

Die Gemeinnützigkeit im Steuerrecht

Grundlagen und Gestaltungshinweise

Das Gemeinnützigkeitsrecht im Steuerrecht regelt – vereinfacht formuliert – die steuerliche Privilegierung von gemeinnützigen Vereinen (Sportvereine, Schützenbruderschaften), gemeinnützigen GmbHs (gGmbHs) und gemeinnützigen Stiftungen. In der Vergangenheit fristete dieses Rechtsgebiet häufig ein Schattendasein und war selten Gegenstand von steuerlichen Betriebsprüfungen. Nicht zuletzt aufgrund eines kontinuierlichen Anstiegs bei der Neugründung von gemeinnützigen Stiftungen rückt dieser Rechtsbereich stärker in den Fokus der Finanzverwaltung. Der nachfolgende Beitrag zeigt die Grundlagen des Gemeinnützigkeitsrechts auf.

Überblick über die steuerlichen Vorteile

Körperschaften wie z.B. Vereine oder gemeinnützige GmbHs sind nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 des Körperschaftsteuergesetzes und nach § 3 Nr. 6 des Gewerbesteuergesetzes von der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer befreit, soweit sie nach ihrer Satzung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung selbstlos, ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen. Die Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, soweit ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb wie z. B. der Betrieb einer Vereinsgaststätte in Eigenregie unterhalten wird, der kein Zweckbetrieb ist. Ein Zweckbetrieb umfasst Tätigkeiten, die den gemeinnützigen Zwecken des Vereins dienen (z. B. Einnahmen aus einem Benefizkonzert). Gewinne aus dem Betrieb von Zweckbetrieben sind – anders als Überschüsse aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb – von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit. Im Umsatzsteuergesetz ist keine generelle Befreiungsvorschrift für gemeinnützige Körperschaften vorgesehen. Nichtsdestotrotz gibt es für viele Tätigkeiten, die steuerbegünstigte Körperschaften ausüben, allgemeingültige Befreiungen im Umsatzsteuergesetz (Steuerbefreiung von Umsätzen von Krankenhäusern, Pflegeheimen, Theatern, Schulen, Verbänden der freien Wohlfahrtspflege etc.). Sofern keine Steuerbefreiung greift, unterliegen Umsätze gemeinnütziger Körperschaften außerhalb ihrer steuerpflichtigen wirt-

schaftlichen Geschäftsbetriebe dem ermäßigten Steuersatz in Höhe von derzeit 7 Prozent.

Voraussetzungen für die Anerkennung als steuerbegünstigte Körperschaft

Die §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung regeln die steuerbegünstigten Zwecke, die nach der Satzung und nach der tatsächlichen Geschäftsführung ausschließlich und unmittelbar verfolgt werden müssen. Vom Gesetzgeber anerkannt sind gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke.

Gemeinnützige Zwecke

Gemäß § 52 der Abgabenordnung verfolgt eine Körperschaft gemeinnützige Zwecke, wenn sie in selbstloser Weise die Allgemeinheit fördert. Der Begriff der Förderung wird durch die Rechtsprechung als ein Voranbringen, Verbessern oder Vervollkommen umschrieben (Streben nach Verbesserung von Lebenssituationen). Dieses kann auf materiellem Wege durch Sach- und Geldzuwendungen, aber auch auf immateriellem Wege (Förderung geistiger Interessen oder Fähigkeiten) oder auf sittliche Art und Weise (Förderung der Werte des gesellschaftlichen Verhaltens und der Gesinnung) erfolgen. Entscheidend ist, dass die Förderung nicht ausschließlich einem fest abgeschlossenen Personenkreis zugutekommt (Förderung von Mitgliedern eines Clubs oder eines Vereins). Vereinfacht formuliert muss also die Förderung sämtlichen interessierten

Antragstellern und Berechtigten zugänglich gemacht werden. Die Regelungen in § 52 Abs. 2 der Abgabenordnung enthalten eine abschließende Aufzählung der steuerlich anerkannten gemeinnützigen Zwecke. Insbesondere die Förderung von Wissenschaft, Sport, Bildung und Naturschutz zählen danach zu den anerkannten Zwecken im Rahmen der Gemeinnützigkeit.

Mildtätige Zwecke

Mildtätiges Handeln zielt darauf ab, Personen, die sich in einer Notlage befinden, selbstlos zu unterstützen. Eine Förderung der Allgemeinheit ist hier – abweichend zu den Regelungen im Rahmen der gemeinnützigen Zwecke – nicht Voraussetzung. Im Rahmen der Hilfsbedürftigkeit werden regelmäßig Personen mit körperlichen und/oder geistigen Einschränkungen oder Personen, deren Einkünfte und Bezüge bestimmte Regelsätze nach der Sozialhilfe nicht übersteigen, unterstützt.

Kirchliche Zwecke

Religionsgemeinschaften wie z. B. die römisch-katholische Kirche sind als Körperschaften des öffentlichen Rechts anerkannt. Mit der Erfüllung von kirchlichen Zwecken wie z. B. Erteilung von Religionsunterricht oder Durchführung von Kirchentragen erfüllen diese Körperschaften kirchliche Zwecke.

Selbstlosigkeit

Selbstlosigkeit bedeutet, dass die Körperschaft nicht „für sich selbst“

tätig wird, sondern für andere. Sie darf nicht auf Gewinnerzielung ausgerichtet sein (Ausnahme z. B. Betrieb einer Vereinsgaststätte im Rahmen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs). Wichtig ist, dass das Vermögen der gemeinnützigen Körperschaft zweckgerichtet für die ideellen Zwecke eingesetzt wird und die Einnahmen aus der nicht begünstigten Tätigkeit (Gaststättenbetrieb) für die begünstigte Tätigkeit verwendet werden. Im Ergebnis dürfen sämtliche Mittel der Körperschaft nur für satzungsmäßige Zwecke verwendet werden (§ 55 Abgabenordnung). Gewinne aus Zweckbetrieben und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben sowie Überschüsse aus der Vermögensverwaltung der Körperschaft müssen also für satzungsmäßige gemeinnützige Zwecke verwendet werden. Auch bei einer (späteren) Auflösung der Körperschaft oder einem Wegfall der bisherigen Zwecke müssen Vermögen und Überschüsse für die in der Satzung bestimmten Zwecke eingesetzt werden.

Verlustrücklagenverbot

Verluste aus dem Betrieb eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs dürfen nicht mit Mitteln (Einnahmen) des ideellen Bereichs (Mitgliedsbeiträge, Spenden, Zuschüsse, Rücklagen) ausgeglichen werden.

Zeitnahe Mittelverwendung

Die Mittel aus allen Bereichen der Körperschaft müssen stets zeitnah für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Sie sollen also grundsätzlich nicht angespart werden. Von einer zeitnahen Mittelverwendung

© stock.adobe.com



ist grundsätzlich immer dann auszugehen, wenn die erzielten Mittel bis zum Ende des auf den Zufluss folgenden zweiten Jahres für die steuerbegünstigten Zwecke tatsächlich verwendet werden. Rücklagen dürfen nur eingeschränkt gebildet werden.

Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit

Ausschließlichkeit liegt vor, wenn eine Körperschaft nur (also ausschließlich) ihre steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verfolgt. Die Verfolgung weiterer – nicht steuerbegünstigter Zwecke – führt zur vollständigen Versagung der steuerlichen Begünstigungen. Eine Aufteilung in einen steuerbegünstigten und nicht steuerbegünstigten Teil kommt nicht in Betracht. Das Gebot der Ausschließlichkeit bezieht sich auf den ideellen Bereich (inklusive Zweckbetrieb). Eine Körperschaft kann mehrere steuerbegünstigte Zwecke nebeneinander verfolgen. Unmittelbarkeit bedeutet, dass die Körperschaft selbst diese vertraglich vereinbarten Zwecke ohne Zuhilfenahme von Dritten verfolgen muss.

Formelle Voraussetzungen

Seit 2009 müssen neu gegründete steuerbegünstigte Einrichtungen zwingend die als Anlage 1 zu § 60 der Abgabenordnung aufgenommene Mustersatzung verwenden. Aus der Satzung muss zwingend hervorgehen, welchen Zweck die Körperschaft verfolgt, dass es sich um einen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck handelt und dass dieser Zweck selbstlos, ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird. Es genügt nicht nur anzugeben, dass generell gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke verfolgt werden sollen. Der jeweilige Zweck muss genau bezeichnet werden. Die Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen wird durch einen gesonderten Steuerbescheid nach § 60a der Abgabenordnung gesondert festgestellt.

Tatsächliche Geschäftsführung und Freistellungsbescheid

Neben den rein formellen Anforderungen an die Satzungsmäßigkeit

muss auch die tatsächliche Geschäftsführung einer steuerbegünstigten Körperschaft diesen Ansprüchen entsprechen. Mit anderen Worten: Die Regelungen der Satzung müssen auch tatsächlich (faktisch) und zeitnah umgesetzt werden. Verfolgt eine Körperschaft tatsächlich einen anderen, nicht in der Satzung niedergeschriebenen steuerbegünstigten Zweck, liegt ein Verstoß gegen die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme steuerlicher Vergünstigungen vor. Die gemeinnützige Körperschaft muss demnach bei ihrem Handeln stets überprüfen, ob dieses ihren steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken dient. Die tatsächliche Geschäftsführung muss also stets den in der Satzung geregelten Zwecken dienen. Nicht ausreichend ist irgendein steuerbegünstigter Zweck. Dies kann zum Verlust der Gemeinnützigkeit führen. Die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit und der damit verbundenen Steuerbefreiungen werden mit gesondertem Steuerbescheid durch das Finanzamt festgestellt

Die einzelnen Tätigkeitsbereiche einer gemeinnützigen Körperschaft

Die steuerliche Behandlung richtet sich nach der Zuordnung der Einnahmen zu den folgenden vier Tätigkeitsbereichen: Ideeller Bereich, Vermögensverwaltung, wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb und Zweckbetrieb. Die laufende Finanzbuchhaltung der Körperschaft sollte in diese „vier Sphären“ aufgeteilt sein.

Ideeller Bereich

Der ideelle Tätigkeitsbereich ist der eigentliche, steuerbegünstigte (Kern-)Bereich und umfasst alle unmittelbar zur Erfüllung des Satzungszwecks erforderlichen Handlungen der steuerbegünstigten Körperschaft. Typischerweise werden diese unentgeltlich vorgenommen und stellen auch keine Gegenleistung für die Einnahmen in diesem Bereich dar. Einnahmen, die in diesem Bereich erlangt werden, fließen meist im Rahmen von Spenden oder Mitgliedsbeiträgen zu.

Vermögensverwaltung

Nach § 14 der Abgabenordnung liegt eine Vermögensverwaltung regelmäßig vor, wenn Vermögen der Körperschaft genutzt, z. B. Kapitalvermögen verzinslich angelegt oder unbewegliches Vermögen vermietet oder verpachtet wird. Eine Körperschaft darf regelmäßig nicht ausschließlich Vermögensverwaltung betreiben. Zwar schließt eine vermögensverwaltende Tätigkeit die Steuerbefreiung nicht aus, sie ist aber grundsätzlich keine gemeinnützige Tätigkeit, so dass daneben auch eine steuerbegünstigte Tätigkeit betrieben werden kann.

Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb umfasst jede selbstständige (abgrenzbar von der Haupttätigkeit der steuerbegünstigten Körperschaft), nachhaltige Tätigkeit (Wiederholungsabsicht), durch die Einnahmen (nicht Gewinn) oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden (Mittelbeschaffung) und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgeht (gewerbsmäßiger Charakter). Die Tätigkeit steht in keinem Zusammenhang mit der steuerbegünstigten Tätigkeit der Körperschaft, sondern dient allein der Beschaffung von Mitteln. Liegen alle Voraussetzungen für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb vor, wird dieser gem. § 64 der Abgabenordnung als steuerpflichtig behandelt.

Zweckbetrieb

Auch ein Zweckbetrieb stellt letztlich einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb i.S.d. § 14 der Abgabenordnung dar. Relevantes Unterscheidungsmerkmal ist jedoch, dass der Zweckbetrieb allein zur Verfolgung des Hauptzwecks ausgeübt wird. Abgrenzungskriterium ist also das dahinterstehende Motiv bzw. der dahinterstehende, zu verfolgende Zweck. Eine Tätigkeit dient in ihrer Gesamtrichtung den steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken, wenn durch die Verfolgung des Zwecks Einnahmen erzielt werden und sich das erhobene Entgelt an dem Prinzip der Kostendeckung orientiert. Der Zweck-

Zum Autor



Ansgar Meis führt seit 2012 nach beruflichen Stationen in großen und mittelständischen Beratungsgesellschaften und Tätigkeit in einer Konzernsteuerabteilung die seit mehr als vier Jahrzehnten am Markt tätige Steuerkanzlei Meis. Die Kanzlei berät Mandanten sämtlicher Branchen und Rechtsformen in steuerlichen und rechtlichen Angelegenheiten. Als qualifizierter „Fachberater für Internationales Steuerrecht“ und Mitglied der „Vereinigung der Fachberater für Internationales Steuerrecht e.V.“ ist er darüber hinaus Ansprechpartner für grenzüberschreitende steuerliche Fragestellungen. www.kanzleimeis.de

betrieb ist von der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer befreit. Die Umsätze aus dem Zweckbetrieb unterliegen mit dem ermäßigten Steuersatz der Umsatzsteuer.

Abzugsfähigkeit von Zuwendungen

Zuwendungen (Spenden und Mitgliedsbeiträge) zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke können insgesamt bis zu 20 Prozent des Gesamtbetrags der Einkünfte oder 0,004 Prozent der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter als Sonderausgaben abgezogen werden. Es gilt der jeweils höhere Betrag. Der Teil der Zuwendungen, der die Höchstbeträge übersteigt und sich daher nicht auswirken würde, ist in den folgenden Veranlagungszeiträumen abziehbar. Für den (steuermindernden) Spendenabzug ist grundsätzlich eine Zuwendungsbestätigung nach einem amtlich vorgeschriebenen Vordruck erforderlich („Spendenquittung“).

Ansgar Meis, Rechtsanwalt und Steuerberater, Fachanwalt für Steuerrecht und Fachberater für Internationales Steuerrecht