforderungen des § 86 SGB III entspricht, wird diese Bestätigung als Bescheinigung im Sinne des § 4 Nr. 21 Buchst. b UStG anerkannt. Eine zusätzliche Bescheinigung durch die zuständige Landesbehörde ist nicht erforderlich.“

Umsatzsteuerbefreiung für gemeinnützige Körperschaften

Weiterhin gültig ist die in § 4 Nr 22 a UStG beschriebene Umsatzsteuerbefreiung für „die Vorträge, Kurse und anderen Veranstaltungen wissenschaftlicher oder belehrender Art, die (...) von von Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken oder dem Zweck eines

Berufsverbandes dienen, durchgeführt werden, wenn die Einnahmen überwiegend zur Deckung der Unkosten verwendet werden“.

Gemeinnützige Körperschaften benötigen also nicht die oben genannte Bescheinigung, um die Umsatzsteuerbefreiung für Bildungsleistungen zu erlangen. Die Befreiung von der Umsatzsteuer gilt darüberhinaus für „Veranstaltungen belehrender Art“ auch außerhalb der beruflichen Bildung.

Entscheidend ist hier, daß nachgewiesen werden kann, daß die Einnahmen überwiegend (also zu mehr als 50%) für die mit diesen Veranstaltungen anfallenden Kosten verwendet werden. Diese Bedingung gilt für jede einzelne Veranstaltung und nicht nur im Durchschnitt der Veranstaltungen der Körperschaft. Es empfiehlt sich hier, Unterlagen zum Nachweis der entsprechenden Einnahmen/Kosten-Relation aufzubewahren (Kostenrechnung, Kalkulationen etc.).

Klärung für selbständige Lehrkräfte

Es gehört zu den Mysterien der aktuellen Steuergesetzgebungsverfahren, daß aus geplanten Verschlechterungen in Gesetzesentwürfen Besserstellungen im letztendlich beschlossenen Gesetz werden. So war ursprünglich geplant, die bisher nur auf Verwaltungsrichtlinien beruhende Umsatzsteuerbefreiung für Lehrkräfte in der beruflichen Bildung abzuschaffen. Am Ende aber wurde die Befreiung gesetzlich festgeschrieben. Die neu gefaßte Nummer 21 b Unterbuchstabe bb des § 4 UStG stellt nun von der Umsatzsteuer frei „die unmittelbar dem Schul- und Bildungszweck dienenden Unterrichtsleistungen selbständiger Lehrer (..) an privaten Schulen und anderen allgemeinbildenden oder berufsbildenden Einrichtungen, soweit diese die Voraussetzungen des Buchstaben a erfüllen“ (gemeint ist das Vorliegen der oben genannten Bescheinigung für den Träger der Bildungsveranstaltung).

Liegt also dem Träger der Bildungsveranstaltung die entsprechende Bescheinigung vor, so schlägt die Befreiung der Veranstaltung auf den selbständigen Lehrer selbst durch.

Vorsicht !

Zu beachten ist bei der umsatzsteuerlichen Behandlung von Unterrichtsleistungen selbständiger Lehrer vor allem zweierlei:

1. Die Befreiung gilt nur für Leistungen im Rahmen von Kursen für die die oben genannte Bescheinigung vorliegt. Sie gilt nicht für Unterrichtsleistungen im Rahmen von „Kursen etc. belehrender Art“, die von der Umsatzsteuer allein deshalb befreit sind, weil sie von einer gemeinnützigen Körperschaft durchgeführt werden. Dieser Befreiungsgrund schlägt auf die Lehrkraft nicht durch.
2. Die Befreiung ist nur für die Leistung der Lehrkraft gesichert. Sie ist nach wie vor umstritten – und wird in der Regel nicht gewährt – für die Gestellung von Lehrpersonal

durch einen Bildungsträger. Berechnet also der nicht gemeinnützige Träger A einem Träger B für die Durchführung eines Kurses ein Entgelt, so wird die Leistung in der Regel als umsatzsteuerpflichtig behandelt. Als umsatzsteuerpflichtig wird ebenfalls in der Regel angesehen, wenn ein gemeinnütziger Träger A einem Träger B für die Gestellung von Lehrpersonal ein Entgelt berechnet. Das Berliner Finanzgericht hat zwar kürzlich auch in letzterem Fall für die Umsatzsteuerbefreiung entschieden, die meines Erachtens haarsträubende Urteilsbegründung läßt jedoch vermuten, daß dieses Urteil vom Bundesfinanzhof wieder „kassiert“ wird.

Dr. Michael Ernst-Pörksen, C.O.X. Steuerberatungsgesellschaft und Treuhandgesellschaft (Berlin)
cox@eurocom.org www.eurocom.org/COX

Gemeinnützigkeit im Steuerrecht (8)

Verluste im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb – und Verlust der Gemeinnützigkeit

Gemeinnützige Körperschaften können einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterhalten, ohne daß dies die Gemeinnützigkeit der gesamten Körperschaft negativ berührt. Entscheidend ist zunächst, daß dieser Geschäftsbetrieb der Körperschaft nicht das Gepräge gibt. Die Überschüsse aus diesem Bereich unterliegen der Körperschaft- und Gewerbesteuer, bei Vereinen wird zunächst ein Freibetrag von DM 7.500 berücksichtigt.

Nun liegt es nahe, daß zur Vermeidung von Steuern, dem steuerpflichtigen Bereich möglichst viele Aufwendungen zugerechnet werden, um so den zu versteuernden Gewinn zu senken. Allerdings sind hierbei zwei Dinge zu beachten: 1. Die Kostenzuordnung zu Lasten des steuerpflichtigen Bereichs wird vom Finanzamt nicht immer anerkannt und 2. Wenn zu viele Kosten zugeordnet werden und der steuerpflichtige Bereich dadurch dauerhaft Verluste einfährt, kann dies zu einem Verlust der Gemeinnützigkeit führen.

Zuordnung von Kosten

In unterschiedlichen Gerichtsurteilen und zuletzt in dem weiter unten zitierten Schreiben des Bundesfinanzministeriums wurden Kriterien für die Zuordnung von Kosten zum steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bei gemeinnützigen Körperschaften entwickelt. Danach sind zunächst unstrittig jene Kosten, die unmittelbar durch diesen veranlaßt sind und ohne den steuerpflichtigen Bereich nicht entstanden wären (Wareneinsatz bei einem Vereinscafé, eindeutig zuzuordnende Personalkosten für einen bestimmten Auftrag, der nicht als Zweckbetrieb zu behandeln ist). Bei Aufwendungen, die sowohl im steuerbegünstigten als auch im steuerpflichtigen Bereich der Körperschaft angefallen sind (Geschäftsführung, Verwaltung, Raummiete, Fahrzeugkosten, anteiligen Abschreibungen etc.) ist der „primäre Anlaß“ entscheidend (Urteil des Bundesfinanzhofs von 1991). Für die Kosten der Geschäftsführung und der Verwaltung bedeutet dies beispielsweise, daß davon auszugehen ist, daß primärer Anlaß für diese Aufwendungen nicht der steuerpflichtige Bereich sein kann, weil die Körperschaft bereits zur Erfüllung ihrer satzungsmäßigen Zwecke bereits Geschäftsführung und Verwaltung benötigt. Sollen also anteilige Aufwendungen dem steuerpflichtigen Bereich zuzuordnen sein, so muß zumindest nachgewiesen werden, daß ohne diesen Bereich die Aufwendungen geringer gewesen wären (geringere Arbeitsstundenzahl für Geschäftsführung und Verwaltung etc., geringere Sachkosten, Steuerberatungsgebühren etc.) oder die Nutzung von Anlagegütern und Räumlichkeiten durch den

steuerpflichtigen Bereichs ansonsten nicht genutzte Kapazitäten auslastet. Eine pauschale Zuordnung (z.B. „anteilige Gemeinkosten“) wird in der Regel nicht akzeptiert. Es empfiehlt sich also für den steuerpflichtigen Bereich eigene Kostenstellen einzurichten, um die Zurechnung von Gemeinkosten für Dritte nachvollziehbar zu machen.

Verluste und Verlust der Gemeinnützigkeit

In seinem Schreiben vom Oktober 1998 hat das Bundesfinanzministerium die Behandlung von Verlusten steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe bei gemeinnützigen Körperschaften geregelt. Danach gilt zunächst, daß es grundsätzlich nicht zulässig ist, Mittel des ideellen Bereichs (einschließlich der Zweckbetriebe) oder der Vermögensverwaltung zum Ausgleich von Verlusten im steuerpflichtigen Bereich zu verwenden. Die Mißachtung dieser Regel führt grundsätzlich zum Verlust der Gemeinnützigkeit.

Allerdings sind im gleichen Schreiben ausnahmen genannt. Eine Mittelfehlverwendung ist dann nicht gegeben, wenn

- dem ideellen Bereich in den dem Verlustjahr vorausgegangenem sechs Jahren Gewinne des steuerpflichtigen Bereichs in zumindest gleicher Höhe zugeflossen waren oder
- der Verlust auf einer Fehlkalkulation beruht und
- dem ideellen Bereich innerhalb von 12 Monaten die zum Verlustausgleich verwendeten Mittel wieder zugeführt werden und
- diese Mittel nicht aus Zweckbetrieben, Spenden oder aus Zuwendungen geschieht, die zur Förderung der steuerbegünstigten Zwecke der Körperschaft bestimmt sind.

Es ist außerdem im Falle neu eingerichteter steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe möglich, Mittel des ideellen Bereichs (einschließlich der Zweckbetriebe) zum Ausgleich von Anlaufverlusten des steuerpflichtigen Bereichs zu verwenden. Voraussetzung ist allerdings, daß dem ideellen Bereich innerhalb von drei Jahren die Mittel wieder zufließen (unter der oben genannten Voraussetzung).

Kritisch ist die Angelegenheit vor allem aus folgendem Grund: Für viele Vereine (und ihre Berater) ist die Frage, ob es sich bei einer gegebenen wirtschaftlichen Aktivität um einen steuerbegünstigten Zweckbetrieb handelt oder um eine steuerpflichtige Aktivität, schwer zu beantworten und die Antwort selbst mit einer großen Irrtumswahrscheinlichkeit behaftet. Dies führt häufig dazu, daß wirtschaftliche Aktivitäten im Nachhinein als dem steuerpflichtigen Bereich zugehörig beurteilt werden. Wenn nun in diesem Fall die wirtschaftliche Aktivität selbst über mehrere Jahre zu Verlusten geführt hat, dann wird nun der vorgenommene Verlustausgleich nachträglich zur Mittelfehlverwendung. Es ist deshalb von größter Bedeutung, insbesondere bei Körperschaften, die vielfältige Aktivitäten betreiben, den „zeitnahen Durchblick“ zu gewährleisten,

damit entsprechende Gefahrenpotentiale schneller erkannt werden können (dies ist übrigens nicht allein aus steuerlichen Gründen von Bedeutung ...).

Verluste in der Vermögensverwaltung ?

Bisher wenig bis nicht behandelt ist die Frage, wie ein Ausgleich von Verlusten im Bereich der Vermögensverwaltung gemeinnütziger Körperschaften zu behandeln ist. Es ist jedoch davon auszugehen, daß hier zumindest ähnliche Kriterien zur Anwendung kommen werden wie die oben für den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb geschilderten.

Dr. Michael Ernst-Pörksen, C.O.X. Steuerberatungsgesellschaft und Treuhandgesellschaft (Berlin)

cox@eurocom.org

www.eurocom.org/COX

Gemeinnützigkeit im Steuerrecht (9)

Strukturbildung im gemeinnützigen Bereich:

Aus- und Neugründungen von Gesellschaften (Teil 1)

Die Mehrzahl der gemeinnützigen Körperschaften ist als Verein organisiert. Dies liegt unter anderem daran, daß die hinter den Körperschaften stehenden und agierenden Personen bei Gründung der Körperschaft davon ausgingen, daß die Gründung eines Vereins, im Unterschied zur Gründung einer Kapitalgesellschaft, die vergleichsweise einfachste Variante darstellt. Für die meisten dieser Vereine gilt diese Einschätzung auch auf Dauer. Vor allem für kleinere Körperschaften, die ihre Aktivitäten aus Mitgliedsbeiträgen, Spenden und Zuschüssen finanzieren und mit einer geringen Anzahl von Angestellten auskommen, stellt die Vereinsform die angemessene Rechtsform dar, weil sie im Hinblick auf Gründung, interner Willensbildung und nicht zuletzt im Hinblick auf den erforderlichen finanziellen Aufwand den Gründer/innen am wenigsten abverlangt.

Vereine und betriebliche Strukturen

Die Situation ändert sich, wenn – vor allem aufgrund erfolgreicher Arbeit – der Umfang der Aktivität und damit auch der Umfang finanzieller Risiken wächst. Schnell wird klar, daß die klassische Vereinsstruktur mit ehrenamtlichem Vorstand und wechselnder Mitgliederstruktur den wachsenden Anforderungen eines sachgerechten Umgangs mit Millionenbeträgen und einer großen Anzahl von Beschäftigten nicht immer gewachsen ist. Erhebliche Probleme ergeben sich darüber hinaus, wenn die Beschäftigten des Vereins zugleich Mitglieder des Vereins sind. Dann kann es in Zeiten knapper Mittel und den daraus sich ergebenden Sparzwängen schnell eng für die Vorstandsmitglieder werden, weil sie mit ihren Personal- und Gehaltsentscheidungen in den Mitgliederversammlungen ihren Angestellten gegenüberstehen, die ihrerseits den Vorstand anweisen können, in dieser oder jener Weise zu verfahren.

Aber auch aus einer anderen Richtung kann der Druck wachsen, über strukturelle Veränderungen nachzudenken: Im Zuge der Umstellung von Zuwendungen zu Leistungsverträgen werden vor allem im Sozialbereich aus den bisherigen Zuwendungsempfängern Dienstleistungsbetriebe, auch wenn sich am Gesamtzusammenhang, in dem die einzelne Leistung entsteht nichts ändert und die Tätigkeit der Körperschaft nach wie vor den Kriterien der Gemeinnützigkeit genügt. Die Leistungserbringung gegen Entgelt erfordert betriebliche Strukturen, und diese stehen gegen den ursprünglichen Charakter des Vereins, als „freier Vereinigung freier Bürger zu freiem

Zweck". Auch das Vereinsregister meldet sich hier und da zu Wort und verweist auf den zwingend nichtwirtschaftlichen Charakter von eingetragenen Vereinen. Denn nur solche Vereine erlangen durch Eintragung in das Vereinsregister Rechtsfähigkeit, „die nicht auf einen wirtschaftlichen Zweck gerichtet sind“ (§xx BGB), und „einem Verein“.

Die GmbH-Gründung als Ausweg

Rettung aus all den genannten Schwierigkeiten suchen mehr und mehr Vereine darin, den betrieblichen Teil ihrer Aktivität auf eine – in der Regel gemeinnützige – GmbH zu übertragen. Dies geht natürlich nur dann, wenn die betriebliche Aktivität selbst als Zweckbetrieb anerkannt werden kann. Mit diesem Schritt begeben sich die gemeinnützigen Vereine allerdings auf glattes und vor allem dünnes Eis. Dabei steht die erste Hürde gleich am Anfang: die Aufbringung des für eine GmbH erforderlichen Stammkapitals.

Die Aufbringung des Stammkapitals

Das Mindeststammkapital einer GmbH beträgt 25.000 Euro. Gründet der Verein eine GmbH alleine, so entsteht eine Ein-Personen-GmbH, bei der das Stammkapital zur Eintragung in das Handelsregister vollständig erbracht sein muß (zumindest müssen 12.500 Euro erbracht und für den verbleibenden Rest eine Sicherheit geleistet werden). Sobald ein zweiter Gesellschafter im Spiel ist, verringern sich die zur Eintragung nachzuweisenden Einlagen auf 12.500 Euro, der verbleibende Rest muß erst eingebracht werden, wenn die Geschäftsführung der GmbH die ausstehenden Einlagen einfordert. Aber selbst für die verminderte Summe gilt: woher nehmen.

Laut Satzung darf die gemeinnützige Körperschaft ihre Mittel allein zu satzungsmäßigen Zwecken verwenden. Die Verwendung von Geld zur Bildung von Stammkapital stellt keine satzungsmäßige Verwendung dar. Allerdings kann die gemeinnützige Körperschaft ihre freien Rücklagen (siehe Teil 5 dieser Reihe) zur weiteren Vermögensverwaltung verwenden. Dies kann in Form des Erwerbs von Gesellschaftsanteilen geschehen, also auch durch Einbringung dieser Mittel in eine GmbH. Als Vermögensverwaltung wird das Halten von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft immer dann angesehen, wenn der Gesellschafter (in unserem Fall der Verein) keinen direkten Einfluß auf die Geschäftsführung und das Alltagsgeschäft der Kapitalgesellschaft nimmt. Dies wird regelmäßig dann anzunehmen sein, wenn der Verein nicht über die Mehrheit der Gesellschaftsanteile verfügt.

Nun sind die Vereine, die mit Hilfe einer GmbH-Gründung die oben genannten Schwierigkeiten lösen wollen, in der Regel nicht an einer Minderbeteiligung an „ihrer“ GmbH interessiert, sondern nur an einer Mehrheitsbeteiligung. In diesem Fall ist darauf zu achten, daß es zu keiner personellen Verflechtung zwischen Vorstandsebene des Vereins und

Geschäftsführung der GmbH kommt und daß im Gesellschaftsvertrag der GmbH sowie im Geschäftsführervertrag der Geschäftsführung der GmbH weitestgehende Entscheidungsrechte gewährt werden und sich der Verein auf klassische Mindestaufgaben eines Gesellschafters beschränkt. Dies ist auch aus Haftungsgründen von Bedeutung: Besteht nämlich ein enger Zusammenhang zwischen den Entscheidungen des Vereinsvorstands und dem Handeln der GmbH-Geschäftsführung, so kann es leicht dazu kommen, daß das Handeln der Geschäftsführung dem Vorstand des Vereins wie eigens Handeln zugerechnet wird. In diesem Falle kann es im Falle des GmbH-Konkurses dazu kommen, daß die Haftung des Vereins nicht auf seine Einlage beschränkt ist.

(im nächsten Teil: Wenn die freien Rücklagen nicht ausreichen; Sachgründung statt Geldeinlage; Geschäftsbeziehungen zwischen Verein und GmbH; Gründung nicht gemeinnütziger Tochtergesellschaften)

Dr. Michael Ernst-Pörksen, C.O.X. Steuerberatungsgesellschaft und Treuhandgesellschaft (Berlin)
cox@eurocom.org www.eurocom.org/COX

Gemeinnützigkeit im Steuerrecht (11)

Strukturbildung im gemeinnützigen Bereich:

Aus- und Neugründungen von Gesellschaften (Teil 3)

Gemeinnützige Körperschaften sind in zunehmendem Maße darauf angewiesen, zur Finanzierung ihrer Aktivitäten eigene Umsätze zu erzielen, auch wenn diese nicht unmittelbar im Rahmen ihrer satzungsmäßigen Aktivitäten entstehen. Dies beginnt mit dem „Basar“ des Kinderladens zur Finanzierung einer Kinderreise und kann im Falle eines gut gehenden Gastronomiebetriebs durchaus zu Umsätzen in Millionenhöhe führen. In vielen Fällen ergeben sich auch Umsatzgelegenheiten in Satzungsnähe (Gutachten, Beratung anderer Träger, Lohnbuchhaltung etc.). Vorstandsmitglieder von Vereinen sehen diese Art erfolgreicher wirtschaftlicher Aktivität häufig mit Sorge, weil sie gerade in ihrem Erfolg eine Gefährdung des Gesamtbilds ihres Vereins und damit eine Gefährdung der Gemeinnützigkeit erkennen. Sie suchen dabei Rettung in der Auslagerung solcher Aktivitäten und in diesem Zusammenhang in der Gründung einer GmbH.

Mit der Gründung einer gemeinnützigen GmbH ist ihnen dabei natürlich nicht geholfen, weil für diese die gleichen Restriktionen gelten wie für gemeinnützige Vereine. Die Gründung einer nicht gemeinnützigen GmbH birgt für gemeinnützige Körperschaften allerdings noch mehr Schwierigkeiten als die Gründung gemeinnütziger Tochtergesellschaften (siehe Teil 9 und 10 dieser Reihe).

Nicht gemeinnützige Tochtergesellschaften

Der Besitz von Gesellschaftsanteilen an nicht gemeinnützigen Körperschaften (GmbHs, AGs) ist für gemeinnützige Körperschaften zunächst keine problematische Angelegenheit. Anteile bis 50% werden in der Regel ohne weitere Prüfung der steuerfreien Vermögensverwaltung zugeordnet. Bei Anteilen über 50% ist jeweils zu prüfen, ob die gemeinnützige Körperschaft ihre Rolle als Mehrheitsgesellschafterin zur Einflußnahme auf die Geschäftsführung der Tochtergesellschaft nutzt. Ist dies der Fall, so kann die Beteiligung dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der gemeinnützigen Körperschaft zugerechnet werden. Dies gilt erst recht – übrigens auch bei Minderheitsbeteiligungen –, wenn Vorstandsmitglieder des Vereins in der Geschäftsführung der nicht gemeinnützigen Tochtergesellschaft vertreten sind. Die Finanzbehörden gehen dann davon aus, daß die Muttergesellschaft mittels der Tochtergesellschaft am wirtschaftlichen Verkehr teilnimmt.

Anrechnung der Körperschaftsteuer

Die Zuordnung einer Beteiligung zum steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einer gemeinnützigen Körperschaft ist nicht unbedingt ein Nachteil (vorausgesetzt, daß durch die Zuordnung das Gesamtbild der gemeinnützigen Muttergesellschaft nicht durch den nicht gemeinnützigen Charakter der Tochtergesellschaft geprägt wird):

Gewinnausschüttungen von Kapitalgesellschaften werden bei der ausschüttenden Gesellschaft besteuert (Körperschaftsteuer). Allerdings wird die Steuer auf die Ausschüttung im Namen des Ausschüttungsempfängers gezahlt. Dieser muß die Bruttoausschüttung in seine Steuerklärung aufnehmen, kann die bereits für ihn gezahlte Steuer aber auf die von ihm insgesamt zu zahlende Steuer anrechnen lassen.

Ist der Ausschüttungsempfänger eine steuerbegünstigte Körperschaft, so gilt folgendes:

Wenn die Beteiligung an der ausschüttenden Kapitalgesellschaft im Rahmen der Vermögensverwaltung gehalten wird, dann wird die Ausschüttung bei der Kapitalgesellschaft besteuert, die Nettoausschüttung wird bei der gemeinnützigen Körperschaft steuerfrei vereinnahmt, aber die gezahlte Steuer wird nicht erstattet.

Wenn die Beteiligung im Rahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs gehalten wird, dann ist die Ausschüttung zwar in diesem Geschäftsbetrieb vereinnahmt und entsprechend zu besteuern, hier allerdings unter Anrechnung der bereits gezahlten Steuer. Kann nun die Ausschüttung im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb mit einem Verlust verrechnet werden, dann fällt für die gemeinnützige Körperschaft insgesamt keine Körperschaftsteuer an, die bereits auf die Ausschüttung gezahlte Steuer wird verrechnet. In der entsprechenden Vorschrift des Körperschaftsteuergesetzes heißt es dazu: „Sind bei einem Anteilseigner die Einnahmen (aus Kapitalvermögen) (...) nicht steuerpflichtig (...), so sind die Anrechnung und Vergütung der (...) Körperschaftsteuer ausgeschlossen.“ (§ 51 KStG)

Stammkapitalbildung

Kritischer als der bloße Besitz der Anteile an einer nicht gemeinnützigen Kapitalgesellschaft wird die Frage zu betrachten sein, wie eine gemeinnützige Körperschaft in den Besitz solcher Anteile gekommen ist. Die Stammkapitalbildung bzw. Anteilsübernahme kann aus Mitteln der freien Rücklagen finanziert werden, wenn die Beteiligung der Vermögensverwaltung zuzuordnen ist. Reicht die freie Rücklage nicht aus oder ist die Beteiligung dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb der gemeinnützigen Körperschaft zuzurechnen, so müssen die Mittel zur Finanzierung der Beteiligung zusätzlich von außen kommen (siehe Teil 10 dieser Reihe).

„Was es nützt“:

Der Nutzen eines gemeinnützigen / nicht gemeinnützigen Gespanns ist vielfältig. Leider regt die Vielfalt der Möglichkeiten auch zu allzu phantasiereichen Lösungen an, die dann mit

rechtlichen, insbesondere zuwendungsrechtlichen Bestimmungen im Konflikt stehen. Eine der legalen Nutzungen des Gespans ist die sog. Vorschaltgesellschaft, die vor allem im Sportbereich genutzt wird. Dabei übernimmt die nicht gemeinnützige Gesellschaft die Rolle der Sponsorenbeschaffung. Sie erwirbt zum Beispiel das Recht, sämtliche Publikationen sowie die Fahrzeuge der gemeinnützigen Körperschaft mit Werbung zu bestücken und schließt die jeweiligen Firmenverträge ab. Die Vergütung ist bei der gemeinnützigen Körperschaft eine körperschaft- und gewerbsteuerfreie Einnahme. Die nicht gemeinnützige Gesellschaft kann auch eine Lizenz zur Verwertung des Namens oder Schriftzugs/Logos der gemeinnützigen Körperschaft erwerben und diese zur Durchführung von Veranstaltungen nutzen. Einnahmen aus Benefizveranstaltungen werden dann bei der nicht gemeinnützigen Körperschaft besteuert. Das Entgelt für die Lizenz ist für die gemeinnützige Körperschaft wiederum von den Ertragsteuern befreit. Gemeinnützige Ausbildungsbetriebe können ihre Umsätze, die sich außerhalb der Ausbildung erzielen lassen, auf die nicht gemeinnützige Gesellschaft verlagern. Diese kann auch die gemeinnützige Körperschaft verwalten, was in förderrechtlicher Hinsicht von Interesse sein kann.

Vor den Erfolg hat das Finanzamt die Falle gesetzt. Es ist deshalb von größter Bedeutung, Gestaltungen der dargestellten Art nur nach gründlicher Prüfung des Gesamtbilds zu vollziehen. Allzu große „Geschicklichkeit“ hat bereits zu erheblichen Schäden geführt. Dennoch liegen im dargestellten Gespann eine ganze Reihe solider Gestaltungsmöglichkeiten, die in der sich rasch ändernden Finanzierungswelt sozialer und gemeinnütziger Arbeit von Nutzen sein können.

Dr. Michael Ernst-Pörksen, C.O.X. Steuerberatungsgesellschaft und Treuhandgesellschaft (Berlin)
cox@eurocom.org www.eurocom.org/COX