



Dr. Breidenbach Dr. Güldenagel und Partner
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft – Steuerberatungsgesellschaft



Gemeinnützige Körperschaften

Eine Übersicht über wesentliche
Problembereiche bei
steuerbegünstigten Organisationen



Gemeinnützige Körperschaften

Eine Übersicht über wesentliche
Problembereiche bei
steuerbegünstigten Organisationen

Inhaltsverzeichnis

Vorwort	4	Zuschüsse	21
Einleitung	5	Sponsoring	21
Allgemeines	5	Vermögensverwaltung	22
Wirtschaftliche Bedeutung gemeinnütziger Einrichtungen	5	Schenkungen und Erbschaften	22
Betroffene Unternehmen	5	Wirtschaftliche Betätigung von gemeinnützigen Körperschaften	23
Finanzierung	6	Hintergrund der wirtschaftlichen Betätigung	23
Vor- und Nachteile der Gemeinnützigkeit	6	Weiterführung einer bestehenden wirtschaftlichen Einheit	23
Rechtsformen	7	Neubeginn einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung	23
Begünstigte Körperschaften	7	Organisationsstrukturen erwerbswirtschaftlicher Tätigkeiten	24
Gebäuchliche Rechtsformen	7	Ausgliederung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes in eine Kapitalgesellschaft	24
Verein	7	Typische erwerbswirtschaftliche Betätigung	25
GmbH	8	Vermarktung von Werberechten	25
Stiftung	8	Benefiz- und Spendensammelveranstaltungen	26
Geschäftsführung, Vorstand, Kuratorium	9	Verkauf von Speisen und Getränken bei Veranstaltungen	27
Einfluss der Gesellschafter bzw. der Mitglieder	10	Konfliktpotentiale mit dem Gemeinnützigkeitsrecht	27
Haftung der Organe	10	Finanzierung einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung	27
Grundstruktur der Gemeinnützigkeit	11	Gefährdung der Gemeinnützigkeit	28
Allgemeines	11	Rechnungslegung und -prüfung	29
Umfang der Steuerpflicht	11	Besonderheiten bei Bilanzierungs-/ Rechnungslegung	29
Vermögenssphären gemeinnütziger Körperschaften	11	Verpflichtung zur Rechnungslegung	29
Ertragsteuerliche Beurteilung	12	Steuerrecht	29
Umsatzsteuerliche Beurteilung	12	Anforderungen an die Rechnungslegung	29
Abgrenzung der Vermögenssphären	13	Prüfung und Publizität spendensammelnder Organisationen	30
Mittelverwendung	13	Einnahmen-, Ausgaben- und Vermögensrechnung	31
Mittel/Mittelherkunft	14	Jahresabschluss und Lagebericht	32
Formen der Mittelverwendung	14	Trennung der Vermögenssphären	32
Zeitnahe Mittelverwendung	16		
Steuerliches Verfahren	18		
Steuerdeklarationsverfahren	18		
Abzugsfähigkeit der Spende beim Spender	19		
Spendenhaftung	20		
Finanzierung und Mittelbeschaffung	20		
Finanzierungsfreiheit	20		
Finanzierungsformen im Einzelnen	21		
Spenden	21		
Mitgliedsbeiträge	21		

Vorwort

Mit der vorliegenden Broschüre wollen wir unsere Reihe zu besonderen Themen des Steuerrechts, anderen Rechtsgebieten oder des betriebswirtschaftlichen Prüfungswesens ergänzen. Das Thema „Gemeinnützige Körperschaften“ ist deshalb ein sehr interessantes und auch sehr umfassendes Thema, weil es alle drei vorgenannten Gebiete umfasst. Es ist vordergründig ein steuerrechtlich motiviertes Thema, umfasst aber aufgrund der Rechtsformen, die für die steuerliche Gemeinnützigkeit erforderlich sind, auch andere rechtliche Bereiche, einschließlich der sich daraus ergebenden Konsequenzen für die Mitglieder und Vorstände. Betroffen sind ferner betriebswirtschaftliche Fragestellungen, insbesondere die Bilanzierung, die zunehmend in das Blickfeld derjenigen rückt, die für die Aufstellung der Vermögensübersichten bzw. Jahresabschlüsse verantwortlich sind und diese prüfen müssen.

Die vorliegende Broschüre soll einige wesentliche Aspekte dieser Bereiche abdecken und Ihr Interesse dafür wecken. Sie ist nicht als Handbuch oder Leitfaden für alle Themen gedacht. So sind Bereiche, die zwar auch für gemeinnützige Unternehmen interessant sind, die aber dem allgemeinen Steuerrecht oder anderen Rechtsbereichen entspringen, wie z.B. die Art und Weise der Abgabe einer Steuererklärung, Lohnsteuerliche Pflichten und Einzelheiten, allgemeine Umsatzsteuerpflichten und vergleichbare Themen, nicht Gegenstand dieser Broschüre.

Diese Publikation wurde von der Arbeitsgemeinschaft Steuern/Recht von Moores Rowland Deutschland erstellt. Sie bezieht sich auf den Rechtsstand September 2004, der auch für diese zweite Auflage im März 2006 gilt.

Das Autorenteam

Einleitung

Allgemeines

Der gemeinnützige Sektor, auch Non-Profit-Bereich oder der „Dritte Sektor“ genannt, hat in den letzten Jahren stark an Bedeutung gewonnen. Das ehrenamtliche, freiwillige oder auch bürgerschaftliche Engagement in Vereinen, Verbänden und Stiftungen ist das charakteristische Merkmal dieses Sektors. Mit dem Begriff der Gemeinnützigkeit werden häufig gewisse steuerliche Vorteile verbunden, es hat sich aber mittlerweile herausgestellt, dass auch die politische und wirtschaftliche Bedeutung enorm ist. So zählt zum sog. Non-Profit-Sektor in Deutschland ein breites Spektrum von Organisationen, das von Freizeit-, Sport- und Kulturvereinen, lokalen Umweltinitiativen und soziokulturellen Zentren über karitative Einrichtungen der Wohlfahrtsverbände und den Einrichtungen des Gesundheitswesens bis hin zu international tätigen Hilfsorganisationen reicht. Streng genommen handelt es sich weniger um einen klar abgrenzbaren Bereich als vielmehr um eine Bereichsbezeichnung für Unternehmen, die im Wohl von Staat – Markt – Familien liegen. Sie unterscheiden sich von der öffentlichen Verwaltung durch ein geringes Maß an Amtlichkeit; sie streben im Gegensatz zu gewerblichen Unternehmen nicht nach Gewinnmaximierung, sondern verfolgen ideelle Ziele und orientieren sich dabei am Gemeinwohl. Ein Unterschied zur Familie liegt darin, dass die Mitgliedschaft und Mitarbeit freiwillig ist.

Wirtschaftliche Bedeutung gemeinnütziger Einrichtungen

Zu den Einrichtungen des gemeinnützigen Sektors gehören die Einrichtungen des Wohlfahrts- und Gesundheitswesens (z.B. Krankenhäuser, Pflegeheime und sonstige Einrichtungen, Jugend- und Studentenwohnheime), Einrichtungen des Kulturbereichs (z.B. Theater/Opernhäuser), des Wissenschaftsbereichs (z.B. Schulen, Erziehungsheime) sowie die „Freizeitindustrie“, insbesondere Sportvereine. Auf Basis von Kenn-

zahlen des Jahres 1990 für die alten Bundesländer ergibt sich folgende Bedeutung: Im gemeinnützigen Sektor wurden Aufwendungen in Höhe von € Mrd. 44,53 getätigt. Mit ihm waren rd. 250.000 private Vereine, Gesellschaften und Stiftungen befasst. Diese Organisationen beschäftigten über 1 Mio. Menschen, davon ca. 1/3 im Gesundheitswesen, 1/3 im Wohlfahrtswesen, das restliche 1/3 in den übrigen Bereichen. Hinzu kommen ehrenamtliche Kräfte, deren Anzahl bei Sportvereinen und Vereinen der Brauchtumpflege auf ca. 5,6 Mio. Menschen geschätzt wurde.

So erwirtschafteten in den USA im Jahre 1990 die gemeinnützigen Unternehmen 6,3 % des Bruttoinlandsproduktes, Deutschland – alte Bundesländer – war zu diesem Zeitpunkt erst bei 3,6 %. Bestätigt wird dies auch dadurch, dass im Jahre 1995 in Gesamt-Deutschland nur ca. 4,0 % der Beschäftigten im Bereich der gemeinnützigen Körperschaften tätig waren, beispielsweise in den Niederlanden zu diesem Zeitpunkt bereits mehr als 12%. Der gemeinnützige Bereich wird somit nicht nur weltweit, sondern auch in Deutschland ein Wachstumsmarkt werden.

Betroffene Unternehmen

Die Organisationen des Non-Profit-Sektors bedienen sich zur Umsetzung ihrer Ziele unterschiedlicher Rechtsformen: Vorwiegend handelt es sich um Vereine und Stiftungen, aber auch zunehmend um Kapitalgesellschaften. Dabei gewinnt die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) insbesondere aus Haftungsgründen an Gewicht.

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

Die Entscheidung für eine bestimmte Rechtsform hängt weniger von steuerlichen Kriterien ab als von der Frage, welche Organisationsform den Zielen, der geplanten Tätigkeit sowie der Finanzierung am ehesten entspricht. Die Mehrzahl der gemeinnützigen Körperschaften ist als Verein organisiert. Dies ist darauf zurückzuführen, dass die Vereinsform im Hinblick auf Gründung, interne Willensbildung und Kapitalausstattung mit wenig Aufwand verbunden ist. Mit zunehmendem Umfang der Aktivität ist die klassische Vereinsstruktur mit ehrenamtlichem Vorstand, wechselndem Mitgliederbestand und einer großen Anzahl von Beschäftigten den steigenden Anforderungen nicht mehr gewachsen. Umstrukturierungen sind erforderlich.

Eine besondere Bedeutung haben rechtsfähige Stiftungen des bürgerlichen Rechts. Im Jahre 2003 gab es 12.193 Stiftungen bundesweit. Die Gründung von Stiftungen erfolgt aus vielfältigen ideellen, persönlichen und steuerlichen Überlegungen.

Finanzierung

Die gemeinnützigen Unternehmen werden zu einem hohen Anteil aus Staatszuschüssen finanziert. Nur 28 % der Finanzmittel stammen aus Eigeneinnahmen der gemeinnützigen Organisationen. Eine wesentliche Finanzierungsquelle sind private Spenden. Auf dem Spendermarkt in Deutschland sind seit Jahren jedoch kaum noch Zuwächse zu verzeichnen. Hinzu kommt, dass die Spendenbereitschaft der Bevölkerung stark durch aktuelle Katastrophen und Notsituationen geprägt ist. Dies macht eine mittelfristige Finanzplanung außerordentlich schwierig. Besondere Bedeutung für das Wachstum des Non-Profit-Sektors kommt der steuerlichen Förderung von privaten Spenden zu, die in begrenztem Umfang das zu versteuernde Einkommen mindern.

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

Vor- und Nachteile der Gemeinnützigkeit

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

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

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

Rechtsformen

Begünstigte Körperschaften

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

Körperschaften sind:

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

Die Steuerbegünstigung setzt voraus, dass diese abschließend aufgezählten Rechtsträger

- ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz im Inland haben und
- nach der Satzung, dem Stiftungsgeschäft oder der sonstigen Verfassung und
- nach der tatsächlichen Geschäftsführung
- ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen. Wird ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unterhalten, ist die Steuerbefreiung insoweit ausgeschlossen.

Von praktischer Bedeutung für die Gemeinnützigkeit sind vor allem der eingetragene Verein, die Stiftung und die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (gGmbH).

Gebräuchliche Rechtsformen

Verein

Ein Verein ist eine Vereinigung, zu der sich eine Mehrheit natürlicher oder juristischer Personen für längere Zeit zu einem gemeinsamen Zweck freiwillig zusammengeschlossen und einer organisierten Willensbildung unterworfen hat. Seine Rechtsverhältnisse sind im Bürgerlichen Gesetzbuch geregelt.

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

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

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

Beispiel

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

Lösung

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

Der Verein erlangt seine Rechtsfähigkeit durch Eintragung in das Vereinsregister des zuständigen Amtsgerichts. Hierzu ist erforderlich, dass sich mindestens sieben Mitglieder schriftlich in einer Satzung über die für den künftigen Verein verbindlichen Regelungen verständigt haben. Die Satzung muss den Namen, den Sitz und den Zweck des Vereins enthalten und sollte Regelungen zum Ein- und Austritt von Mitgliedern, zur Beitragserhebung, zur Bildung des Vorstands und Bestimmungen zur Mitgliederversammlung enthalten. Die Eintragung in das Vereinsregister muss über einen Notar angemeldet werden. Steuerbegünstigte Körperschaften müssen in der Satzung verankerte steuerbegünstigte Zwecke verfolgen; ihr Satzungsinhalt wird in der Praxis weitgehend durch Mustersatzungen der Finanzverwaltung bestimmt.

GmbH

Im Gegensatz zum Verein, ist die GmbH als Organisationsform für eine kleinere Anzahl von Personen konzipiert. Ihre Rechtsgrundlage bildet das GmbH-Gesetz. Eine GmbH kann gemäß § 1 GmbHG zu jedem gesetzlich zulässigen Zweck, also auch zu gemeinnützigen Zwecken gegründet werden.

Die Gründung einer GmbH setzt den Abschluss eines Gesellschaftsvertrages voraus, der die Firma, den Sitz der Gesellschaft, den Gegenstand des Unternehmens, den Betrag des Stammkapitals und den Betrag der von jedem Gesellschafter auf das Stammkapital zu leistenden Einlagen enthält und notariell beurkundet werden muss. Auch in Bezug auf den Gesellschaftsvertrag gilt wiederum – in den zwingenden Grenzen des GmbH-Gesetzes – der Grundsatz der Vertragsfreiheit. Steuervergünstigungen kommen nur in Betracht, wenn sich aus der Satzung ergibt, welchen Zweck die Körperschaft verfolgt, sich dieser Zweck gemeinnützig im

Sinne der Abgabenordnung darstellt und ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird.

Mit der Eintragung in das Handelsregister entsteht die Gesellschaft als juristische Person mit eigener Rechtspersönlichkeit. Die Gesellschaft ist von einem Gesellschafterwechsel unabhängig. Für Verbindlichkeiten der Gesellschaft haftet (im Außenverhältnis) nur das Gesellschaftsvermögen; im Innenverhältnis haftet jeder Gesellschafter nur für die Leistung der von ihm übernommenen Einlage.

Stiftung

Der Begriff der Stiftung umschreibt zum einen den Vorgang, eine Vermögensmasse einem bestimmten Zweck dauerhaft zu widmen; zum anderen wird als Stiftung auch das durch diesen Vorgang entstehende Rechtsgebilde bezeichnet.

Von einer Stiftung im letzteren Sinne wird daher gesprochen, wenn

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

Vom Verein und von der GmbH unterscheidet sich die Stiftung insbesondere dadurch, dass sie zwar über ein Vermögen verfügt, aber keinen Eigentümer, keinen Gesellschafter und keine Mitglieder kennt. Die Stiftung „gehört sich selbst“.

Die Stiftungen des privaten Rechts erlangen ihre Rechtsfähigkeit durch staatliche Genehmigungen und werden dann als selbstständige Stiftungen bezeichnet. Wird die Genehmigung nicht erteilt oder auch nicht beantragt, spricht man von unselbstständigen Stiftungen. Wegen der fehlenden Rechtsfähigkeit können sie nicht selbst handeln und müssen sich daher anderer Personen bedienen, die für sie treuhänderisch tätig werden (fiduziarische Stiftungen).

In der Praxis findet sich häufig der Begriff der Stiftungs-GmbH. Hierbei handelt es sich gesellschaftsrechtlich um eine GmbH, die in die Firma den Begriff der Stiftung

aufnimmt. Hintergrund hierfür ist oftmals, dass die strengen Gründungsvoraussetzungen einer Stiftung bzw. die Unflexibilität der Rechtsform umgangen und dennoch der Begriff der Stiftung nach außen getragen werden soll.

Eine selbstständige Stiftung des Privatrechts entsteht durch Stiftungsgeschäft und Genehmigung. Das Stiftungsgeschäft ist ein schriftformbedürftiges Rechtsgeschäft, das auf die Schaffung einer Stiftung gerichtet ist. Nach unseren Erfahrungen achten die Landesstiftungsbehörden üblicherweise darauf, dass die Stiftung, gemessen an dem Stiftungszweck, über ein ausreichendes Dotationskapital verfügt. Wesentlicher und bedeutsamer Bestandteil des Stiftungsgeschäfts ist die Stiftungssatzung, die Aussagen enthalten sollte zu

- Name, Sitz und Zweck der Stiftung,
- den Organen der Stiftung sowie zu deren Bildung, Aufgaben und Befugnissen,
- Vermögen der Stiftung und Verwendung der Erträge des Stiftungsvermögens,
- Rechtsstellung der durch die Stiftung Begünstigten,
- Anpassung der Satzung an geänderte Verhältnisse sowie
- Auflösung der Stiftung und Verwendung des Vermögens bei Erlöschen.

Bei der Ausgestaltung der einzelnen Satzungsbestimmungen haben der bzw. die Stifter wiederum – in den zwingenden Grenzen des BGB und der Stiftungsgesetze der einzelnen Bundesländer – weitgehend Gestaltungs- und Einwirkungsmöglichkeiten. Soweit die Anerkennung als gemeinnützig und damit als steuerbegünstigt angestrebt wird, muss die Verfolgung steuerbegünstigter Zwecke in der Satzung verankert sein.

Selbstständige Stiftungen unterliegen der staatlichen Aufsicht, die die Verwirklichung des Stiftungszwecks durch die Stiftungsorgane überwacht.

Geschäftsführung, Vorstand, Kuratorium

Die Geschäfte eines Vereins zu führen obliegt dem Vereinsvorstand, der den Verein auch gerichtlich und außergerichtlich vertritt. Art und Umfang der Ge-

schäftsführungsbefugnis können in der Vereinsatzung im Einzelnen geregelt werden und auch abweichend von der Vertretung nach außen und der Vertretungsmacht ausgestaltet sein. Auf die Geschäftsführung des Vorstands finden die für den Auftrag geltenden BGB-Vorschriften entsprechende Anwendung; sie erfolgt daher im Regelfall unentgeltlich. Dem Verein gegenüber ist der Vorstand zur ordnungsgemäßen Geschäftsführung sowie zur Auskunft und Rechenschaft über seine Tätigkeit verpflichtet. Mit der Entlastung des Vorstands billigt der Verein dessen Geschäftsführung.

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

Die Geschäftsführung einer Stiftung wird vom Vorstand der Stiftung wahrgenommen; er vertritt die Stiftung gerichtlich und außergerichtlich. Die Geschäftsführungstätigkeit des Vorstands beinhaltet im Wesentlichen die ordnungsgemäße Verwaltung des Stiftungsvermögens und den Einsatz der Vermögenserträge zur Verwirklichung der Stiftungszwecke. Über die Bildung und Abberufung des Vorstands sowie die Rechtsstellung seiner Mitglieder entscheidet primär die Stiftungssatzung, sekundär das jeweils geltende Stiftungsgesetz des Bundeslandes.

Außer dem Vorstand sehen viele Stiftungssatzungen noch weitere Organe vor, wie beispielsweise das so genannte Kuratorium. Sie können satzungsmäßig mit Entscheidungsbefugnissen ausgestattet sein, den Vorstand in seiner Tätigkeit überwachen oder dem Vorstand auch nur beratend zur Seite stehen.

Einfluss der Gesellschafter bzw. der Mitglieder

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

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

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

Nach der Errichtung einer Stiftung sind die Stiftungsorgane ausschließlich an Gesetz und Satzung gebunden. Eine Einflussnahme auf die Stiftung durch den Stifter ist nur insoweit möglich, als sich der Stifter beim Stiftungsgeschäft durch Schaffung entsprechender satzungsmäßiger Grundlagen Einflussmöglichkeiten vorbehalten hat, beispielsweise zu seinen Lebzeiten die Vorstandsmitglieder selbst zu ernennen.

Haftung der Organe

Neben der Haftung der Körperschaft kann auch die persönliche Haftung der für die Körperschaft handelnden Person in Betracht kommen. Vereinsvorstände sowie GmbH-Geschäftsführer unterliegen der Haftung gegenüber der Körperschaft, gegenüber den Vereinsmitgliedern bzw. den GmbH-Gesellschaftern sowie gegenüber den Gläubigern der Körperschaft. Stiftungsvorstände haften entsprechend nur gegenüber der Stiftung selbst sowie gegenüber den Gläubigern der Stiftung.

Die Haftungsgrundlagen ergeben sich aus Auftragsrecht, (Dienst-) Vertragsrecht oder auch aus unerlaubter Handlung. Es gilt die allgemeine Sorgfaltspflicht, d.h., dass die für die Körperschaft handelnde Person die Sorgfalt an den Tag zu legen hat, die eine gewissenhafte und ihrer Aufgabe gewachsene Person anzuwenden pflegt. Damit ergeben sich grundsätzlich Haftungsfälle schon bei leichter Fahrlässigkeit, die jedoch in der Satzung auf grobe Fahrlässigkeit und Vorsatz reduziert werden können. Im Übrigen sieht das Arbeitsrecht Haftungs-milderungen vor, die auch bei ehrenamtlicher Tätigkeit Anwendung finden und den Haftungsumfang vom jeweiligen Grad des Verschuldens abhängig machen.

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

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

Grundstruktur des Gemeinnützigkeitsrechts

Allgemeines

Die Gemeinnützigkeit bewirkt für Einrichtungen, die zum Wohle der Allgemeinheit tätig werden, unter bestimmten Voraussetzungen steuerliche Erleichterungen. Im Zusammenhang mit der Gründung einer gemeinnützigen Organisation sind eine Vielzahl von technischen formalen Einzelheiten zu berücksichtigen. Die Erfahrung zeigt, dass die Finanzverwaltung hier zur konstruktiven Zusammenarbeit bereit ist. Ist das Problem der Anerkennung einmal bewältigt, prägt weiterhin eine Vielzahl teilweise verwirrender Vorschriften die tägliche Arbeit der gemeinnützigen Einrichtung. Leider reicht ein Handeln in bester Absicht für die Gewährung des Steuervorteils nicht aus. In dem Dickicht feinsinniger gesetzlicher Regelungen, unzähliger Verwaltungsanweisungen sowie zumeist einzelfallorientierter gerichtlicher Entscheidungen kann heute nur noch derjenige bestehen, der selbst zumindest die Grundprinzipien der Gemeinnützigkeit beherrscht und sich im Übrigen kompetenter Hilfe durch fachkundige Dritte bedient. Unkenntnis provoziert Fehler und damit unwissentlichen Missbrauch der von staatlicher Seite gewährten Privilegierung. Dies kann im Einzelfall verheerende Folgen haben.

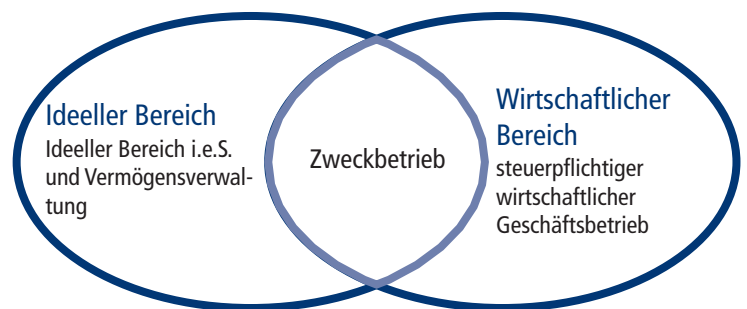
Umfang der Steuerpflicht

Der Begriff der Gemeinnützigkeit stammt aus dem Steuerrecht, nicht aus dem Zivilrecht. Der rechtliche Bestand einer Körperschaft ist mithin unabhängig davon, ob diese steuerlich als gemeinnützig anerkannt ist oder nicht. Die Anerkennung als gemeinnützig hat im Wesentlichen Auswirkungen auf den Umfang der Steuerpflicht, teilweise jedoch auch auf sonstige Bereiche, wie z.B. Vergabe von öffentlichen Zuschüssen.

Vermögenssphären gemeinnütziger Körperschaften

Die einzelnen Vermögenssphären spiegeln die Betätigungsfelder gemeinnütziger Körperschaften wider. Sie

dienen insbesondere der Abgrenzung des steuerbegünstigten Bereichs der Verfolgung ideeller Zwecke von den nicht steuerbegünstigten wirtschaftlichen Aktivitäten. Gemeinhin wird zwischen dem ideellen Bereich im engeren Sinne, der Vermögensverwaltung, dem Zweckbetrieb und dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb unterschieden.



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

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

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

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

Das Vorliegen eines oder mehrerer wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe ist grundsätzlich für die Gemeinnützigkeit der Körperschaft als solche unschädlich; es führt lediglich insoweit zur Steuerpflicht. Wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb der steuerbegünstigten Körperschaft jedoch bei einer Gesamtbetrachtung das Gepräge gibt, droht die Versagung der Gemeinnützigkeit insgesamt.

Ein Zweckbetrieb liegt vor, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb dazu dient, die gemeinnützigen Zwecke der Körperschaft zu verwirklichen und diese nur durch einen solchen Betrieb erreicht werden können. Der Zweckbetrieb stellt mithin eine Mischung aus gemeinnützigem Zweck und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb dar. Dem Grunde nach handelt es sich um einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb; dieser gilt jedoch als dem (steuerbegünstigten) Bereich der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke zugehörig.

Zu beachten ist, dass gemeinnützige Körperschaften ihre Einnahmen und Ausgaben vollständig und getrennt nach den jeweiligen Tätigkeitsbereichen auf-

zeichnen sollten. Die Buchführung sollte eindeutig erkennen lassen, welche Einnahmen und Ausgaben den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb betreffen, da anderenfalls die Gefahr einer Vermögensvermischung besteht. Ist keine klare Trennung nach den einzelnen Bereichen möglich, droht die Aberkennung der Gemeinnützigkeit.

Ertragsteuerliche Beurteilung

Im Ertragsteuerrecht besteht für gemeinnützige Körperschaften grundsätzlich Steuerfreiheit. Eine Ausnahme besteht lediglich für deren steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe. Sofern allerdings die jährlichen Einnahmen einschließlich der Umsatzsteuer aus sämtlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nicht höher sind als € 30.678, fällt auch insoweit weder Körperschaft- noch Gewerbesteuer an.

Ideeller Bereich im engeren Sinn	Vermögensverwaltung	Zweckbetrieb	wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
Einnahmen steuerfrei	Einnahmen steuerfrei	Einnahmen steuerfrei	Einnahmen steuerpflichtig
Ausgaben nicht abziehbar	Ausgaben nicht abziehbar	Ausgaben nicht abziehbar	Ausgaben abziehbar
Ertragsteuerlich nicht relevanter Bereich			Körperschaft- und Gewerbesteuerpflicht

Probleme für die Gemeinnützigkeit können sich erfahrungsgemäß insbesondere dann ergeben, wenn im Rahmen der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe ein Verlust entsteht. Dieser darf grundsätzlich nicht durch aus dem ideellen Bereich stammende Mittel gedeckt werden. Ausnahmen bestehen regelmäßig nur für Anfangsverluste.

Umsatzsteuerliche Beurteilung

Nach den allgemeinen Grundsätzen des Umsatzsteuerrechts unterliegen der Umsatzsteuer alle Unternehmer, die Lieferungen oder sonstige Leistungen gegen Entgelt erbringen. Hierzu gehören grundsätzlich auch gemeinnützige Körperschaften. Die umsatzsteuerliche Besonderheit besteht bei gemeinnützigen Körperschaften indes darin, dass diese sowohl über einen unternehmerischen als auch einen nicht-unternehmerischen Bereich

	Einnahmen	Ausgaben
Ideeller Bereich im engeren Sinn	(echte) Mitgliedsbeiträge Spenden Zuschüsse Erbschaften	Personalausgaben Sachausgaben Sonstige Ausgaben
Vermögensverwaltung	Kapitalerträge (Zinsen, Dividenden) Miet- und Pachteinnahmen Einnahmen aus aktivem Sponsoring	Ausgaben im Zusammenhang mit Kapitalerträgen, Miet- oder Pachteinnahmen Sonstige Ausgaben
Zweckbetrieb	Betriebseinnahmen	Personalausgaben Sachausgaben Sonstige Ausgaben
wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (steuerpflichtig)	Betriebseinnahmen Einnahmen aus aktivem Sponsoring	Personalausgaben Sachausgaben Sonstige Ausgaben

verfügen. Das Unternehmen, also der unternehmerische Bereich der gemeinnützigen Körperschaften, umfasst regelmäßig nur einen Teil der insgesamt erzielten Einnahmen. Nicht selten entfallen wesentliche Teile der Gesamteinnahmen auf den nicht-unternehmerischen Bereich (= ideeller Bereich) und sind daher nicht steuerbar (z.B. Spenden, Zuschüsse, (echte) Mitgliedsbeiträge). Allerdings entfällt insoweit auch die Vorsteuerabzugsberechtigung. Einen zusammenfassenden Überblick vermittelt das nachfolgende Schaubild.

Ideeller Bereich im engeren Sinn	Vermögensverwaltung	Zweckbetrieb	wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb
Umsätze nicht steuerbar	Umsätze steuerbar	Umsätze steuerbar	Umsätze steuerbar
entfällt	Steuersatz 7 %	Steuersatz 7 %	Steuersatz 16 %
kein Vorsteuerabzug	Vorsteuerabzug	Vorsteuerabzug	Vorsteuerabzug
keine Umsatzsteuer	Umsatzbesteuerung ist grundsätzlich möglich		

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

Abgrenzung der Vermögenssphären

Zwischen den einzelnen Vermögenssphären ergeben sich vielfältige Abgrenzungsprobleme. Dies gilt insbesondere für den ideellen Bereich einerseits (ideeller Bereich im engeren Sinne, Vermögensverwaltung, Zweckbetrieb) und den wirtschaftlichen Bereich (steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) andererseits. In der Praxis bereitet die erforderliche Abgrenzung oftmals erhebliche Schwierigkeiten. Dabei sind die steuerlichen Auswirkungen der Zuordnungsentcheidung teilweise gravierend. Es ist daher anzuraten, Zuordnungsentscheidungen gründlich zu überdenken und gegebenenfalls mit einem fachkundigen Berater abzustimmen.

Beispiel

Herausgabe einer Vereinszeitschrift

Lösung

Wird die Zeitschrift unentgeltlich angeboten, ist sie regelmäßig dem ideellen Bereich im engeren Sinne zuzuordnen. Wird demgegenüber ein Entgelt erhoben, ist grundsätzlich eine Zuordnung zum Zweckbetrieb vorzunehmen. Eine Ausnahme gilt allerdings für die Einnahmen aus dem Anzeigengeschäft; insoweit ist der steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetrieb betroffen. Letzteres ist wiederum nur dann zwingend, wenn die Anzeigen einzeln am Markt eingeworben werden. Wird demgegenüber der gesamte Anzeigenteil über eine Werbeagentur vermarktet, kann im Hinblick auf die Einnahmen aus dem Anzeigengeschäft Vermögensverwaltung vorliegen.

Ähnlich kompliziert ist die steuerliche Behandlung des sog. Sponsorings. Zwar liegt ein Erlass der Finanzverwaltung vor, der die wesentlichen Fragen regelt. Im Detail können sich dennoch erhebliche Probleme ergeben. Nicht immer ist auf den ersten Blick feststellbar, ob nach den von der Finanzverwaltung aufgestellten Kriterien eine passive Werbeleistung (= Vermögensverwaltung) oder eine aktive Werbeleistung (= steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb) vorliegt.

Mittelverwendung

Üblicherweise ist eine Körperschaft auf eigenwirtschaftliche Zwecke ausgerichtet. Ziel der Mitglieder, Gesellschafter, Aktionäre ist es letztlich, von diesen „normalen“ Körperschaften Einkommen zu beziehen, Gewinnausschüttungen zu erhalten oder vergleichbare wirtschaftliche Vorteile zu realisieren.

Steuerbefreite Körperschaften dürfen dagegen nur ihre als steuerbegünstigt anerkannten Satzungszwecke verfolgen. Sämtliche Mittel der Körperschaft müssen final für die satzungsmäßigen Zwecke eingesetzt werden (Grundsatz der Selbstlosigkeit). Ist die Tätigkeit einer Körperschaft auf die Mehrung ihres eigenen Vermögens gerichtet, so handelt sie nicht selbstlos. Diese zunächst einfache und einleuchtende Anordnung des Gesetzgebers wirft bei näherer Betrachtung zahlreiche Fragen auf.

Mittel/Mittelherkunft

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

Formen der Mittelverwendung

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

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

Satzungsmäßige Mittelverwendung

Eine satzungsmäßige Mittelverwendung liegt vor, wenn die Körperschaft Mittel für ihre eigenen satzungsmäßigen Zwecke verwendet. In der Vereinsatzung, im Stiftungsgeschäft, im Gesellschaftsvertrag der gemeinnützigen GmbH etc. muss der Zweck der Körperschaft und die Art seiner Verwirklichung genau bestimmt sein. Nachdem bei der Errichtung der Körperschaft geprüft wurde, ob dieser Zweck und die Art der Verwirklichung dem Grunde nach die Anforderungen zur Gemeinnützigkeit, Mildtätigkeit oder zu kirchlichen Zwecken erfüllen, muss die Mittelverwendung in jedem Geschäftsjahr und jederzeit diesem satzungsmäßigen Zweck entsprechen. Es reicht nicht aus, wenn die Mittel für irgendeinen gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zweck verwandt werden. Bei Körperschaften, deren Satzungszweck die Mittelbeschaffung für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke einer anderen Körperschaft ist, ist auch die vollständige Mittelweitergabe an diese Körperschaft eine satzungsmäßige Mittelverwendung.

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

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

Ausnahmen von der Pflicht zur satzungsmäßigen Mittelverwendung

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

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

Unterhalt, Grabpflege und Ehrung des Andenkens müssen in angemessener Weise erfolgen. Damit ist neben der relativen Grenze von einem Drittel des Einkommens eine gewisse absolute Grenze festgelegt. Maßstab für die Angemessenheit des Unterhalts ist nach Auffassung der Finanzverwaltung der Lebensstandard des Zuwendungsempfängers. Wenn dieser einen angemessenen Lebensunterhalt anderweitig aus eigenem Einkommen und Vermögen sicherstellen kann, wären danach Unterhaltsleistungen der Stiftung nicht möglich. Kritiker bezeichnen diese Rechtsauffassung als zu eng und stellen auf den Lebensstandard des Stifters ab, der seinen Nachkommen einen ähnlichen Unterhalt zubilligen möchte, wie er ihn schon selbst genoss.

- Gesellige Veranstaltungen, Geschenke an Mitglieder

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

- Hilfstätigkeiten

Die Verwendung von Mitteln für Hilfstätigkeiten zur unmittelbaren Zweckverwirklichung, wie etwa eigene Verwaltungstätigkeiten, eigene Wäscherei eines Krankenhauses, Mittelbeschaffungsaktivitäten etc. sind unschädlich.

Auch Ausgaben im Rahmen einer zulässigen vermögensverwaltenden Tätigkeit bzw. im Rahmen eines zulässigen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes sind unschädlich. Die Überschüsse bzw. Gewinne aus diesen Aktivitäten sind jedoch Mittel, die satzungsgemäß verwandt werden müssen.

- Zuwendungen an andere steuerbegünstigte Körperschaften

Ist die Beschaffung von Mitteln für andere Körperschaften nicht ausdrücklich Satzungszweck, darf die Körperschaft ihre Mittel lediglich teilweise, höchstens zur Hälfte, an eine andere steuerbegünstigte Körperschaft weitergeben. Einschränkungen bestehen insofern nur wegen der unterschiedlichen Höchstsätze für die Abzugsfähigkeit von Spenden bei dem Spender: Es muss sichergestellt sein, dass Spenden, die beim Zuwendenden mit dem erhöhten Abzugssatz von 10 % abziehbar sind, auch bei der Weitergabe an eine andere Körperschaft für den in der Zuwendungsbestätigung angegebenen Zweck verwandt werden. Ähnliches gilt für die teilweise unentgeltliche Überlassung von Arbeitskräften und Räumen.

Steuerschädliche Mittelverwendung

Grundsätzlich ist die Verwendung für andere Zwecke, als in der Satzung festgelegt, schädlich. Dies gilt in besonderem Maß für Mittelverwendung zu sittenwidrigen oder sonstigen rechtswidrigen Zwecken. Die Körperschaft darf ihre Mittel weder für die unmittelbare noch für die mittelbare Förderung politischer Parteien verwenden.

Unangemessen hohe Ausgaben für Verwaltung und Spendenwerbung können eine steuerschädliche Mittelverwendung darstellen. Übersteigen diese Ausgaben nach einer Aufbauphase von bis zu zwei Jahren 50 % der gesamten innerhalb eines Veranlagungszeitraumes vereinnahmten Mittel, wird die Finanzverwaltung u.U. die Angemessenheit verneinen. In Einzelfällen können auch schon deutlich geringere Ausgaben schädlich sein.

Bestimmt die Satzung der Körperschaft, dass die gesetzlichen Vertreter (Vorstand, Geschäftsführer etc.), Aufsichts- oder Verwaltungsräte und ähnliche Personen ehrenamtlich tätig werden, ist die Zahlung einer Vergütung für geleistete Dienste eine schädliche Mittelverwendung. Ehrenamtlich bedeutet immer unentgeltlich. Unentgeltlich bedeutet, dass diese Personen nur Anspruch auf den Ersatz ihrer Aufwendungen haben. Zulässig sind der Ersatz von tatsächlichem Aufwand nach Einzelbeleg sowie die Erstattung von Reisekosten im Rahmen der einkommensteuerlichen Vorschriften. Pauschalen für Aufwendungsersatz sind grundsätzlich unzulässig.

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

Mitglieder oder Gesellschafter dürfen keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft erhalten. Die Körperschaft darf keine Personen durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind,

oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigen. Im Verhältnis zu Mitgliedern und Angehörigen der Organe der Körperschaft ist insbesondere zu beachten, dass Verträge im Vorhinein schriftlich abgeschlossen und tatsächlich durchgeführt werden. Die Höhe der Vergütung muss fremdüblich sein. Wegen der Fülle an Einzelfallentscheidungen zu diesem Problemfeld sollte vor Realisierung einer in Aussicht genommenen Gestaltung mit Berührung zu Mitgliedern oder Angehörigen der Organe der Körperschaft stets der Rat des steuerlichen Beraters eingeholt werden.

Entgegen dem Wortlaut von § 55 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 AO ist eine den gesellschaftsrechtlichen Vorschriften entsprechende Gewinnausschüttung an Gesellschafter, die ihrerseits steuerbegünstigt sind, zulässig, wenn sichergestellt ist, dass die Ausschüttung beim Gesellschafter zu den zeitnah zu verwendenden Mitteln gehört.

Entstehen in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder in der Vermögensverwaltung innerhalb eines Veranlagungszeitraumes Verluste, stellt der Ausgleich der Verluste grundsätzlich eine schädliche Mittelverwendung dar. Mittel, die andernfalls für satzungsmäßige Zwecke hätten verwandt werden können, müssen stattdessen für eigenwirtschaftliche Zwecke eingesetzt werden. Unter bestimmten Umständen sieht die Finanzverwaltung jedoch von einer Versagung der Steuerbegünstigung ab. Erkennt eine Körperschaft, dass ihr in einem dieser Bereiche Verluste drohen, sollte sie dringend Rat ihres steuerlichen Beraters einholen, der Wege aufzeigen kann, wie diese Verluste verrechnet oder ausgeglichen werden können.

Die Ausstattung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes mit Mitteln, die der zeitnahen Mittelverwendungspflicht unterliegen, kann schädlich sein. Dies trifft zu, wenn die Mittel der Verwendung für satzungsmäßige Zwecke zu dem Zeitpunkt entzogen sind, zu dem die Verwendung spätestens geboten ist.

Zeitnahe Mittelverwendung

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

für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden.

Umfang der zeitnah zu verwendenden Mittel

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

Ebenfalls zum Vermögen gehören:

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

Stiftungen können im Jahr ihrer Errichtung und in den zwei folgenden Kalenderjahren Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ganz oder teilweise ihrem Vermögen zuführen.

Die dem „Vermögen“ zugewiesenen Mittel brauchen aus steuerlichen Gründen nicht von den übrigen Mitteln der Körperschaft getrennt verwahrt oder verwaltet zu werden (für Stiftungen gelten nach den einzelnen landesrechtlichen Vorschriften jedoch zivilrechtlich einschränkende Bestimmungen). Auch das „Vermögen“, soweit es aus Umschichtungen entstanden ist, unterliegt nicht der zeitnahen Mittelverwendung. Es ist daher lediglich betragsmäßig festzustellen, welcher Teil der Gesamtmittel zum „Vermögen“ im steuerlichen Sinne gehört.

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

Wurde der Körperschaft Vermögen unter der Auflage übertragen, an den Zuwendenden oder dessen Erben oder Pflichtteilsberechtigten, bestimmte Leistungen zu erbringen, unterliegen Mittel, die für die Erfüllung dieser Verpflichtung benötigt werden, nicht der Verpflichtung zur zeitnahen Verwendung.

Wurden von der Körperschaft zulässigerweise sonstige Verpflichtungen eingegangen, unterliegen Mittel, die für die Erfüllung dieser Verpflichtung benötigt werden, nicht der Verpflichtung zur zeitnahen Verwendung. Beispiele sind Verbindlichkeiten aus Lieferungen und Leistungen oder Bankkredite zur Vorfinanzierung satzungsmäßiger Ausgaben.

Ausnahmen von der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung

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

- Gebundene Rücklagen

Die Körperschaft kann ihre grundsätzlich zeitnah zu verwendenden Mittel ganz oder teilweise einer Rücklage zuführen, soweit dies erforderlich ist, um ihre satzungsmäßigen Zwecke nachhaltig erfüllen zu können.

Hierunter sind zum einen Rücklagen für konkrete Projekte zu verstehen. Die Durchführung dieser Projekte muss ernsthaft beabsichtigt (z.B. belegt durch Beschlüsse der zuständigen Organe) und auch möglich sein (daher keine Rücklagen für „utopische“ Projekte). Es ist jedoch zulässig, Mittel für große Projekte über mehrere Jahre anzusammeln.

Es ist auch zulässig, dass Mittel für die Wiederbeschaffung von Wirtschaftsgütern angesammelt werden, die für satzungsmäßige Zwecke eingesetzt werden. Es wird auch die Auffassung vertreten, dass eine sog. „automatische AfA-Rücklage“ in Höhe der Jahresabschreibungen zulässig sei.

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

- Freie Rücklagen

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

Sofern einer Körperschaft Anteile an einer Kapitalgesellschaft übertragen wurden (z.B. durch Stiftungsgeschäft), kann sie Mittel zum Erwerb von Gesellschaftsrechten zur Erhaltung der prozentualen Beteiligung in unbegrenzter Höhe einer Rücklage zuführen. Die Zuführung wird jedoch auf die mögliche Zuführung einer freien Rücklage angerechnet.

Im Interesse einer möglichst großen Gestaltungsfreiheit für die Zukunft sollten die Höchstbeträge für die Zuführung zur freien Rücklage stets ausgeschöpft werden. Es ist jederzeit zulässig, diese Mittel für satzungsmäßige Zwecke zu verwenden.

Besteht jedoch Bedarf an nicht zeitnah zu verwendenden Mitteln, z.B. für die Gründung einer Tochtergesellschaft oder die Kapitalausstattung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes, können die in Vorjahren nicht zugeführten Mittel nicht nachträglich der freien Rücklage zugeführt werden. Wegen der im Detail komplizierten Berechnungs- und Verrechnungsvorschriften sollte die Rücklagenbildung mit dem steuerlichen Berater abgestimmt werden.

Mittelverwendungsrechnung

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

Wie die vorstehenden Ausführungen zeigen, ist die steuerliche Mittelverwendung von Begriffen und Überlegungen geleitet, die sich gravierend von vereins- oder gesellschaftsrechtlichen Bestimmungen unterscheiden. Zu überlegen ist, den Kapitalausweis in der Bilanz bzw. Vermögensrechnung ausschließlich nach gesellschaftsrechtlichen bzw. handelsrechtlichen Vorschriften unter Beachtung der Satzung vorzunehmen. Die steuerlichen Besonderheiten sollten nicht in der Bilanz bzw. Vermögensrechnung dargestellt, sondern können in eine steuerliche Nebenrechnung aufgenommen werden.

Steuerliches Verfahren

Steuerdeklarationsverfahren

- Spendenrecht

Ausgaben an als besonders förderungswürdige anerkannte gemeinnützige Institutionen, die allgemein als "Spenden" bezeichnet werden, sind bei der Einkommen-, Körperschaft- und Gewerbesteuer abzugsfähig.

Mit der steuerlichen Anerkennung der Gemeinnützigkeit einer Institution ist grundsätzlich eine Berechtigung verbunden, Spenden in Empfang zu nehmen.

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

- Anerkennungsverfahren der Gemeinnützigkeit

Die Anerkennung erfolgt auf Grund einer dem örtlich zuständigen Finanzamt vorgelegten Satzung. Ein besonderes Verfahren ist weder geregelt noch generell vorgesehen.

Das Finanzamt prüft, ob die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung vorliegen. Auf Antrag wird eine vorläufige Bescheinigung über das Vorliegen der Gemeinnützigkeit erteilt, die insbesondere für den Spendenabzug gilt. Die vorläufige Bescheinigung ist keine Anerkennung der Gemeinnützigkeit und wird anfangs in der Regel auf 18 Monate befristet ausgestellt und ist jederzeit widerrufbar. In späteren Jahren wird über die Gemeinnützigkeit im Freistellungsverfahren entschieden. Im Zuge dieses Verfahrens wird neben der Kontrolle der Einnahmen-/Ausgabenrechnung auch überprüft, ob die laufende tatsächliche Geschäftsführung der Körperschaft in Übereinstimmung mit den Satzungsbestimmungen und dem Gemeinnützigkeitsrecht steht.

Abzugsfähigkeit der Spende beim Spender

- Begriff der Spende

Spenden sind freiwillige und unentgeltliche Aufwendungen, die weder Betriebsausgaben noch Werbungskosten darstellen. Es muss sich hierbei um Ausgaben handeln, die in Geld oder Geldeswert bestehen und beim Spender mit einer Vermögensminderung verbunden sind. Abzugsfähig sind nur Ausgaben zur Förderung steuerbegünstigter Zwecke. Die Zuwendungen müssen daher für die ideellen Aufgaben einer Körperschaft oder für einen Zweckbetrieb bestimmt sein. Spenden für einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb einer ansonsten gemeinnützigen Institution (z.B. Fest- oder Verkaufsveranstaltungen) sind nicht begünstigt.

- Spendenbescheinigung

Bei Zufluss von Spenden dürfen gemeinnützige Körperschaften eine Zuwendungsbestätigung ausstellen. Diese muss dem amtlichen Muster entsprechen sowie das Datum des Freistellungsbescheides der Finanzverwaltung bzw. der vorläufigen Bescheinigung beinhalten. Das Datum des Freistellungsbescheides darf nicht älter als 5 Jahre bzw. das Datum der vorläufigen Bescheinigung nicht älter als 3 Jahre sein, sonst wird der Spendennachweis nicht anerkannt.

- Bewertung der Spenden

Geldzahlungen sind die Art der Spendenleistung, bei der keine Bewertungsprobleme bestehen.

Bei Sachspenden liegt es beim Spender, den Wert der Spende nachzuweisen. Die Höhe ist in der Zuwendungsbestätigung anzugeben. Sachspenden aus dem Betriebsvermögen führen zu einer Entnahme. Bei steuerbegünstigten Spenden muss das Wirtschaftsgut allerdings nicht mit dem Teilwert, sondern kann mit dem Buchwert entnommen werden.

- Aufwandsspenden

Arbeits- und Dienstleistungen, die ehrenamtlich geleistet werden, gehören nicht zu den begünstigten Ausgaben. Soweit tatsächlich auf einen Lohnanspruch verzichtet wird, liegt zwar eine Spende vor, doch ist der Lohnanspruch zu versteuern.

Auch der Verzicht auf Nutzungen (Darlehenszinsen, Miete u.ä.) ist keine begünstigte Spende.

- Begrenzung der Abzugsfähigkeit

Spenden sind bis zur Höhe von insgesamt 5 % des Gesamtbetrags der Einkünfte oder 2 % der Summe der gesamten Umsätze und der im Kalenderjahr aufgewendeten Löhne und Gehälter als Sonderausgaben abzugsfähig. Für wissenschaftliche, mildtätige und als besonders förderungswürdig anerkannte kulturelle Zwecke erhöht sich der Prozentsatz von 5 % auf 10 %.

Zuwendungen an Stiftungen des öffentlichen Rechts und steuerbefreite Stiftungen des privaten Rechts sind

(mit bestimmten Ausnahmen) über die vorgenannten Grenzen hinaus bis zur Höhe von 20.450 € abziehbar.

Zuwendungen anlässlich Neugründung solcher Stiftungen können auf Antrag zusätzlich noch bis zu einem Betrag von 307.000 € im Jahr der Zuwendung und in den folgenden neun Jahren abgezogen werden. Diese Vergünstigung hat der Steuerpflichtige nur einmal in zehn Jahren.

Einzelspenden über € 25.565 können im Rahmen der Höchstsätze außer im laufenden Jahr auch im vorangegangenen und in den fünf folgenden Veranlagungszeiträumen abgezogen werden.

Spendenhaftung

Nach dem Vereinsförderungsgesetz besteht ein Vertrauensschutz zugunsten des Spenders, die ihm bei Gutgläubigkeit den Sonderausgabenabzug sichert, wenn die Spende beim Empfänger zu einem nicht begünstigten Zweck verwendet wurde oder die Gemeinnützigkeit vom Finanzamt widerrufen wird.

Personen, die schuldhaft unrichtige Spendenbestätigungen ausstellen (sog. Ausstellerhaftung) bzw. auf deren Veranlassung Spenden nicht für einen begünstigten Zweck verwendet werden (sog. Veranlasserhaftung), haften mit 40 % des Spendenbetrages bzw. mit 50 %, soweit sich die Spende bei der Gewerbesteuer auswirkt.

Die Haftung kommt allerdings nur zum Tragen, falls die zu niedrige Einkommensteuerveranlagung des Spenders nicht mehr korrigiert werden kann, obwohl die Bescheinigung falsch ausgestellt war. Der Vertrauensschutz entfällt, wenn der Spender selbst bösgläubig ist. In diesem Fall wird der Sonderausgabenabzug rückgängig gemacht.

Nicht geklärt ist die Frage, ob die Haftung sich auf die handelnde natürliche Person oder nur auf die gemeinnützige Körperschaft bezieht, für welche diese handelt. Die Haftung der handelnden natürlichen Person kann bei Vorsatz nicht ausgeschlossen werden. Daneben haftet die gemeinnützige Körperschaft bei unzulässiger Verwendung der Spenden und bei Widerruf der Steuerbefreiung.

Finanzierung und Mittelbeschaffung

Finanzierungsfreiheit

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

Dies bedeutet jedoch nicht, dass die gemeinnützige Körperschaft im Rahmen ihrer Mittelverwendung freie Hand hat. Der Ausgleich von Verlusten, insbesondere

eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes mit Überschüssen aus anderen Bereichen, ist daher nur unter engen Voraussetzungen und zeitlich begrenzt möglich. Werden diese engen Grenzen nicht eingehalten, besteht das Risiko, dass die Körperschaft insgesamt ihre Gemeinnützigkeit verliert.

Im Übrigen ist sicherzustellen, dass die wirtschaftlichen Aktivitäten letztlich nur Mittel zur gemeinnützigen Zweckverfolgung darstellen und nicht zum selbstständigen Hauptzweck („Selbstzweck“) werden, d.h. der gemeinnützigen Körperschaft nicht das „Gepräge“ geben. Die Abgrenzung kann im Einzelfall schwierig sein. Solange sichergestellt ist, dass das erwirtschaft-

tete Vermögen zeitnah für die gemeinnützigen Zwecke verwendet wird, bleibt die Gemeinnützigkeit der Körperschaft grundsätzlich ungefährdet.

Finanzierungsformen im Einzelnen

Spenden

Spenden sind freiwillige, unentgeltliche Zuwendungen an eine gemeinnützige Körperschaft. Um hierfür Anreize zu schaffen, hat der Gesetzgeber verschiedene Abzugsmöglichkeiten im Rahmen der Steuern vom Einkommen und Ertrag (ESt, KSt, GewSt) geschaffen und diese Zuwendungen von der Erbschaft- und Schenkungsteuer befreit. Der Abzug ist jedoch nicht unbegrenzt möglich, sondern richtet sich nach dem Verwendungszweck, den der Empfänger auf der Spendenbescheinigung zu vermerken hat. Seit dem 1.1.2000 sind Spenden an Stiftungen darüber hinaus besonders privilegiert.

Bei vielen der gemeinnützigen Körperschaften macht die Finanzierung durch Spenden den wesentlichen Teil der Mittelbeschaffung aus. Insofern scheint es auch verständlich, dass hierfür teilweise ein immenser Werbeaufwand (Presse, Funk und TV) betrieben wird. Hierbei ist jedoch zu beachten, dass die Ausgaben für die Spendenwerbung in einem „angemessenen Rahmen“ (incl. übriger Verwaltungskosten deutlich unter 50 % aller Ausgaben) bleiben. Zulässige Ausnahmen ergeben sich in der Anlaufphase der Körperschaft.

Mitgliedsbeiträge

Mitgliedsbeiträge werden durch Satzung oder Beitragsordnung der gemeinnützigen Körperschaft festgesetzt. Auf Seiten der Körperschaft sind diese Einnahmen regelmäßig steuerfrei, es sei denn, es liegt eine Leistung des Vereins an die Mitglieder (Gegenleistung) zugrunde. Die Finanzverwaltung lässt es zu, dass bis zu 10 % der Mitgliedsbeiträge in die Werbung neuer Mitglieder investiert werden.

Zuschüsse

Zuschüsse, insbesondere seitens der öffentlichen Hand, sind im Regelfall Subvention der gemeinnützi-

gen Körperschaft und fallen damit in ihrem steuerfreien ideellen Bereich an. Wird die Körperschaft jedoch nicht nur in die Lage versetzt, allgemein ihre gemeinnützigen Zwecke zu verwirklichen, sondern darüber hinaus bestimmte Vorgaben mit Gegenleistungscharakter verbunden sind, können steuerpflichtige Einnahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes vorliegen. Dies gilt jedoch nicht für Fälle, in denen die öffentliche Hand die Zuwendung lediglich unter der Auflage vergibt, dass sie auch tatsächlich für die ideellen Zwecke verwendet wird.

Sponsoring

Beim Sponsoring erwartet der Zuwendende grundsätzlich eine sich im Ergebnis für ihn wirtschaftlich rechnende Gegenleistung. Die Gegenleistung liegt dabei in Werbezielen wie Selbstdarstellung und Unternehmenskommunikation („Imagetransfer“). Das Sponsoring bietet dem Sponsor den Vorteil, dass die Zuwendung in voller Höhe als Betriebsausgabe abzugsfähig ist.

Auf Seiten der mittelempfangenden Körperschaft zeigt sich die Finanzverwaltung großzügig: Im Regelfall liegen ertragsteuerfreie Vermögensmehrungen aus Vermögensverwaltung vor.

Dies gilt in all den Fällen, in denen der Sponsor lediglich öffentlichkeitswirksam darauf hinweisen darf, dass er die gemeinnützige Tätigkeit unterstützt, etwa durch gezielte Platzierung von Name, Emblem, Logo (jedoch ohne besondere Hervorhebung) z.B. auf Plakaten, Veranstaltungshinweisen, Programmheften, Ausstellungskatalogen, Eintrittskarten. Soweit die gemeinnützige Körperschaft „aktiv“ an der Werbemaßnahme mitwirkt und damit eine Gegenleistung erbringt, fallen die Mittel in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb an und müssen versteuert werden. Allerdings greift der Fiskus in diesen Fällen sehr moderat zu, da der steuerpflichtige Gewinn aus Sponsoring pauschaliert mit nur 15 % der Einnahmen angesetzt werden darf. Fallen die Einnahmen dagegen in einem ohnehin bestehenden wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb an, wie z.B. Werbung im Rahmen von Benefizveranstaltungen, entfällt die Möglichkeit der Pauschalierung. Ungeachtet der ertragsteuerlich bestehenden Möglichkeit der Pauschalierung sind im Bereich des

Umsatzsteuerrechts alle Einnahmen mit dem Regelsteuersatz von 16 % zu erfassen.

Vermögensverwaltung

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

Für die Abgrenzung gelten in der Regel dieselben Kriterien, die im Einkommensteuerrecht für die Abgrenzung der Einkünfte aus Kapitalvermögen oder Vermietung und Verpachtung gegenüber den Einkünften aus Gewerbebetrieb angelegt werden. Im Einkommensteuerrecht ist dabei der Umfang des verwalteten Vermögens grundsätzlich unerheblich, da etwa umfangreiches Vermögen regelmäßig auch eine umfangreiche Verwaltungstätigkeit verlangt. Ebenso sagt beispielsweise die Umschlagshäufigkeit von Wertpapierbesitz grundsätzlich nichts darüber aus, ob bereits die Grenze der Vermögensverwaltung überschritten ist, da es der gemeinnützigen Körperschaft erlaubt ist, ihr Vermögen durch Umschichtungen zu mehren. Gleiches kann für ständig wechselnde Vermietung von Stand- oder Marktflächen an verschiedene Unternehmer etwa im Rahmen einer ansonsten gemeinnützigen Veranstaltung gelten.

Ebenfalls zum Bereich der Vermögensverwaltung gehört die langfristige Überlassung von Werberechten, sofern die Überlassung an eine Werbeagentur erfolgt, die diese Rechte im eigenen Namen und auf eigene Rechnung vermarktet und z.B. Werbeflächen an Dritte vertreibt. Dies gilt jedoch nicht für Bandenwerbung; diese stellt nach Auffassung der Finanzverwaltung regelmäßig einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar.

Schenkungen und Erbschaften

Schenkungen und Erbschaften sind bei der empfangenden gemeinnützigen Körperschaft erbschaft- bzw. schenkungsteuerfrei. Diese Zuwendungen unterliegen grundsätzlich nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung und müssen demnach nicht sofort verwendet werden. Vielmehr wird angenommen, dass dieses Vermögen „seiner Natur nach“ in den Vermögensbereich der Körperschaft fällt, es sei denn, der Erblasser/Schenker hätte (ausnahmsweise) mit einer Auflage verfügt, dass es alsbald „versilbert“ und für die gemeinnützigen Zwecke verausgabt werden soll. Üblicherweise wird Geld oder Wertpapiervermögen sowie Grundbesitz übergeben, was bei der gemeinnützigen Körperschaft in den Bereich der steuerfreien Vermögensverwaltung fällt. Sollte ein Gewerbebetrieb oder ein Anteil an einer gewerblichen Personengesellschaft übergeben werden, kommt es bei der gemeinnützigen Körperschaft hinsichtlich der daraus erzielten Einkünfte zu einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Wirtschaftliche Betätigung von gemeinnützigen Körperschaften

Hintergrund der wirtschaftlichen Betätigung

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

Weiterführung einer bestehenden wirtschaftlichen Einheit

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

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

Neubeginn einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung

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

Organisationsstrukturen erwerbswirtschaftlicher Tätigkeiten

Übt eine gemeinnützige Körperschaft eine erwerbswirtschaftliche Betätigung aus, handelt es sich nach der steuerlichen Begriffswelt um einen sog. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, der grundsätzlich zu einer partiellen Steuerpflicht der gemeinnützigen Organisation führt. Nur dann, wenn die wirtschaftliche Betätigung in unmittelbarem Zusammenhang mit der Verfolgung der begünstigten Zwecke steht, kann u.U. ein sog. begünstigter Zweckbetrieb vorliegen, der steuerfrei bleibt.

Ist die Non-Profit-Organisation an einer gewerblichen Personengesellschaft beteiligt, etwa an einer GmbH & Co KG, liegt ein (steuerpflichtiger) wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor. Die Personengesellschaft ist eigenständig steuerpflichtig im Bereich der Gewerbesteuer. Die gemeinnützige Organisation gilt als Mitunternehmer und ist insoweit mit den anteiligen Gewinnen aus der Mitunternehmerschaft körperschaftsteuerpflichtig.

Die Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft ist grundsätzlich dem Bereich der (steuerfreien) Vermögensverwaltung zuzurechnen, soweit nicht der Gesellschafter Einfluss auf die laufende Geschäftsführung nehmen kann. Die Kapitalgesellschaft unterliegt allerdings eigenständig der Besteuerung mit Gewerbesteuer und Körperschaftsteuer. Die Dividenden der Kapitalgesellschaft sind bei der gemeinnützigen Organisation steuerfrei. Der Quellensteuerabzug auf Dividenden der Kapitalgesellschaft in Höhe von 20 % wird bei Auszahlung an eine gemeinnützige Organisation entweder nicht vorgenommen oder dieser auf Antrag erstattet.

Zusammengefasst ergeben sich die steuerlichen Konsequenzen einer wirtschaftlichen Betätigung aus folgender Tabelle:

	wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb	Anteil an einer Personengesellschaft	Anteil an einer Kapitalgesellschaft ⁴
Gewerbesteuer	15 – 20 %	15 – 20 % ¹	15 – 20 % ¹
Körperschaftsteuer	25 %	25 %	25 % ²
Solidaritätszuschlag	5,5 % ³	5,5 % ³	5,5 % ³

¹ Gewerbesteuerbelastung auf Ebene der Gesellschaft

² Körperschaftsteuerbelastung auf Ebene der Kapitalgesellschaft

³ Bemessungsgrundlage ist die Körperschaftsteuer

⁴ unterstellt ist die Zuordnung zur Vermögensverwaltung

Die Aufstellung zeigt, dass die steuerliche Belastung für die wirtschaftliche Betätigung nahezu identisch ist, ungeachtet ihrer jeweiligen Organisationsform.

Ausgliederung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes in eine Kapitalgesellschaft

- Ausgliederung eines bestehenden Betriebsteils

Hat eine gemeinnützige Organisation bereits einen bestehenden Betriebsteil, der als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gilt, kann dieser gemäß § 20 UmwStG zu Buchwerten in eine Kapitalgesellschaft ausgegliedert werden. Voraussetzung hierfür ist lediglich, dass dieser Betrieb mit allen wesentlichen Aktiven und Passiven im Wege der Sacheinlage (gegen Gewährung von Gesellschaftsanteilen) auf eine Kapitalgesellschaft übertragen wird. Eine Aufdeckung von stillen Reserven und hierdurch ausgelöst eine Ertragsteuerbelastung erfolgt im Zuge der Ausgliederung nicht.

Im Regelfall hat die Ausgliederung eines bestehenden Teilbetriebs in eine Kapitalgesellschaft aus steuerlicher Sicht keine besonderen Vor- oder Nachteile. Eventuelle Vorteile liegen insbesondere in organisatorischen und haftungsrechtlichen Aspekten sowie der Möglichkeit einer gesellschaftsrechtlichen Zusammenarbeit mit Dritten. Ein gutes Beispiel hierfür ist die Ausgliederung eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes aus einer Behindertenwerkstatt.

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

- Grenzbereich zur Vermögensverwaltung

Wie in der vorstehenden Tabelle ersichtlich, ist die Ertragsteuerbelastung für eine wirtschaftliche Betätigung nahezu gleich, unabhängig davon, ob die Tätigkeit von der gemeinnützigen Organisation selbst oder über eine Personen- oder eine Kapitalgesellschaft ausgeübt wird.

Ansatzpunkte für eine Reduzierung der Steuerbelastung bietet allerdings der Umstand, dass die Vermögensverwaltung der steuerbefreiten Sphäre zugeordnet wird. Gelingt es, die wirtschaftliche Betätigung der gemeinnützigen Körperschaft in einem einheitlichen Vorgang an einen anderen Unternehmer zu verpachten, führt der Pachterlös, ungeachtet des unternehmerischen Ursprungs, zu Erträgen der (steuerfreien) Vermögensverwaltung. Dies kann z.B. für das Lizenzentgelt für Werberechte eines bundesweit operierenden Sportverbandes gelten.

Die wirtschaftlichen Aktivitäten einer gemeinnützigen Körperschaft können allerdings nicht atomisiert und jeweils einzeln verpachtet werden. Eine Vermögensverwaltung liegt nur dann vor, wenn zumindest der Art nach ähnliche wirtschaftliche Aktivitäten in einem einheitlichen Akt verpachtet werden, wobei die unternehmerischen Chancen und Risiken bei dem Pächter liegen müssen.

Typische erwerbswirtschaftliche Betätigung

Vermarktung von Werberechten

Gerade bei großen gemeinnützigen Körperschaften mit einem hohen Bekanntheitsgrad stellt sich regelmäßig die Frage nach der möglichen Vermarktung des guten und oftmals bekannten Namens der Organisation. Dies gilt im besonderen Maße für die großen Sportverbände. Die Vermarktung besteht in der Regel darin, dass erwerbswirtschaftliche Unternehmen mit dem Logo der Non-Profit-Organisation bzw. mit deren Namen werben, beispielsweise im Zusammenhang mit dem Vertrieb von Sportbekleidung.

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

Beispiel

Für einen bundesweit tätigen Sportverband bietet sich die Möglichkeit aus der Vergabe von Fernsehrechten für Sportveranstaltungen der Nationalmannschaft, dem Abschluss von Ausstattungsverträgen für Sportler und dem Recht, als Sponsor bezeichnet zu werden,

Erlöse von geschätzt p.a. zu erzielen. € 1,00 Mio.

Es entstehen Kosten in diesem Zusammenhang von geschätzt € 0,20 Mio.

Alternativ bietet eine Werbeagentur für die Vergabe der gesamten Werberechte ein Lizenzentgelt von € 0,60 Mio.

Lösung

Die unmittelbare Vermarktung durch den Sportverband führt zu einem Gewinn von € 0,80 Mio.

der jedoch noch versteuert werden muss, so dass ca. € 0,48 Mio. nach Steuern verbleiben.

Die Vergabe der Lizenzeinnahmen führt zu Erträgen von € 0,60 Mio.

die jedoch steuerfrei bleiben

Die Vergabe sämtlicher Werberechte an einen einzelnen Vertragspartner führt auf Ebene der gemeinnützigen Körperschaft grundsätzlich nicht zu der Qualifikation als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Sie ist vielmehr dem Bereich der (steuerfreien) Vermögensverwaltung zuzurechnen. Nachteil dieser Gestaltung ist allerdings, dass die gemeinnützige Organisation nur sehr geringe Einflussmöglichkeiten auf die tatsächliche Art und Weise der Vermarktung hat, wobei dies jedoch von der Gestaltung des Lizenzvertrages abhängig ist. Zur Vermeidung dieser Konfliktsituation gehen einige gemeinnützige Organisationen dazu über, eine eigenständige Werbe- und Vertriebsgesellschaft zu gründen, die dann im Namen der gemeinnützigen Organisation die Vermarktung vornimmt. Problematisch ist dieser Weg allerdings deshalb, weil u.U. eine sog. Betriebsaufspaltung entsteht, die wiederum zu der Qualifikation als steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb führt.

Benefiz- und Spendensammelveranstaltungen

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

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

Dies bedeutet jedoch nicht, dass hieraus keine steuerlichen Folgen resultieren. Die Finanzverwaltung vertritt mittlerweile die Auffassung, dass es sich insoweit grundsätzlich um Einkünfte des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs „gesellige Veranstaltungen“ handelt. Insgesamt erzielte Überschüsse sind damit steuerpflichtig. Die Einnahmen sind umsatzsteuerlich mit dem Regelsteuersatz (16 %) zu erfassen. Zumindest

die eingewonnenen Spendengelder dürften jedoch nicht dazu gehören, sondern im steuerfreien ideellen Bereich angefallen sein.

Nicht selten werden für diese Benefizveranstaltungen bekannte Künstler engagiert, die als Zugpferde für die Veranstaltung dienen. Benefizveranstaltungen bestehen dabei oftmals in Galaabenden, Dichterlesungen, Vernissagen u.ä., zu der Eintrittskarten in der Öffentlichkeit angeboten werden. Auch wenn die Benefizveranstaltung letztlich einem guten Zweck dient, müssen das Honorar der eingeladenen Künstler, Saalmieten u.ä. bezahlt werden. Hierzu dienen auch die vereinnahmten Eintrittsgelder bzw. der Getränke- und Speisenverkauf im Rahmen der Veranstaltung. Da sich die Veranstaltungen regelmäßig an die breite Öffentlichkeit wenden, handelt es sich grundsätzlich um einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Da die Benefizveranstaltung jedoch im Zusammenhang mit der begünstigten Zwecksetzung zu sehen ist, kann im Einzelfall versucht werden, die Qualifikation als Sonderform des Zweckbetriebes zu erreichen, so dass u.U. die Steuerfreiheit der erzielten Erträge gegeben sein könnte. Einzelne Finanzgerichte vertreten allerdings die ungünstige Auffassung, dass eine Benefizveranstaltung immer einen schädlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bildet.

Wird einem erwerbswirtschaftlichen Unternehmen gestattet, bei der Benefizveranstaltung Werbemaßnahmen durchzuführen, kann die Qualifikation als begünstigter Zweckbetrieb nicht aufrecht erhalten werden, so dass zumindest anteilig von einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausgegangen werden muss, der von der übrigen Veranstaltung zu separieren ist. Um Erträge eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs handelt es sich auch dann, wenn die Gegenleistung für die Gestattung der Werbung in einer „Spende“ an die gemeinnützige Organisation besteht.

Beispiel

Der Förderverein einer medizinischen Hochschule führt eine Galaveranstaltung durch, für die bekannte Künstler engagiert werden. Pharmazeutische Unternehmen erhalten das Recht, gegen eine „Spende“ für ihre Produkte zu werben. Es werden Erlöse aus Eintrittskarten von T-€ 50, aus Speisen- und Getränkeverkauf für T-€ 30 und aus Spenden der Pharmaunternehmen von T-€ 40 erzielt. Die Kosten der Veranstaltung belaufen sich auf T-€ 80.

Lösung

Bei der Galaveranstaltung handelt es sich um einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, u.U. um einen Zweckbetrieb. Die Vergabe des Werberechtes gegen „Spende“ führt dagegen stets zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Verkauf von Speisen und Getränken bei Veranstaltungen

Gerade bei Sportveranstaltungen ist es zwingend, dass Gästen auch Speisen und Getränke angeboten werden. Obschon die Sportveranstaltung bzw. eine sonstige begünstigte Veranstaltung dabei im Vordergrund steht, führt der Verkauf von Speisen und Getränken zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Die gemeinnützige Körperschaft ist mit den hieraus erzielten Erträgen in vollem Umfang steuerpflichtig.

Beispiel

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

Lösung

Bei dem Sommerfest handelt es sich um einen Zweckbetrieb. Der Verkauf von Speisen und Getränken führt jedoch zu einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb. Die allgemeine Umsatzgrenze von € 30.678 kommt zur Anwendung.

Konfliktpotentiale mit dem Gemeinnützigkeitsrecht

Finanzierung einer erwerbswirtschaftlichen Betätigung

Die gemeinnützige Organisation muss die ihr zur Verfügung stehenden Mittel in vollem Umfang und unmittelbar für die begünstigte Zwecksetzung einsetzen. Die Gemeinnützigkeitsvorschriften regeln dabei detailliert, in welchem Umfang die Begriffe Ausschließlich-

keit, Unmittelbarkeit und Selbstlosigkeit ausgefüllt werden müssen. Dabei bestehen lediglich eingeschränkte Möglichkeiten, durch die Bildung von freien Rücklagen aus den Überschüssen Mittel anzusammeln. Die Gemeinnützigkeitsvorschriften gehen dabei von einer äußerst restriktiven Haltung aus, so dass die gemeinnützige Organisation nur in äußerst eingeschränktem Umfang Mittel aus der freien Rücklage zur Dotierung des Eigenkapitals eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes einsetzen kann.

Wird jedoch ein bestehender wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb der gemeinnützigen Körperschaft zugewendet, muss dieser naturgemäß nicht aufgelöst werden, um das Kapital unmittelbar der begünstigten Zwecksetzung zuzuführen. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb kann vielmehr durch die gemeinnützige Organisation fortgeführt werden. Oftmals entsteht die Ausstattung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs auch lediglich als Nebeneffekt im Zusammenhang mit der Investition im Rahmen der begünstigten Zwecksetzung, beispielsweise dem Bau eines großen Sportstadions, in der auch eine Vereinsgaststätte eingerichtet wird. Sofern hierbei die anteilige Investition für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht im Vordergrund steht, dürfte im Allgemeinen kein Verstoß gegen das Gebot der Mittelverwendung vorliegen.

Problematisch verhält es sich, falls durch einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb wider Erwarten Verluste erwirtschaftet werden. Zum Ausgleich der entstandenen Verluste müssen zwangsläufig Mittel der gemeinnützigen Organisation eingesetzt werden. Nach der klaren Wertung der höchstrichterlichen Rechtsprechung liegt bei einem entsprechenden Verlustausgleich ein Verstoß gegen die Gemeinnützigkeitsvorschriften vor. Die Finanzverwaltung zieht jedoch dann keine negativen Konsequenzen für den begünstigten Status, wenn entweder alle bestehenden wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe der gemeinnützigen Organisation insgesamt ein positives Ergebnis erwirtschaften oder wenn spätestens innerhalb eines Jahres nach dem Verlustjahr ein Ausgleich durch eine entsprechende Mittelzuführung in den ideellen Bereich erfolgt. Dies kann etwa durch Spenden der Mitglieder erfolgen, für die jedoch kein Spendenabzug gegeben ist, da es sich nicht um eine begünstigte Mittelverwendung handelt. Sonderregelungen gelten für wirtschaftliche Ge-

schäftsbetriebe im Aufbau. Insgesamt werden zu diesem Problembereich jedoch unterschiedliche Auffassungen vertreten.

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

Der Kapitalbedarf eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes kann auch durch ein Darlehen von Seiten der gemeinnützigen Trägerkörperschaft gedeckt werden. Die Darlehensvergabe an den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb führt zwar nicht im gleichen Maß zu einem Entzug von Mitteln für die begünstigte Zwecksetzung wie etwa die Kapitalausstattung oder der Ausgleich von Verlusten. Dennoch werden Mittel außerhalb des begünstigten Zwecks eingesetzt. Handelt es sich bei den entsprechenden Mitteln jedoch um freie

Rücklagen der begünstigten Organisation, bestehen keine Bedenken, bei einer entsprechenden Absicherung und Verzinsung des Darlehens dieses an einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb oder an eine nahe-stehende Kapitalgesellschaft zu geben.

Gefährdung der Gemeinnützigkeit

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

Rechnungslegung und -prüfung

Besonderheiten der Buchführung und Rechnungslegung

Verpflichtung zur Rechnungslegung

Die Rechnungslegung von gemeinnützigen Körperschaften ist grundsätzlich nicht einheitlich oder gar in einem separaten Gemeinnützigkeitsgesetz geregelt. So richtet sich die Rechnungslegung im Wesentlichen nach den jeweiligen spezifischen Rechtsnormen, die auf die einzelnen gemeinnützigen Körperschaften je nach Rechtsform der Körperschaft anzuwenden sind. Diese sind das BGB, Landesstiftungsgesetze, HGB sowie GmbHG. Des Weiteren haben die steuerlichen Bestimmungen ebenfalls Einfluss auf die Rechnungslegung.

Für die Hauptform der gemeinnützigen Körperschaften, den Verein sowie die Stiftung, gibt es keine detaillierten gesetzlichen Vorgaben über Aufbau und Struktur des Rechnungswesens, insbesondere Buchhaltung und Jahresabschluss. Die Rechnungslegungsvorschriften für diese gemeinnützigen Organisationen ergeben sich aus den einschlägigen gesetzlichen Vorschriften lediglich in allgemeiner Form, wie z.B. die Verpflichtung zur Aufzeichnung von Einnahmen und Ausgaben bzw. die Aufzeichnung von Vermögen und Schulden. Eine vergleichbare Verpflichtung und detaillierte Regelung über die Rechnungslegung, wie sie beispielsweise für gewerbliche Unternehmen im Handelsgesetzbuch vorgeschrieben ist, fehlt für diese Organisationen völlig. Dies gilt jedoch nicht für die gGmbH, für die das GmbH-Gesetz und damit die Rechnungslegungsvorschriften des HGB anzuwenden sind.

Ausgehend von der Stellungnahme des Instituts der Wirtschaftsprüfer zur Rechnungslegung bei gemeinnützigen Organisationen behilft sich die Praxis üblicherweise damit, die Rechnungslegung in Anlehnung an die für Kapitalgesellschaften geltenden Gliederungs- und Ausweissvorschriften zu erstellen.

Soweit eine gemeinnützige Körperschaft spezielle Tätigkeiten, wie z.B. den Betrieb eines Krankenhauses,

eines Altenheimes u.ä. ausübt, hat sie die hierfür geltenden besonderen Rechnungslegungsvorschriften, wie z.B. die Krankenhausbuchführungsverordnung bzw. die Pflegebuchführungsverordnung zu beachten. Da für gemeinnützige Körperschaften im Regelfall keine allgemeinen Rechnungslegungsvorschriften zur Anwendung kommen, verwendet die Praxis häufig in analoger Anwendung die kaufmännischen Regeln für Buchhaltung und Jahresabschluss.

Steuerrecht

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

Verfolgt ein Verein steuerbegünstigte Zwecke, schreibt § 63 Abs. 3 AO unabhängig von der Steuerpflicht „ordnungsgemäße Aufzeichnungen“ über Einnahmen und Ausgaben vor, um den Nachweis der ausschließlichen und unmittelbaren Erfüllung steuerbegünstigter Zwecke zu führen. Daneben wird ein Nachweis der zeitnahen Mittelverwendung gefordert, der in der Regel durch eine Mittelverwendungsrechnung geführt wird.

Anforderungen an die Rechnungslegung

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

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

Diese Grundsätze sind gesetzlich nur für Kaufleute vorgeschrieben, jedoch entsprechen sie den Anforderungen an eine wahrheitsgetreue Rechenschaft und sind

insoweit auch für andere Formen der Rechnungslegung (wie z.B. Einnahmen-Ausgaben-Rechnung mit Vermögensrechnung) maßgeblich.

Gemeinnützige Körperschaften haben in Abhängigkeit von ihrer Rechtsform (siehe oben) nach den verschiedensten Rechtsnormen sowie nach etwaigen Regelungen ihrer Statuten Rechnung zu legen. Allgemein wird nur die Aufzeichnung der Einnahmen und der Ausgaben sowie ein Vermögensverzeichnis gefordert.

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

Prüfung und Publizität spendensammelnder Organisationen

Spendensammelnde Organisationen können aufgrund ihrer Rechtsform gesetzlich prüfungspflichtig sein. Darunter fallen Kapitalgesellschaften, wenn sie an zwei aufeinander folgenden Bilanzstichtagen zwei der drei folgenden Merkmale des § 267 HGB überschritten haben:

Bilanzsumme > 3.438 T €
Umsatz > 6.875 T €
Mitarbeiter > 50

Ihre Prüfungspflicht ergibt sich aus §§ 316 ff HGB.

Für Stiftungen gelten unterschiedliche Regelungen der jeweils gültigen Landesstiftungsgesetze. Gemäß Landesstiftungsgesetzen in Nordrhein-Westfalen und Brandenburg sind Prüfungen kraft stiftungsrechtlicher Regelung dann vorgesehen, wenn die Stiftung ein erwerbswirtschaftliches Unternehmen betreibt. Die meisten übrigen Landesstiftungsgesetze erlauben der Stiftungsaufsicht, einen externen Prüfer mit der Durchführung der Prüfung zu beauftragen. Gibt die Stiftung selbst freiwillig eine Prüfung in Auftrag und reicht den Prüfungsbericht bei der Aufsichtsbehörde ein, so reduziert sich die Prüfung seitens der Behörde. Für die

Durchführung der Prüfung kommen in erster Linie Wirtschaftsprüfer/vereidigte Buchprüfer und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften/Buchprüfungsgesellschaften in Frage.

Aus dem Vereinsrecht ergeben sich grundsätzlich keine Prüfungspflichten. Ausnahmen gelten für gemeinnützige Wohnungsbauvereine, Lohnsteuerhilfvereine sowie Rabattvereine. Eine Sonderregelung gilt für den Berufssfußball, wonach für Lizenzvereine des DFB ebenfalls eine Prüfungspflicht besteht. Ansonsten kann die Vereinsatzung eine Prüfung zur Pflicht machen.

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

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

Die Prüfung der Rechnungslegung umfasst die Beurteilung außerhalb der Rechnungslegung liegender Normen, z.B. das Gemeinnützigkeitsrecht, nur insoweit, als sich aus der Nichteinhaltung dieser Normen üblicherweise Rückwirkungen auf die Rechnungslegung ergeben.

Bei Durchführung der Prüfung werden als Prüfungsschwerpunkt die ordnungsgemäße Verwaltung und Verwendung der Spendengelder untersucht. Zusätzlich ist zu beachten, dass die Art und Ausgestaltung des internen Kontrollsystems durch den Einsatz von meist ehrenamtlichen Mitarbeitern nicht immer den Anforderungen eines Wirtschaftsunternehmens entsprechen

wird. Daher werden Plausibilitätsbeurteilungen eher eine untergeordnete Rolle spielen und stattdessen wird besonderes Gewicht auf die Einzelprüfung von Geschäftsvorfällen und Beständen gelegt werden.

Die Publizitätspflicht des Jahresabschlusses richtet sich für Kapitalgesellschaften und GmbH & Co. KGs nach §§ 325 ff. HGB, wonach der Jahresabschluss zum Handelsregister eingereicht werden muss. Große Gesellschaften müssen den Jahresabschluss zusätzlich im Bundesanzeiger veröffentlichen. Stiftungen sind nur dann zur Offenlegung verpflichtet, wenn sie bestimmte Größenklassen des Publizitätsgesetzes überschritten haben.

Viele gemeinnützige Körperschaften betreiben jedoch Publizität auf freiwilliger Basis, um ihre Unterlagen der interessierten Öffentlichkeit zugänglich zu machen und teilweise auch, um das Spendensiegel des Deutschen Zentralinstituts für soziale Fragen (DZI) zu erhalten.

Einnahmen-, Ausgaben- und Vermögensrechnung

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

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

Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung stellt nur auf die in der betrachteten Periode zu- bzw. abgeflossenen Zahlungsmittel ab. Aus ihr wird nicht ersichtlich, ob Zahlungen für mehrere Perioden geleistet oder empfangen werden. Demgegenüber stellen sämtliche, d.h. auch nicht das Geldvermögen betreffende, Erhöhungen/Verminderungen des in der Vermögensrechnung ausgewiesenen Reinvermögens des Vereins Erträge/Aufwendungen dar. Aufgrund der somit fehlenden Verknüpfung zwischen dem Saldo der Einnahmen- und

Ausgaben-Rechnung und der Vermögensrechnung ergeben sich Differenzen insbesondere aus den nachfolgend aufgezählten Sachverhalten, die aus Gründen der Transparenz erläutert werden sollten:

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

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

Einnahmen aus laufender Tätigkeit

- Ausgaben aus laufender Tätigkeit

(1) = Einnahmen-/Ausgaben-Überschuss aus laufender Tätigkeit

Einnahmen aus Abgängen von Gegenständen des Anlagevermögens (ohne Finanzanlagen)

- Ausgaben für Investitionen in das Anlagevermögen (ohne Finanzanlagen)

(2) = Einnahmen-/Ausgaben-Überschuss aus der Investitionstätigkeit

Einnahmen aus der Finanzierungstätigkeit

- Ausgaben aus der Finanzierungstätigkeit

(3) = Einnahmen-/Ausgaben-Überschuss aus der Finanzierungstätigkeit

(4) Erhöhung/Verminderung des Bestandes an Geldmitteln im engeren Sinne

$$(4) = (1) + (2) + (3)$$

- + Bestand der Geldmittel im engeren Sinne am Anfang der Periode

(5) = Bestand der Geldmittel im engeren Sinne am Ende der Periode

Individuell sollte geprüft werden, ob die Einnahmen und Ausgaben der laufenden Tätigkeit zur Verdeut-

lichung der wesentlichen Einnahmenquellen und Ausgabenarten weiter untergliedert werden sollen. Die Vermögensrechnung muss alle Vermögensgegenstände und Schulden enthalten. In Einzelfällen können sich dabei durchaus schwierige Abgrenzungsprobleme ergeben, wie z.B. die betragsmäßige Erfassung selbst erstellter immaterieller Vermögenswerte (z.B. Software) in der Vermögensrechnung.

Für die Wertansätze kommt grundsätzlich eine entsprechende Anwendung der Vorschriften über den handelsrechtlichen Jahresabschluss gemäß § 252 HGB mit Ausnahme von §§ 253 Abs. 5 und 254 Satz 2 HGB (Beibehaltung niedriger Wertansätze) in Betracht.

Bei Abweichung hiervon sollte dies ausreichend erläutert werden.

Jahresabschluss und Lagebericht

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

Wird freiwillig ein Anhang und ein Lagebericht aufgestellt, so sind die §§ 284 und 289 HGB sinngemäß anzuwenden und der Geschäftsverlauf und die Lage so darzustellen, dass ein den tatsächlichen Verhältnissen entsprechendes Bild vermittelt wird.

Der Verein ist grundsätzlich nur zur Rechenschaftslegung in vereinfachter Form durch Einnahmen-Ausgaben-Rechnung/Vermögensrechnung, und dies nicht einmal jährlich, verpflichtet.

Die Stiftung unterliegt länderspezifischen Rechtsnormen und Gliederungsvorschriften. Neben dem Nachweis der Rücklagen über die Entwicklung der Einnahmen-Ausgaben-Rechnung sowie der Vermögensrechnung werden zunehmend weitere Informationen über die Vermögensrechnung und freien Rücklagen gemäß §§ 58 Abs. 7a und 58 Abs. 6 AO verlangt.

Trennung der Vermögenssphären

Die Trennung der gemeinnützigen Organisationen aus steuerlicher Betrachtungsweise in vier Sphären (Ideeller Bereich, Vermögensverwaltung, Zweckbetriebe, wirtschaftliche Geschäftsbetriebe) führt dazu, dass auch für die steuerliche Ergebnisermittlung der Organisation eine entsprechende Aufgliederung vorzunehmen ist. Während die Erträge normalerweise ohne Probleme den einzelnen Bereichen zugeordnet werden können, ist im Bereich der Aufwendungen die Abgrenzung häufig schwierig. Vor allem wenn das vorhandene Personal in den unterschiedlichen Teilbereichen eingesetzt wird – was häufig der Fall ist – ist es sinnvoll, die Kostenrechnung entsprechend der jeweiligen Struktur der Körperschaft anzupassen. Damit kann dann die für steuerliche Zwecke erforderliche Abgrenzung der Sphären sachgerecht erfolgen.

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



Dr. Breidenbach Dr. Güldenagel und Partner

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft – Steuerberatungsgesellschaft

Friedrich-Engels-Allee 32 · 42103 Wuppertal

Telefon: 02 02/4 93 74-0 · Telefax: 02 02/4 93 74-100



Mitglied in
Moors Rowland International,
einem weltweiten Verbund rechtlich
unabhängiger Wirtschaftsprüfungs-
und Beratungsunternehmen