

**Aktualisierte Fassung
(Stand 27. 8. 2003)**

AWMF-Schatzmeisterkonferenz am 23. 9. 2000

**Thema: Anerkennung und Beibehaltung der Gemeinnützigkeit der
wissenschaftlich-medizinischen Fachgesellschaften**

Einleitung

Dreh- und Angelpunkt des steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts und der damit verbundenen Steuerbefreiung bei Ertrag- und Erbschaft – bzw. Schenkungsteuer (verbunden mit einem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % statt 16% bei sog. steuerfreien Zweckbetrieben) ist der Verfassungsgrundsatz der Wettbewerbsneutralität, d.h. gemeinnützige Organisationen sollen aufgrund ihrer Steuervorteile nicht (auch nur potentielle) steuerpflichtige Wettbewerber vom Markt verdrängen können.

Speziell für wissenschaftliche Forschungseinrichtungen wurde mit dem Jahressteuergesetz 1997 eine Nr. 9 in § 68 Abgabenordnung (AO) eingefügt, die sich mit dem zulässigen Umfang entgeltlicher Auftragsforschung neben beitrags-, zuwendungs- bzw. spendenfinanzierter Gemeinschaftsforschung befaßt.

Am 26.7.2000 ist schließlich das „Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen“ in Kraft getreten, BGBl I 2000, Seite 1034 ff. Dieses Gesetz bringt für alle gemeinnützigen Organisationen neue gesetzliche Regelungen wie folgt:

- Neuregelung der zeitnahen Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO),
- neue Vorschriften zur Zulässigkeit einer Zuführung von Mitteln zum Vermögen (§ 58 Nr. 11 AO),
- Stiftungen können gem. § 58 Nr. 12 AO im Jahr ihrer Errichtung und in den folgenden zwei Kalenderjahren Überschüsse aus der Vermögensverwaltung und die Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ganz oder teilweise ihrem Vermögen zuführen
- Nach § 10b Abs. 1 EStG Satz 3 sind - zusätzlich zu den bisher schon bestehenden Abzugsmöglichkeiten i.H.v. 5 % des Gesamtbetrags der Einkünfte - Zuwendungen an Stiftungen bis zu DM 40.000 (ab 2002: Euro 20.450) beim Spender abziehbar: Förderstiftung überlegen.
- Nach § 10b Abs. 1a EStG sind Zuwendungen in den Vermögensstock bei neu gegründeten Stiftungen im Zuwendungsjahr und den neun nachfolgenden Jahren nach Antrag bis zu TDM 600 (T€ 307) zusätzlich als Spende abzugsfähig (auch denkbar für projektbezogene sog. Verbrauchsstiftungen).
- Ausweitung der Möglichkeiten zur Bildung freier Rücklagen durch Anhebung der Rücklagengrenze bei Überschüssen aus Vermögensverwaltung auf 1/3-tel und Einführung einer neuen 10 %-gen Rücklagenbildung aus sonstigen zeitnah zu verwendenden Mitteln (§ 58 Nr. 7a AO).

Während die gesetzlichen Regelungen zur zeitnahen Mittelverwendung und zur Zuführung von Mitteln zum Vermögen weitestgehend nur klarstellende Bedeutung haben, führen die Änderungen bei den Rücklagenvorschriften zu einer deutlichen Erweiterung der Rücklagenmöglichkeiten.

1. Steuerliche Vorteile der Gemeinnützigkeit

Diese liegen in der

- Steuerfreiheit des ideellen Bereichs (d.h. des durch Beiträge, Spenden oder steuerfreie Zweckbetriebe finanzierten satzungsmäßigen Tätigkeitsbereichs) und der Vermögensverwaltung aus zulässig gebildetem Vermögen (Zins- u. Wertpapiererträge) von der KSt, GewSt, GrSt und ErbSt (SchenkSt).
- Empfangsberechtigung von Spenden, die beim Spender gegen Spendenbescheinigung steuerlich als Sonderausgaben abziehbar sind
- Bevorzugung bei der Zuteilung öffentlicher Zuschüsse.
- Steuerbefreiung kleiner steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe gemeinnütziger Organisationen von KSt und GewSt, wenn die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer insgesamt TDM 60 im Jahr nicht übersteigen.
- Besteuerung der Umsätze von sog. Zweckbetrieben mit nur 7% USt.
- Steuerfreiheit für Aufwandsentschädigung bis zu DM 3.600 im Jahr nach § 3 Nr. 26 EStG an Helfer bei bestimmten nebenberuflichen Tätigkeiten im gemeinnützigen Bereich

Soweit allerdings eine gemeinnützige Institution sich nicht wesentlich durch Beiträge oder Spenden finanziert, die nur unter dem Vorbehalt gezahlt werden, daß sie aufgrund einer Spendenbescheinigung beim Spender abzugsfähig sind und sie auch nicht auf von der Gemeinnützigkeit abhängige öffentliche Zuschüsse angewiesen ist, sondern sich aus beim Mitglied als Betriebsausgabe abzugsfähigen Mitgliedsbeiträgen und aus stpfl. Entgelten für Lieferungen und Leistungen finanziert, entfaltet die Gemeinnützigkeit keine wesentlichen Vorteile, da Mitgliedsbeiträge bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens gem. § 8 Abs. 6 KStG ohnehin außer Ansatz bleiben und sich insofern i.d.R. steuerlich Verluste ergeben.

2. Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit und mit ihr verbundene Pflichten/Auflagen

Die Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit sind in der Abgabenordnung, dritter Abschnitt, §§ 51 – 68, geregelt.

Gemeinnützigkeit ganz allgemein liegt gem. § 52 AO dann vor, wenn die - auch außerdeutsche¹- Allgemeinheit auf materiellem, geistigem und sittlichem Gebiet selbstlos gefördert wird. Gem. § 52 Abs. 2 Nr. 1 AO ist die Förderung von Wissenschaft und Forschung ausdrücklich als Förderung der Allgemeinheit und damit als gemeinnützig anerkannt. Hinweis auf Sondervorschrift des § 68 Nr.9 AO für wissenschaftliche Forschungsorganisationen = siehe zu 5.).

Mit der Gemeinnützigkeit verbundene Pflichten/Auflagen:

- Selbstlosigkeit

¹ Im Ausland gelten erhöhte Nachweispflichten.

Vermieden werden muß, daß eine gemeinnützige Organisation überwiegend die wirtschaftlichen Einzelinteressen ihrer Mitglieder oder Dritter verfolgt und sich in der Folge überwiegend durch Entgelte statt Beiträge, Spenden und Zuwendungen finanziert (s. aber BFH v. 15.7.1998 und BMF 2002 hierzu: gewisse Großzügigkeit gegeben).

Der BFH hat mit Urteil vom 26.4.1989, BStBl II 89, Seite 670, z.B. entschieden, daß bei einer Organisation, die weder von den Mitgliedern noch von Dritten mit Eigenkapital ausgestattet wird, sondern sich nur durch verzinsliche Darlehen finanziert, die satzungsmäßige Tätigkeit stets auf die Erzielung von Einnahmen gerichtet sein muß und somit die Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke im Vordergrund steht.

- Ausschließlichkeit

Die gemeinnützigen Zwecke müssen ausschließlich verfolgt werden (§ 56 AO), d.h. andere, nicht gemeinnützige Satzungszwecke dürfen daneben nicht formeller Satzungszweck sein, insbesondere nicht entgeltliche Sonderleistungen (Hinweis auf AEAO zu § 59, Nr. 1 und die hierzu erlassenen Mustersatzungen, Anlagen 1 - 3 zu § 60 AO). Unschädlich sind

- die Vermögensverwaltung betr. zulässig gebildeten Vermögens (§ 14 Satz 3 AO)
- die nach § 58 AO zulässigen Nebentätigkeiten² und Rücklagenbildungen
- steuerfreie Zweckbetriebe und
- steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von untergeordneter Bedeutung (§§ 14, 55 Abs. 1 Satz 1, 64 AO).

- Unmittelbarkeit

Die Ziele müssen selbst durch eigenes Personal verwirklicht werden (Ausnahme: in der Satzung geregelte Fördervereine, Spendensammelvereine bzw. durch Vertrag in Projekten gebundene Hilfspersonen, § 57 Abs. 1 AO).

3. Steuerlich relevante Tätigkeitsbereiche gemeinnütziger Organisationen

Es werden vier relevante Bereiche unterschieden:

- (1) Gemeinnütziger ideeller Bereich (ertragsteuerbefreit)
- (2) Drei Bereiche wirtschaftlicher Betätigungen
 - a) Steuerfreie Vermögensverwaltung (Zinsen, passive Lizenzen u.ä.): ggf. 7% USt, z.B. auf Rechteverpachtung bei Industrie-Fachausstellungen
 - b) Oberbegriff Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb: Einnahmenerzielung aus Tätigkeit (§ 14 AO) - unabh. von einer angestrebten Gewinnerzielung -, mit der stl. relevanten weiteren Unterteilung in
 - ba) Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb (§ 64 AO), z.B. aus Beratung o. Gutachten im Einzelinteresse eines Auftraggebers, Unterhaltung von Laboratorien, Veranstaltung von Fachausstellungen, aus Zeitschriftenverlag, aus Werbung u.ä..

² I.W. Überlassung von Personal und Sachmitteln an andere gemeinnützige Organisationen, gesellige Veranstaltungen von untergeordneter Bedeutung.

Überschuß ertragsteuerepflichtig (KSt und GewSt) und Umsatzsteuer auf Einnahmen zum allgemeinen Satz von 16%.

bb) ertragsteuerfreier Zweckbetrieb: satzungskonform und –notwendig, wettbewerbsneutral (§§ 65, 68 AO). Für die Einnahmen aus Zweckbetrieben beträgt der Umsatzsteuersatz nur 7 % anstelle von 16 % (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG), zuzuordnende Vorsteuern sind trotzdem in voller Höhe abzugsfähig.

Die Unterscheidung zwischen ba) und bb) hat große Bedeutung, weil zum einen Haftung für nachzubelastende Umsatzsteuer entstehen kann, wenn irrtümlich ein Zweckbetrieb unterstellt wurde, tatsächlich aber ein stpfl. wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt und Überschüsse aus stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ggf. bei Überschreiten der Grenzen des § 64 Abs.3 AO bzw. des § 24 KStG ertragsteuerepflichtig sind (zzgl. 6 % Verzinsung gem. § 233a AO)!!

Die BP prüft vordringlich die Schnittpunkte zwischen (1) und (2b) und weiter die zutreffende Qualifizierung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes als Zweckbetrieb, und zwar einmal wegen der ertragsteuerlichen Folgen und zum zweiten wegen der umsatzsteuerlichen Folgen (16 % oder 7 %; kein Vorsteuerabzug im ideellen, durch Zuwendungen, Beiträge und Spenden finanzierten Teil). Die Bereiche sollten buchhalterisch soweit wie möglich getrennt werden (anhand der Erlösarten mit Zuordnung der Personaleinzelkosten und der direkten Sachkosten; Problem der Schlüsselung von Gemeinkosten; Stundenaufschreibung bei Personaleinzelkosten).

4. Zeitnahe Mittelverausgabung/Vermögensbildung

Die vereinnahmten Mittel müssen grundsätzlich zeitnah verausgabt werden.

Die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung wird nach der neuen gesetzlichen Regelung im Gesetz ausdrücklich ausgesprochen: § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 1 AO. Verwendung in diesem Sinne ist auch die „Verwendung der Mittel für die Anschaffung oder Herstellung von Vermögensgegenständen, die satzungsmäßigen Zwecken dienen“ (z.B. Immobilien: § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 AO).

Eine zeitnahe Mittelverwendung ist nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 3 AO dann gegeben, wenn die Mittel „spätestens in dem auf den Zufluss folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahr für die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden“.

In der AO ist durch die gesetzliche Neuregelung nunmehr auch die ausnahmsweise unter bestimmten Voraussetzungen gegebene Zulässigkeit einer Mittelzuführung zum Vermögen ausdrücklich geregelt. Nach § 58 Nr. 11 AO wird die Gemeinnützigkeit nicht ausgeschlossen durch

- Zuwendungen von Todes wegen, wenn der Erblasser keine Verwendung für den lfd. Aufwand vorgeschrieben hat
- Spenden, bei denen der Spender ausdrücklich erklärt, daß sie zur Ausstattung der Körperschaft mit Vermögen oder zur Erhöhung des Vermögens bestimmt sind
- Spenden aufgrund eines Spendenaufrufs der Körperschaft, wenn daraus ersichtlich ist, daß die Beträge zur Aufstockung des Vermögens erbeten werden
- Sachzuwendungen, die ihrer Natur nach zum Vermögen gehören (z.B. Mitwohngrundstücke, wissenschaftliche Geräte u.ä.).

Zu beachten ist, daß § 58 Nr. 11b AO nur auf den Spendenaufruf „der Körperschaft“ abstellt, was bei Spendenaufrufen Dritter möglicherweise zu Einschränkungen führen könnte.

Darüber hinaus ist die sog. freie Rücklage gem. § 58 Nr. 7a AO erweitert worden; danach ist es zukünftig unschädlich, daß eine Körperschaft höchstens 1/3-tel des Überschusses der Einnahmen über die Kosten aus Vermögensverwaltung (Zinsen, Dividenden, Mieten) einer freien Rücklage zuführt. Nach maßgeblicher Auffassung von HÜTTEMANN, Der Betrieb 2000, Seite 1584/1586, können die in einer freien Rücklage nach § 58 Nr. 7a AO (1/3-tel des Vermögensverwaltungsüberschusses und 10 % der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel ohne Vermögensverwaltungserträge) angesammelten Beträge jederzeit gem. § 58 Nr. 2 AO an eine andere gemeinnützige Körperschaft als „Vermögen“ weitergeleitet werden; nach seiner Ansicht lag möglicherweise auch hierin ein weiterer Grund für die Einführung der neuen 10 %-Rücklage.

Schließlich hat die gesetzliche Neuregelung eine neue freie Rücklage aus den sonstigen zeitnah zu verwendenden Mitteln zugelassen. In Zukunft ist es steuerlich unschädlich, wenn eine gemeinnützige Körperschaft höchstens 10 % ihrer sonstigen nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zeitnah zu verwendenden Mittel einer freien Rücklage zuführt. Hiermit wollte man einen Ausgleich für solche Körperschaften schaffen, die über keine nennenswerten Einkünfte aus Vermögensverwaltung verfügen und daher von der neuen Drittel-Grenze nicht profitieren. Abzustellen ist bei den 10 % gem. Anwendungserlass zur Abgabenordnung; dort zu § 58 Nr. 7, auf die Überschüsse aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Zweckbetrieben zzgl. die Bruttoeinnahmen aus dem ideellen Bereich, d.h. also die Bruttoeinnahmen aus Beiträgen, Spenden und Einnahmen aus Vermögensverwaltung. Lassen sich also die Überschüsse aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben *und Zweckbetrieben* (z.B. *Weiterbildung u.ä.*) gesondert ermitteln³, so könnten von der Summe 10% und im übrigen noch 10% der Bruttoeinnahmen aus dem ideellen Bereich in freie Rücklage ohne zeitnahen Verwendungszwang gestellt werden, ansonsten sollte ein Vergleich stattfinden zwischen 10% des Jahresüberschusses (ohne Vermögensverwaltung wegen der gesonderten 33 1/3-tel Regelung) insgesamt und 10% der ideellen Bruttoeinnahmen

Soweit Überschüsse aus Werbung entstanden sind, die auf der Basis von § 64 Abs. 1 Nr. 6 AO pauschal nur mit 15 % der Werbeeinnahmen berechnet wurden, können der 10 %-igen Rücklage jedoch die vollen nachgewiesenen Gewinne aus der Werbemaßnahme zugrund gelegt werden.

Zukünftig sollte somit überlegt werden, die 10 %-ige Rücklage ggf. entsprechend auszuweiten⁴, weil eine Nachholung in späteren Jahren nicht möglich ist: so AEAO Nr. 15.

Darüber hinaus können gem. § 58 Nr. 6 AO wie bisher zweckgebundene Rücklagen für konkrete und befristete Projekte gebildet werden sowie – ggf. nur bei nicht ausreichendem Vermögen – eine „Betriebsmittelrücklage“, die den unabweisbaren Aufwand aus nicht kurzfristig kündbaren Verträgen (Personal, Miete etc.) abdeckt, die auch bei Wegfall von Beiträgen infolge Kündigung von Mitgliedschaften noch für eine gewisse Zeit anfallen. Üblicherweise geht man etwa von einem 6-Monats-Bedarf, gemessen an den entsprechenden Aufwendungen, aus.

³ Die Überschüsse aus stpfl. Aktivitäten müssen ohnehin ermittelt werden, schwieriger könnte die gesonderte Ermittlung der Überschüsse aus Zweckbetrieben sein, weil hierzu Stundenaufschreibungen in Abgrenzung zum ideellen Teil ohne Zweckbetrieb erforderlich sein dürften.

⁴ Wenn der Jahresüberschuss nicht groß genug für die Zuführungssumme ist, ggf. zu Lasten vorhandenen freien Vermögens oder einer Betriebsmittelrücklage.

5. Gemeinnützigkeitsrechtliche Behandlung speziell von wissenschaftlichen Forschungseinrichtungen: Fiktion der Auftragsforschung als Zweckbetrieb gem. § 68 Nr. 9 AO nur bei nicht überwiegender entgeltlicher Auftragsforschung zzgl. steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Mit Urteil vom 30.11.1995 hatte der BFH entschieden, daß die Umsätze eines gemeinnützigen Vereins aus der Tätigkeit als Projektträger und aus der Durchführung von Auftragsforschung kein steuerbegünstigter Zweckbetrieb sind, so daß hieraus erzielte Überschüsse voll stpfl. wären und der Umsatzsteuersatz 16 % betrüge. Bei nicht untergeordneter Bedeutung der Auftragsforschung würde zudem die Gemeinnützigkeit verloren gehen wegen fehlender Selbstlosigkeit.

Da dieses Urteil die universitären Forschungseinrichtungen in ihrer Existenz bedrohte, wurde unmittelbar danach durch das Bundesfinanz- und Wissenschaftsministerium eine Arbeitsgruppe gebildet, um hier Abhilfe zu schaffen.⁵ Die OFD Düsseldorf hatte mit Verfügung vom 25.6.1996 (Der Betrieb 1996, Seite 1377) das Urteil als vorläufig nicht anwendbar erklärt im Hinblick auf den Entwurf zu einem neuen § 68 Nr. 9 der Abgabenordnung.

Durch das im Dezember 1996 verabschiedete Jahressteuergesetz 1997 wurde eine neue Nr. 9 in § 68 AO eingeführt, die wie folgt lautet:

„Wissenschafts- und Forschungseinrichtungen, deren Träger sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanziert. Der Wissenschaft und Forschung dient auch die Auftragsforschung. Nicht zum Zweckbetrieb gehören Tätigkeiten, die sich auf die Anwendung gesicherter wissenschaftlicher Erkenntnisse beschränken, die Übernahme von Projektträgerschaften sowie wirtschaftliche Tätigkeiten ohne Forschungsbezug.“

In der Regierungsbegründung hierzu heißt es:

„Die Zweckbetriebsfiktion wird auf Forschungseinrichtungen beschränkt, deren Träger sich überwiegend aus Zuwendungen der öffentlichen Hand oder Dritter oder aus der Vermögensverwaltung finanzieren. Dies trägt dem Grundsatz Rechnung, das Forschungsrichtungen wegen ihrer Eigen- oder Grundlagenforschung gemeinnützig sind und Steuerbegünstigungen nur zu rechtfertigen sind, wenn das Schwergewicht der Tätigkeit in diesem Bereich liegt. Die Auftragsforschung kann nur als für den Transfer der Forschungsergebnisse notwendige Nebentätigkeit in die Steuervergünstigung einbezogen werden. Ohne die Begrenzung der Zweckbetriebsfiktion wären, im Gegensatz zum geltenden Recht, auch Forschungseinrichtungen gemeinnützig und insgesamt steuerbegünstigt, die ausschließlich Auftragsforschung für Unternehmen betreiben. Dies ist aus Wettbewerbsgründen nicht hinnehmbar. Nicht in die Zweckbetriebsfiktion einbezogen werden die Tätigkeiten der Forschungseinrichtungen, die für die Erfüllung des gemeinnützigen Zwecks nicht notwendig sind oder die in erster Linie der Beschaffung von (zusätzlichen Mitteln für den steuerbegünstigten Bereich dienen). Dazu gehören neben wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ohne Forschungsbezug, wie Kantinen, auch Dienstleistungen, die Projektträgerschaften, Materialprüfungen, Verwaltungstätigkeiten für andere Forschungseinrichtungen Diese Tätigkeiten bleiben steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe.“⁶

Die Vorschrift des § 68 Nr. 9 ist ab dem 1. Januar 1997 anzuwenden, sie ist auch für vor diesem Zeitpunkt beginnende Kalenderjahre anzuwenden, soweit Steuerfestsetzungen noch nicht

⁵ Zugleich wurde in § 4 Nr. 21a speziell die Forschungstätigkeit der staatlichen Hochschulen umsatzsteuerbefreit. Aber auch hierbei wurden ausdrücklich Tätigkeiten, die sich auf die Anwendung gesicherter Erkenntnisse beschränken und die Übernahme von Projektträgerschaften aus der Steuervergünstigung herausgenommen.

⁶ BT-Drs 13/4839, 13/5359; BR-Drs 390/96.

bestandskräftig sind oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung stehen (vgl. Art. 97 § 1e EGAO).

§ 68 Nr. 9 AO ist einschlägig, wenn und soweit satzungsmäßiger Zweck der Körperschaft die Förderung von Wissenschaft und Forschung ist (Einnahmen und Ausgaben betr. zusätzlich verfolgte weitere gemeinnützige Zwecke bleiben außen vor). § 65 AO betreffend die Zweckbetriebseigenschaft von Forschung allgemein ist subsidiär zu § 68 Nr. 9 AO.

Unter dem Datum vom 22.9.1999, BStBl I 99, 944 wurde zu § 68 Nr.9 AO ein BMF-Erlass herausgegeben:

Die Fiktion der Zweckbetriebseigenschaft der wissenschaftlichen Forschung ist bei Maßgeblichkeit des § 68 Nr. 9 AO danach davon abhängig, daß die Einnahmen aus „Auftragsforschung“ - zzgl. sonstige Einnahmen aus stpfl. Tätigkeiten - die 50 % -Grenze der Gesamteinnahmen nach § 68 Nr. 9 AO nicht überschreiten. Unter „Auftragsforschung“ fällt auch mit Exklusivrechten ausgestattete Forschung. Es ist somit nicht mehr, wie noch vor Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 1997, notwendig, daß die Forschungsergebnisse der Allgemeinheit uneingeschränkt über Veröffentlichung, Vorträge etc. zur Verfügung gestellt werden.

Bei der Beurteilung, woraus sich eine Forschungseinrichtung i.S.v. § 68 Nr. 9 AO überwiegend finanziert, sind zusätzlich zu Entgelten aus Auftragsforschung Einnahmen aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben i.S.v. § 68 Nr. 9 Satz 3 AO wie Gutachten, Beratungen u.ä den Zuwendungen (Beiträge, Zuschüsse, Spenden u.ä.) und den Einnahmen aus der Vermögensverwaltung (Zinsen) zur Ermittlung des relevanten Verhältnisses mit gegenüberzustellen, d.h. also in den schädlichen Bereich mit einzubeziehen. Dabei ist eine 3-Jahres-Durchschnittsbetrachtung anzustellen, betreffend 1997 also erstmalig für den Zeitraum 1997-1999.

Verfolgt eine Körperschaft satzungsgemäß neben der Wissenschaft und Forschung auch noch andere Zwecke, z.B. Aus- und Weiterbildung, so sind Einnahmen und Überschüsse aus Zweckbetrieben im Rahmen weiterer satzungsmäßiger Zwecke nicht in die Prüfung der Relationen nach § 68 Nr. 9 AO einzubeziehen.

Zusammengefaßt bedeutet dies, daß die Einnahmen aus entgeltlicher Auftragsforschung (einschl. Exklusivforschung) und die Einnahmen aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben unter der 50 %-Grenze bleiben müssen, d.h. die Einnahmen aus Zuwendungen, Spenden, Mitgliedsbeiträgen und Vermögensverwaltung überwiegen müssen.

Die Durchführung eines wissenschaftlichen Kongresses fällt nicht unter § 68 Nr. 9 Satz 3 AO (schädlicher Teil), weil es sich zwar um eine wirtschaftliche Tätigkeit, jedoch eine solche mit Forschungsbezug handelt. Da insoweit kein Wettbewerb zu steuerpflichtigen Gewerbebetrieben besteht, sind wissenschaftliche Kongresse als neutrale eigene Kategorie zu betrachten, d.h. auch nicht dem Bereich der unschädlichen Finanzierung zuzurechnen wegen Entgeltlichkeit: Erlaß des Finanzministeriums Bayern vom 13.4.2000, Der Betrieb 2000, 1243. Da das Ergebnis mit den obersten Finanzbehörden des Bundes abgesprochen ist, besteht in diesem Punkt zumindest Sicherheit.

Interessant sind im Erlaß Bayern auch die Ausführungen zur Ausgliederung von Auftragsforschung auf eine GmbH. Man kann offensichtlich ohne Mißbrauch dahin gehend gestaltend einwirken, daß nur so viel Auftragsforschung im gemeinnützigen Verein belassen wird, daß die Grenzen des § 68 Nr. 9 nicht überschritten.

6. Ergebnisermittlung bei stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben: mit Gemeinkostenabzug

Daß Personal- und Sach-Gemeinkosten - gemischte Aufwendungen, die nicht unmittelbar dem ideellen bzw. dem stpfl. Bereich zuzuordnen sind (z.B. Personalkosten für Geschäftsführung, Sekretariat und Buchhaltung; Raummiete; Telefon, Fax, Kopierer; Abschreibungen auf Gebäude und Betriebsausstattung) - im Rahmen der Ermittlung des steuerpflichtigen Ergebnisses dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anteilig zugerechnet werden dürfen, d.h. das stpfl. Ergebnis mindern, ergibt sich aus dem koordinierten Ländererlaß vom 9.2.1996, DStR 1996, 427 in Abweichung von einem BFH-Urteil vom 27.3.1991. Die Einbeziehung von Gemeinkosten hilft bei der Vermeidung stpfl. Überschüsse; Verluste sind aber zu vermeiden (d.h. in die Zukunft schauen bei der prozentualen Zuordnung auf der Basis von Stundenaufschreibungen der produktiven Mitarbeiter) vgl. nachfolgend zu 7.

7. Gemeinnützige Vermögensbindung: Gemeinnützigkeitsschädliche Verluste aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben

Nachhaltige Verluste aus stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben stellen einen Verstoß gegen die Selbstlosigkeit dar und führen zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit!

Maßgebend ist der BMF-Erlass vom 19.10.1998, BStBl I 98, 1423 sowie eine Verfügung der OFD Ffm vom 12.2.1998, DB 1998, 651 (Zusammenfassung aller steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe bei Verlustfällen).

Der BMF-Erlass basiert auf dem Grundsatzurteil des BFH vom 13.11.1996, veröffentlicht erst BStBl I 98, 711.

Verluste können unschädlich - anders als noch BFH - mit Gewinnen der sechs vorangegangenen Jahre ausgeglichen werden bzw. mit dem Gewinn des unmittelbar nachfolgenden Jahres (frühzeitige Bilanzierung!). Verluste können zum Erhalt der Gemeinnützigkeit zudem bereinigt werden um darin enthaltene Abschreibungen aus Wirtschaftsgütern, deren Anschaffung ohnehin für den ideellen Teil notwendig war (also nicht extra wegen des stpfl. Einsatzes größer angeschafft, als für den ideellen Teil nötig): FinMin BDW vom 9.2.1996, DB 96, 859, und um im stpfl. Teil verrechnete übrige Personal- und Sachgemeinkosten (gemischte Aufwendungen), wenn diese durch den ideellen Teil veranlaßt wurden und die Nutzung durch den steuerpflichtigen Bereich nur zur besseren Kapazitätsauslastung dient – Gestaltungspotential.

Schließlich können Verluste noch durch Darlehen ausgeglichen werden, die einschl. Zinsen nur aus stpfl. Gewinnen bedient werden müssen.

Um Verluste um Gemeinkosten und AfA bereinigen zu können, müssen marktübliche Preise erhoben worden sein (branchenabhängig, marktabhängig).

8. Vorsteuerabzug aus Aufwendungen

Nicht abzugsfähig ist Vorsteuer, die mit Aufwendungen im ideellen Vereinsbereich (spenden-, zuschuss- oder beitragsfinanziert) oder mit steuerbefreiten Umsätzen (Zinsen aus Vermögensverwaltung gem. § 4 Nr. 8 UStG, Teilnehmerbeiträgen zu wissenschaftlichen Kongressen gem. §4 Nr. 22a UStG) im Zusammenhang steht. Es ergibt sich bei einem Nebeneinander von ideeller und umsatzsteuerpflichtiger Sphäre die Notwendigkeit der Aufteilung der Aufwendungen nach solchen, die ganz oder teilweise vorst-berechtigt sind und den nicht vorst-berechtigten (d.h. Aufwendungen, die eindeutig dem umsatzsteuerpflichtigen Bereich und nach solchen, die eindeutig dem ideellen Bereich zuzuordnen sind; Vorsteuern aus gemischten Aufwendungen sind im Verhältnis der jeweiligen Einnahmen aufzuteilen).

Gem. § 22 UStG müssen umsatzsteuerpflichtiges Entgelt und auch die Vorsteuern in der Buchhaltung gesondert aufgezeichnet werden.

Ggf. kann die Vorsteuer bei gemischten Aufwendungen pauschaliert mit %-sätzen geltend gemacht werden nach vorheriger Vereinbarung mit der Finanzverwaltung.

Für Forschungsvereine gilt zudem die Besonderheit des Abschnitts 22 der USt-Richtlinien, Bsp. Nr. 7, bei Forschung als Vorbereitungshandlung zur Erzielung ustpfl. Erträge, z.B. aus Lizenzzahlungen, Gutachten: evtl. 100%-iger Vorsteuerabzug.

9. Stpfl. wirtschaftliche Geschäftsbetriebe: 60-TDM-Grenze für Ertragsteuerbefreiung gem. § 64 Abs. 3 AO und für VoSt-Pauschalierung gem. § 23a UStG; 7,5 TDM-Freibetrag nach § 24 KStG

Übersteigen die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer (!) aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nicht TDM 60 pro Jahr, fällt keine KSt und GewSt an (aber Umsatzsteuer); ohne Veräußerungserlöse, nur Leistungserlöse sind maßgeblich so Hüttemann, Fr 2002, 1337.

Ansonsten gibt es einen Freibetrag von DM 7.500 betr. Überschüsse gem. § 24 KStG.

Die TDM 60-Grenze - hinsichtlich des steuerpflichtigen Netto-Umsatzes (bezogen auf das Vorjahr) - gibt es auch in § 23a Abs. 2 UStG mit Bezug auf einen pauschalen Vorsteuerabzug i.H. von 7 % des steuerpflichtigen Umsatzes. Dieses Wahlrecht muß bis zur ersten Voranmeldung eines Kalenderjahres ausgeübt werden und bindet dann für fünf Jahre. Kann interessant sein, wenn mit Umsatzsteuer behafteten Umsätzen über der Kleinunternehmergrenze im wesentlichen nur Personalkosten entgegenstehen.

Beachten: Der steuerpflichtige Umsatz gem. § 23a UStG bezieht sich auf netto TDM 60, die Grenze nach § 64 Abs. 3 AO bezieht sich auf TDM 60 einschließlich Umsatzsteuer (Differenz).

10. Aufwandsspenden/Haftung bei der Ausstellung von Spendenbescheinigungen

Fälle: Die Industrie spendet Aufwand - ohne ihn in Rechnung zu stellen oder stellt Proforma-Rechnungen gegen Spendenbescheinigung - aus bzw. ein Vorstandsmitglied verzichtet auf Reisekostenersatz.

Maßgebend sind § 10b Abs. 3 S. 4 EStG und das BMF-Schreiben vom 7.6.1999, Der Betrieb 1999, 1353 (Aufwendungsersatzanspruch muß vorher bestehen und darf nicht unter der Bedingung des Verzichts stehen, und zwar lt. Satzung, Vertrag oder rechtsgültigem Vorstandsbeschluß).

Bei Verzicht auf pauschalen Aufwandsersatz für Unterkunft/Übernachtung/ Verpflegung ist für die Ermittlung der Aufwandshöhe die Sachbezugs-VO maßgebend: OFD Kiel vom 14.10.1998, DB 1998, 2298. Pkw-Fahrtkosten können nur in Höhe der Benzinkosten oder mit DM 0,52/je Kilometer abgerechnet werden.

Bei dem Verzicht auf den Ersatz der Aufwendungen handelt es sich nicht um eine Spende des Aufwands (Sachspende), sondern um eine Geldspende.

Wer vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Spendenbescheinigung ausstellt, haftet für die entgangene Steuer (40 % für entgangene ESt- und KSt und 10 % für entgangene GewSt: § 10b Abs. 4 EStG, § 9 Nr. 5 GewStG). Zunächst ist der Aussteller der Spendenbescheinigung der Haftende, herangezogen werden können zudem die steuerbegünstigte Kör-

perschaft bzw. wer veranlaßt, daß Zuwendungen nicht zu den bestätigten Zwecken verwendet werden.

11. Kostenlose Kfz-Überlassung von Dritten gegen Werbeleistungen: USt

Maßgebend ist die Verfügung der OFD Ffm vom 7.7.1999, DB 99, 1780 (volle Versteuerung als Anzahlung; Umsatzverteilung über mehrere Jahre - Kleinunternehmerregelung! - mit fraglicher Erstattung).

Ertragsteuerlich steht dem Erlös, der über die Jahre der Nutzung zu verteilen ist, die Abschreibung in gleicher Höhe gegenüber, so daß kein steuerpflichtiges wirtschaftliches Ergebnis entsteht.

Werbung auf eigenen angeschafften KFZ ganz allgemein, die im ideellen Teil eingesetzt werden, stellt in der Regel keinen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar: OFD Ffm vom 13.5.1998, DB 1998, 1208.

12. Werbung/Werbeflächen bei Fachmessen im Zusammenhang mit Kongressen/Fachtagungen u.ä. als steuerfreie Vermögensverwaltung

Trotz entgegenstehender Rechtsprechung hält die Verwaltung an ihrer im AEAO Tz. I/9 zu § 67 a AO niedergelegten Auffassung fest, daß die entgeltliche Übertragung des Rechts zur Nutzung von Werbeflächen in vereinseigenen oder gemieteten Räumen an einen Werbeunternehmer - dem ein angemessener Gewinn verbleibt - als steuerfreie Vermögensverwaltung zu beurteilen ist. Bei der entgeltlichen Überlassung von angemieteten Standflächen bei Fachausstellungen der Industrie im Rahmen von wissenschaftlichen Kongressen u.ä. sollte also gegen Rechtspacht ein zentraler Unternehmer (Kongressagentur, Messe-GmbH - ggf. eine vorhandene Tochter-GmbH - eingeschaltet werden und diese sollte im eigenen Namen und für eigene Rechnung an die Unternehmen die Ausstellungsfläche verpachten. Die Verpachtung von Ausstellungsflächen ist insgesamt umsatzsteuerpflichtig wie bei Sportanlagen, keine Befreiung nach § 4 Nr. 12 UStG: s. Körsi 2003, 13755.

Bei Einnahmen aus selbst akquirierter Werbung (z.B. Anzeigen im Fachblatt) war früher nur ein pauschaler Betriebsausgabenabzug von 25 % der Einnahmen zulässig. Soll eine Einzelzuordnung der Ausgaben erfolgen, so ist zu unterscheiden zwischen solchen Ausgaben, die durch den gemeinnützigen Bereich verursacht ohnehin anfielen und solchen, die ganz oder teilweise eindeutig durch die Werbung (mit-) verursacht sind. Nur letztere können anteilig geltend gemacht werden; z.B. Druckkosten für Werbeseiten und evtl. Kosten von Agenturen für die Gestaltung der Werbeanzeigen, soweit die Gesellschaft sie trägt.

Der Gesetzgeber hat durch einen neu eingefügten § 64 Abs. 6 (Nr. 1) AO rückwirkend zum 1.1.2000 ⁷ das Wahlrecht eröffnet, bei Einnahmen aus „Werbung für Unternehmen“ im Zusammenhang mit der satzungsgemäßen Tätigkeit oder einem Zweckbetrieb⁸, d.h. einer entgeltlichen Tätigkeit, durch die an den Werbemaßnahmen eines Unternehmens mitgewirkt wird, einen pauschalen Gewinn von nur 15 v.H. der Einnahmen zugrunde zu legen. Umgekehrt wird demnach ein Pauschalansatz von 85% der Einnahmen als Betriebsausgaben ermöglicht; in den Anwendungsbereich der Vorschrift fällt m.E. auch die sog. Standvermietung, z.B. im Rahmen von wissenschaftlichen Kongressen oder Fortbildungsveranstaltungen, an denen Unternehmen zur Selbstdarstellung und Produktwerbung teilnehmen; letzteres ist eben-

⁷ Hinweis auf Artikel 97 § 1b EGAO.

⁸ Also nicht im Zusammenhang mit einem Vereinsfest: AEAO Nr. 30 zu §64 Abs.6.

falls als Werbeleistung einzuordnen⁹ (falls nicht steuerfreie Vermögensverwaltung wegen Agentureinschaltung).

Voraussetzung für die Inanspruchnahme ist eine gesonderte Gewinnermittlung für den „Werbetrieb“ und - voraussichtlich - ein formloser Antrag, wie er von der Finanzverwaltung auch bei Ausübung des Wahlrechts i.S.v. § 64 Abs. 5 AO vorausgesetzt wird¹⁰.

Von der Ausübung des Wahlrechts sollte dann kein Gebrauch gemacht werden, wenn aufgrund eines geringen Gewinns aus der Werbung und kompensierender Verluste aus anderen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nach Saldierung keine Steuerbelastung anfällt oder bei Ansatz von nur 15 % der Einnahmen als Gewinn sogar ein saldierter Verlust aus wirtschaftlicher Betätigung die Gemeinnützigkeit gefährden könnte.

In manchen Fällen mag es überdenkenswert sein, inwieweit man Werbeleistungen (Durchführung von Fachausstellungen) überhaupt noch an Agenturen vergibt oder diese in Zukunft angesichts der relativ geringen Versteuerung von 15% der Einnahmen selbst durchführt (wobei natürlich die wirtschaftliche Betätigung bei gemeinnützigen Körperschaften nie im Vordergrund stehen darf, sondern nur im Hintergrund; in erster Linie nicht eigengewerblich tätig sein gem. § 55 AO). Bei Fachausstellungen wäre zuvor die Einholung einer verbindlichen Auskunft des Finanzamts dringend zu empfehlen.

13. Entgeltliche Festabende bei wissenschaftlichen Kongressen/Unentgeltliche gesellige Veranstaltungen

Die Durchführung von wissenschaftlichen Kongressen, die nicht in Konkurrenz zu vergleichbaren steuerpflichtigen Weiterbildungsveranstaltungen gewerblicher Veranstalter stehen, stellt einen ertragsteuerbefreiten Zweckbetrieb nach § 65 AO dar (§ 68 Nr. 8 AO), wenn Satzungsgegenstand die wissenschaftliche Forschung ist. Die Teilnehmergebühren sind nach § 4 Nr. 22 a UStG umsatzsteuerfrei.

Es wurde die Frage eingereicht, wie es zu beurteilen ist, wenn Arbeitsgemeinschaften und Fachausschüsse Fortbildungen, Workshops und Kongresse „in eigener Verantwortung und Organisation“ durchführen. Machen die Arbeitsgemeinschaften, Fachausschüsse u.ä. nicht in der Einladung deutlich, daß sie als Arbeitsgemeinschaft bzw. Fachausschuß der wissenschaftlichen Fachgesellschaft X einladen – wobei zu fragen ist, ob sie wegen evtl. Finanzierungsrisiken u.ä. hierzu nicht zuvor die Zustimmung des Vorstands einzuholen haben -, sondern laden sie unter eigenem Namen und Briefkopf und eigenem Risiko ein, so entsteht die Frage, welche Rechtsform die einladende AG oder der Fachausschuß hat: Entweder handelt es sich um eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts in Form einer zweckbezogenen Arbeitsgemeinschaft oder um einen nicht rechtsfähigen Verein. Ist letzterer nicht selbst gemeinnützig, so würde 16 % Umsatzsteuer anfallen (gleiches gilt für die GbR), während die Veranstaltung im Namen der Fachgesellschaft wegen § 4 Nr. 22a umsatzsteuerfrei wäre und zudem als steuerfreier Zweckbetrieb für die Ertragsteuer zu betrachten wäre. Anfallende Überschüsse könnten im Fall einer verselbständigten Einladung und Organisation/Verantwortung ertragsteuerpflichtig werden.

Es wurde weiter die Frage gestellt, wie die Erstattung für Kosten eingeladener Redner bei wissenschaftlichen Kongressen bzw. wissenschaftlichen Weiterbildungsveranstaltungen und die Einwerbung von Spenden für solche Kongresse zu beurteilen ist. Spenden stehen grundsätzlich der Gesellschaft zur freien Verfügung zur Verwendung für satzungsgemäße Zwecke. Im Regelfall empfehlen sich „zweckempfohlene“ Spenden oder, wenn es sein muß,

⁹ So auch der Beschluss des FG München vom 20.11.2000, EFG 2001, Seite 539, Leitsatz Nr. 1.

¹⁰ Hinweis auf AEAO Abschnitt 20 zu § 64 Abs. 5. Eine gesonderte Gewinnermittlung erfolgt dann trotz der Behandlung aller steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe als einheitlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb gem. § 64 Abs. 2 AO.

zweckgebundene Spenden für die Durchführung des wissenschaftlichen Kongresses als solcher, nicht mit Bezug auf die Erstattung einzelner im Zusammenhang mit dem Kongreß angefallener Kosten, z.B. eines Redners. Soweit zweckgebundene Spenden eingehen und die Fachgesellschaft von einem Wirtschaftsprüfer geprüft wird, ist das Gutachten HFA 4/95 des Instituts der Wirtschaftsprüfer „Rechnungslegung spendensammelnder Organisationen“ zu beachten, wonach im Anhang zum Prüfungsbericht über die zutreffende Verwendung eingegangener Spenden, auch zweckgebundener Spenden, gesondert zu berichten ist. Die Spendenverwendung muß daher einwandfrei nachgewiesen werden (können). Überdecken Teilnehmerbeiträge die Kosten des Kongresses, so ist eine zweckgebundene Spendenverwendung m.E. nicht nachweisbar.

Davon zu trennen sind in den Teilnehmergebühren (im Wege der Gesamtkalkulation) enthaltene oder zusätzlich erhobene Gebühren für das "social program" der Kongresse (Ausflüge, Damenprogramm, Festabende etc): stpfl. wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb. Gesellige Veranstaltungen sind ab dem Veranlagungszeitraum 1990 als steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe zu behandeln, die frühere Regelung, nach der gesellige Veranstaltungen unter bestimmten Voraussetzungen als Zweckbetrieb galten (§ 68 Nr. 7 AO), wurden abgeschafft. Es fällt Umsatzsteuer mit 16 %/abzugsfähige Vorsteuer und bei Überschüssen ggf. Ertragsteuer an.

Da Festabende gegen Entgelt einen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb darstellen, bedeutet dies zugleich, daß Verluste aus solchen Veranstaltungen vermieden werden sollten. Die anteiligen Teilnehmergebühren - empfehlenswerterweise gesondert erhoben mit offenem Mehrwertsteuerausweis, damit Firmenteilnehmer die Vorsteuer abziehen können – sollten daher stets kostendeckend erhoben werden.

Gemäß § 58 Nr. 8 AO sind gesellige Veranstaltungen, für die kein Eintrittsgeld erhoben wird, unschädlich, wenn sie im Vergleich zu der steuerbegünstigten Tätigkeit von untergeordneter Bedeutung sind. Die gemeinnützige Körperschaft darf unter dieser Voraussetzung auch zeitnah zu verwendende Mittel für die Veranstaltung ausgeben, z.B. die Saalmiete oder die Kapelle bezahlen. Zuwendungen an die Mitglieder sind allerdings nur im angemessenen verkehrsüblichen Rahmen zulässig.

14. Spenden / Sponsoring

Wegen sog. Aufwandsspenden vgl. zu 10.

Allgemein ist bei Spenden zu unterscheiden, ob es sich um solche zur freien Verfügung des Vereins handelt (echte Spenden, ggf. zweckempfohlen für satzungsgemäße Tätigkeiten, z.B. einen wissenschaftlichen Kongress bzw. ein wissenschaftliches Seminar) oder in Wahrheit um Entgelte, z.B. für die Möglichkeit, bei Veranstaltungen oder Veröffentlichungen des Vereins zu werben (Sponsoring) oder Vorteile aus der Teilnahme an Forschungsvorhaben zu ziehen (stpfl. unechte Spenden).

Sponsoring i.S. von versteckter Werbung oder unechte Spenden/Beiträge (z.B. für den kostenlosen bezug von Fachzeitschriften) stellen einen stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar mit Umsatzsteuer- und Ertragsteuerpflicht hinsichtlich entstehender Überschüsse.

Als Gegenleistung beim Sponsoring wird der Sponsor vom Gesponsorten in zuvor festgelegter Weise über die Entfaltung der geförderten Aktivitäten bei seiner Marktkommunikation unterstützt. Sponsoring beruht vereinfacht ausgedrückt auf dem Prinzip Förderung gegen Öffentlichkeit.¹¹ Von der mäzenatischen Förderung unterscheidet sich das Sponsoring dadurch, daß ein Mäzen aus uneigennützigen Gründen handelt, ohne auf eine

¹¹ So zutreffend charakterisiert durch WEIAND, Deutsches Steuerrecht 1996, Seite 1897.

Gegenleistung des Gesponsorten abzielen. Von der Spende unterscheidet sich Sponsoring dadurch, daß eine Spende um der Sache willen, ohne die Erwartung eines besonderen Vorteils, gegeben wird.

In der Vergangenheit hatte die Finanzverwaltung bei der ertragsteuerlichen Behandlung des Sponsors eine restriktive Auffassung vertreten.¹²

Seit einigen Jahren liegt aber ein einheitlicher Erlass des Bundesministers der Finanzen vom 9. Juli 1997¹³ (ergänzt durch einen Erlass vom 18.2.1998¹⁴), vor, der auf einer Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder basiert und im Einvernehmen mit ihnen ergangen ist.

Grundsätzlich können danach Sponsoringaufwendungen beim Sponsor Betriebsausgaben, Spenden oder steuerlich nicht abziehbare Kosten der Lebensführung bzw. bei Kapitalgesellschaften verdeckte Gewinnausschüttungen sein.

Betriebsausgaben beim Sponsor werden dann anerkannt, wenn der Sponsor wirtschaftliche Vorteile für sein Unternehmen erstrebt oder für Produkte seines Unternehmens werben will. Dies ist nach dem Erlass insbesondere der Fall, wenn der gesponsorte Empfänger der Leistungen auf Plakaten, Veranstaltungshinweisen, in Ausstellungskatalogen, auf den von ihm benutzten Fahrzeugen oder anderen Gegenständen auf das Unternehmen oder auf die Produkte des Sponsors werbewirksam hinweist. Auch die Berichterstattung in Zeitung, Rundfunk oder Fernsehen kann einen wirtschaftlichen Vorteil, den der Sponsor für sich anstrebt, begründen, insbesondere wenn sie in seine Öffentlichkeitsarbeit eingebunden ist oder der Sponsor an Pressekonferenzen oder anderen öffentlichen Veranstaltungen des Empfängers der Sponsormittel mitwirken und eigene Erklärungen über sein Unternehmen oder seine Produkte abgeben kann. Schließlich können wirtschaftliche Vorteile für den Sponsor auch dadurch erreicht werden, dass dieser durch Verwendung des Namens, von Emblemen oder Logos des Empfängers oder in anderer Weise öffentlichkeitswirksam auf seine Leistungen aufmerksam macht (vgl. aber zu 4., Absatz 2)..

Sponsoren tun zwecks Betriebsausgabenabzugs daher gut daran, alle Sponsoringaktivitäten konsequent mit wirtschaftlichen Vorteilen zu verknüpfen und dies in Form eines klaren und eindeutig geregelten Sponsorvertrages auch zu dokumentieren.

Das früher von der Finanzverwaltung zu befürchtende Argument, dass gesponsorte Aktionen oder Veranstaltungen nicht in das Werbekonzept der Firma passen würden, sind jetzt nicht mehr zu befürchten. Im BMF-Erlass heißt es:

„Für die Berücksichtigung der Aufwendungen als Betriebsausgaben kommt es nicht darauf an, ob die Leistungen notwendig, üblich oder zweckmäßig sind; die Aufwendungen dürfen auch dann als Betriebsausgaben abgezogen werden, wenn die Geld- oder Sachleistungen des Sponsors und die erstrebten Werbeziele für das Unternehmen nicht gleichwertig sind.“

Allerdings sollte darauf geachtet werden, dass kein krasses Missverhältnis zwischen den Sponsoraufwendungen und dem erstrebten wirtschaftlichen Vorteil besteht, da andernfalls der Betriebsausgabenabzug zu versagen ist. Solche Risiken bestehen insbesondere bei der Unterstützung von Kultur- oder Umweltschutzinitiativen, weniger beim Sportsponsoring.

Zuwendungen des Sponsors, die mangels ausreichender wirtschaftlicher Vorteile für das Unternehmen und deren Dokumentation im Vertrag keine Betriebsausgaben sind, sind dann als Spenden anzuerkennen, wenn sie zur Förderung gemeinnütziger steuerbegünstigter Zwe-

¹² Verfügung der OFD Düsseldorf vom 9.12.1992, Deutsches Steuerrecht 1993, Seite 203; OFD Düsseldorf vom 7.6.1995, Der Betrieb 1995, Seite 1785; Verfügung der OFD Bremen vom 19.10.1995, Betriebs-Berater 1996, Seite 36.

¹³ Bundessteuerblatt I 1997, Seite 726.

¹⁴ Bundessteuerblatt I 1998, Seite 212.

cke freiwillig oder aufgrund einer freiwillig eingegangenen Rechtspflicht erbracht werden, kein Entgelt für eine bestimmte Leistung des Empfängers sind und nicht in einem tatsächlichen wirtschaftlichen Zusammenhang mit dessen Leistungen stehen.

Liegen weder die Voraussetzungen für einen Betriebsausgabenabzug noch für den Spendenabzug vor, handelt es sich um nicht abziehbare Aufwendungen der Lebensführung oder bei Kapitalgesellschaften um verdeckte Gewinnausschüttungen.

Der Betriebsausgabenabzug beim Sponsor korrespondiert nicht zwangsläufig mit Einnahmen im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb beim Gesponsorten.¹⁵ Trotz Betriebsausgabenabzug beim Sponsor können steuerfreie Einnahmen beim Gesponsorten vorliegen¹⁶. Dies weicht von der früher herrschenden Auffassung ab, die eine parallele Behandlung befürwortete.¹⁷

Keine Einnahmen im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb liegen gemäß Erlass vom 9.7.1997, Bundessteuerblatt I 1997, Seite 726, vor, wenn die steuerbegünstigte Körperschaft dem Sponsor nur die Nutzung ihres Namens zu Werbezwecken in der Weise gestattet, dass der Sponsor selbst zu Werbezwecken oder zur Imagepflege auf seine Leistungen an die Körperschaft hinweist (so auch OFD Ffm vom 7.5.2003, DB 2003, 1544). Die bloße Verwendung des Namens des Gesponsorten durch den Sponsor in dessen Werbung spricht daher für steuerfreie Einnahmen aus Vermögensverwaltung (7% Umsatzsteuer), nicht aber Spende, weil mit einer solchen keine öffentlichkeits- bzw. werbewirksamen Maßnahmen verfolgt werden dürfen (Imagegewinn bei Spenden daher nur begrenzt).

Ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt dagegen vor, wenn die gemeinnützige Körperschaft an den Werbemaßnahmen „mitwirkt“. Gem. ergänzendem Erlass der Finanzverwaltung vom 18.2.1998, Bundessteuerblatt 1998, Teil I, Seite 212, zum in dieser Hinsicht ursprünglich sehr einschränkenden Sponsoring-Erlass vom 9.7.1997, ist die bloße Namensnennung ohne besondere Hervorhebung unschädlich (was insbesondere beim Kultursponsoring dazu geführt hätte, dass bei bloßer Nennung des Sponsors z.B. im Opernprogramm ein wesentlicher Teil der Sponsorengelder direkt an das Finanzamt abzuführen gewesen wäre). Gem. OFD Ffm vom 7.5.2003, a.a.O., liegen keine Vermögensverwaltungserträge vor, somit keine 33 1/3-tel Rücklagenbildung nach § 58 Nr. 7a AO, nur 10% im Rahmen des Jahresüberschusses. Gem. ergänzendem Erlass des FM Bayern vom 11.2.2000, Der Betrieb 2000, S. 548, ist die Benennung eines Saals nach dem Sponsor ebenso ertragsteuerlich unschädlich wie die ergänzende Aufführung des Firmenlogos (Aufnahme eines Emblems oder Logos des Sponsors in Vereinsnachrichten oder Veranstaltungshinweise ohne Hervorhebung des Sponsors oder Nennung von Werbeslogans)¹⁸, anders aber bei Internetseiten des Vereins die Möglichkeit zur Umschaltung auf die Werbeseiten der Firma mit Link (ebenso OFD Hannover v. 11.2.2003, DStR 2003, Seite 781).

Die Ergänzung vom 18.2.1998 bezieht sich ausdrücklich auf die steuerliche Behandlung beim Empfänger der Leistungen, die nicht davon abhängt, wie die entsprechenden Aufwendungen beim leistenden Unternehmer - also z.B. als Betriebsausgaben - behandelt werden.

Handelt der Sponsor dagegen in erster Linie um der Sache willen ohne das Motiv einer Werbebegegnung, so handelt es sich um steuerfreie Spendeneinnahmen, die dem ideellen Bereich zuzuordnen und mit einer Spendenbescheinigung belegt werden können.

¹⁵ BMF, FN6 a.a.O., Tz. 9.

¹⁶ So auch FG Mecklenburg-Vorpommern v. 30.5.1997, DStRE 97, 681.

¹⁷ THIEL/EVERSBURG, Der Betrieb 1990, Seite 290, 344 f, 395 ff; JANSEN, Deutsches Steuerrecht 1990, Seite 61.

¹⁸ Aber lt. OFD Karlsruhe vom 5.3.2001, DStR 2001, S.853 betr. die USt: 16% statt 7 % USt.

Steuerpflichtigen Einnahmen stehen in der Regel nur geringe abzugsfähige Aufwendungen gegenüber, da nur die Aufwendungen abzugsfähig sind, die auch verursachungsgerecht der Werbeaktivität des Gesponsorten zuzurechnen sind. So legt auch der Anwendungserlass zur Abgabenordnung, dort zu § 64 Nr. 4 fest, dass Veranstaltungskosten, die auch ohne die Werbung entstanden wären, keine Betriebsausgaben sind. Soweit direkte Aufwendungen verursachungsgerecht zuzuordnen sind, können dann allerdings auch die angefallenen Personal- und Sach-Gemeinkosten geltend gemacht werden.¹⁹ Es ist jedoch auf § 64 Abs.6 Nr. 1 der AO zu verweisen: nur 15% der Einnahmen sind zu versteuern, wenn es sich um eine Werbeleistung im Zusammenhang mit einem Zweckbetrieb handelt.

Bei Einnahmen im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ist zu berücksichtigen, dass der Umsatzsteuersatz 16 % statt 7 % (vgl. zu 5.) beträgt.

Die der Vermögensverwaltung zuzuordnenden Sponsoringeinnahmen (z.B. Aufnahme eines Emblems oder Logos des Sponsors in Vereinsnachrichten oder Nennung von Werbeslogans bzw. Werbung durch den Sponsor selbst mit Hinweis auf den Gesponserten) sind ertragsteuerfrei, unterliegen allerdings dem ermäßigten Umsatzsteuersatz von 7 % gemäß § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG: Verfügungen der OFD Karlsruhe vom 5.3.2001, Deutsches Steuerrecht 2001, Seite 853, und der OFD Hannover vom 11.2.2003, DStR 2003, 781.

Wegen der besonderen USt-Problematik bei Sachleistungen des Sponsors (z.B. unentgeltliche KFZ-Gestellung gegen Werbeleistung) s. OFD Hannover vom 11.2.2003, DStR 2003, 781.

Darüber hinaus fallen bei stpfl. Einnahmen Körperschaftsteuer und Gewerbeertragsteuer an.

Es ist dringend zu empfehlen, in Zweifelsfällen die Motive des Sponsors/Spenders für die Hergabe der Mittel schriftlich im Hinblick auf eine evtl. Betriebsprüfung zu dokumentieren. Bei aktiver Mitwirkung an Werbemaßnahmen des Sponsors sollte überlegt werden, die Werbeaktivitäten in einer eigenen Verwertungsgesellschaft zu bündeln und von dieser Lizenzverträge abschließen zu lassen, um eine Gefährdung der Gemeinnützigkeit zu vermeiden.

15. Zulässigkeit der Ausgründung von Stiftungen aus Mitteln gemeinnütziger Fachgesellschaften

Gemäß Verfügung der OFD Frankfurt vom 23.3.1998, Der Betrieb 1998, Seite 1062, ist es schädlich für die Gemeinnützigkeit, wenn Mittel, die zeitnah für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden sind, für die Vermögensausstattung einer steuerbegünstigten Stiftung verwendet werden. Die Zuführung von zeitnah zu verwendenden Mitteln zum Vermögen einer Stiftung kann danach nicht anders beurteilt werden, als die Zuführung zum eigenen Vermögen der gemeinnützigen Organisation. M.E. sind somit unbedenklich nur die freien Rücklagen nach § 58 Nr. 7a AO und die Mittel, die ab dem Jahr 2000 zulässig nach § 58 Nr. 11 AO dem Vermögen zugeführt werden dürfen, für die Vermögensausstattung von Stiftungen verwendbar. Das übrige Vermögen wäre in einer Nebenrechnung dahin gehend zu untersuchen, wieweit dieses durch Investitionen im Sachanlagevermögen bzw. in einem evtl. vorhandenen eisernen Vorratsbestand bereits gebunden ist. Nur soweit darüber hinaus „freie“, zulässig auf Dauer thesaurierte, Vermögensbestandteile existieren, z.B. aus Spenden, die ausdrücklich dem Vermögen zufließen sollten bzw. aus Erbschaften, die ausdrücklich das Vermögen stärken sollten, käme eine Übertragung in eine Stiftung in Betracht.

Es ist in jedem Fall –dringend empfehlenswert, zuvor eine verbindliche Auskunft der Finanzverwaltung hinsichtlich des geplanten Betrages herbeizuführen.

16. Sonderkomplex: Kurzfristige Aushilfen bei Veranstaltungen

¹⁹ Koordinierter Ländererlass vom 9.2.1996, Deutsches Steuerrecht 1996, Seite 427, in Abweichung von einem BFH-Urteil vom 27.3.1991, Bundessteuerblatt II 92, Seite 1103 (vgl. hierzu auch THIEL, Der Betrieb 1993, Seite 1208).

Die Abgabenbelastung insgesamt beläuft sich bei Wegfall der Sozialversicherungsbeträge auf **25 %** pauschale Lohnsteuer gem. § 40a Abs. 1 EStG, sofern unter steuerlichen Aspekten

- der Arbeitslohn durchschnittlich DM 120 je Arbeitstag nicht übersteigt, oder die Beschäftigung zu einem unvorhersehbaren Zeitpunkt sofort erforderlich wird, und
- der Arbeitslohn während der Beschäftigungsdauer durchschnittlich DM 22 je Arbeitsstunde nicht übersteigt.

Für Sozialversicherungszwecke liegt eine befreite kurzfristige Beschäftigung immer dann vor, wenn

- die Beschäftigung innerhalb eines Jahres seit dem Beginn auf längstens zwei Monate (bei der 5-Tage-Woche) oder 50 Arbeitstage (bei der 1-4-Tage-Woche) nach ihrer Eigenart begrenzt zu sein pflegt oder im voraus vertraglich begrenzt wird,
- es sei denn, daß die Beschäftigung berufsmäßig ausgeübt wird und ihr Entgelt DM 630 im Monat übersteigt.

Bei der vorstehenden Jahresgrenze ist zu beachten, daß nicht das Kalenderjahr maßgeblich ist. Es ist jeweils zu Beginn einer neuen Beschäftigung zu prüfen, ob diese zusammen mit den schon im Laufe eines Jahres zuvor ausgeübten Beschäftigungen die maßgebliche Zeitgrenze überschreitet. Endzeitpunkt des Jahres ist dabei das voraussichtliche Ende der Beschäftigung. Andernfalls werden die kurzfristigen Beschäftigungen zusammengerechnet.

Zu beachten ist, daß eine kurzfristige Beschäftigung nicht mehr vorliegt, wenn die Beschäftigung berufsmäßig ausgeübt wird. Berufsmäßigkeit liegt vor, wenn durch die Beschäftigung der Lebensunterhalt überwiegend oder doch in einem solchen Umfang erworben wird, daß die wirtschaftliche Stellung des Beschäftigten zu einem erheblichen Teil auf der Beschäftigung beruht.²⁰ Bei der Beurteilung muß ein Zeitraum von ca. einem Jahr zugrunde gelegt werden. Wiederholen sich kurzfristige Beschäftigungen, ist Berufsmäßigkeit anzunehmen, wenn die Beschäftigungszeiten im Laufe eines Jahres insgesamt mehr als zwei Monate oder 50 Tage Arbeitstage betragen: Aushilfe schriftlich befragen.

²⁰ Urteil des BFG vom 11.6.1980.