

## AWMF -Schatzmeisterseminar am 9. 10. 2007 in Düsseldorf (Sonderausgabe 10/2007 der Mitteilungen aus der AWMF)

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

#### Einleitung

Dreh- und Angelpunkt des *steuerlichen Gemeinnützigkeitsrechts* ist wegen der damit verbundenen *Steuervorteile im Sinne einer Subventionsnorm* (vgl. zu den Vorteilen nachfolgend zu 1.) der Verfassungsgrundsatz der Wettbewerbsneutralität, d.h. gemeinnützige wissenschaftlich-medizinische Fachgesellschaften sollen aufgrund ihrer Steuervorteile nicht evtl. steuerpflichtige Wettbewerber (z.B. Pharmaindustrie, freiberufliche oder gewerbliche Dienstleister z.B. auf dem Aus- und Fortbildungssektor etc.) vom Markt verdrängen können, indem sie über die Mitgliedsbeiträge (ertragsteuerfrei nach § 8 Abs.6 KörperschaftsSteuerGesetz [KStG]) und institutionelle und daher umsatzsteuer- und ertragsteuerfreie echte Zuschüsse hinausgehende Einnahmen (*Entgelte*) für Tätigkeiten steuerfrei oder steuerbegünstigt erzielen können. Verwiesen wird auch auf das umfangreiche Gutachten des wissenschaftlichen Beirats beim Bundeswirtschaftsminister aus 2006 mit der Empfehlung zur nur eingeschränkten Aufrechterhaltung der steuerlichen Vorteile der Gemeinnützigkeit für Zwecke der Mildtätigkeit, ansonsten nur Non-Profit-Status zum Erhalt öffentlicher Zuschüsse u.ä. (s. dazu auch Fischer, Finanz-Rundschau 2006, 1001).

*Geregelt* ist die Gemeinnützigkeit seit neuestem, soweit es die Fachgesellschaften selbst und nicht die Auswirkungen auf Mitglieder bzw. andere Dritte (Spender, Sponsoren) betrifft – wenn auch, anders als im Gesetzentwurf nicht abschließend, und zwar auf Intervention des Bundesrates am 21.9.2007 – nur noch *in der Abgabenordnung (AO)* (§§ 52 ff. AO) und nicht mehr ergänzend auch noch im EinkommenssteuerGesetz (EstG) bzw. der EStDV (§ 48): wird nachfolgend noch weiter erläutert.

Speziell für wissenschaftliche Forschungsgesellschaften mit *entgeltlicher* Auftragsforschung neben eigener institutioneller Gemeinschaftsforschung wurde mit dem Jahressteuergesetz 1997 eine Nr. 9 in § 68 Abgabenordnung (AO) eingefügt, die sich mit dem zulässigen Umfang solcher *Auftragsforschung* neben beitrags-, zuwendungs- bzw. spendenfinanzierter institutioneller Gemeinschaftsforschung befasst: vgl. nachfolgend zu 5.

Im Jahr 2000 ist das „Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung von Stiftungen“ in Kraft getreten, das insbes. eine Neuregelung der Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung (§ 55 Abs. 1 Nr. 5 AO) betraf und mit Änderungen zu einer deutlichen Erweiterung der zulässigen Mittelansammlung in freien Rücklagen führte, u.a. durch Anhebung der zulässigen Rück-

lagenbildung bei Überschüssen aus Vermögensverwaltung (z.B. Zinsüberschuss) auf 1/3-tel des Überschusses und Einführung einer 10 %-igen Rücklagenbildung aus *sonstigen zeitnah zu verwendenden Mitteln* (§ 58 Nr. 7a AO: Gewinne aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, Zweckbetrieben sowie die Bruttoeinnahmen aus dem ideellen Bereich, insbes. Mitgliedsbeiträge und Spenden).

Am 21.9.2007 hat der Bundesrat das „Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements“, verabschiedet. Mit dem Gesetz sollen Hilfen im Sinne von Erleichterungen für das bürgerschaftliche Engagement gegeben werden. Dazu verfolgt das Gesetz – begrenzt auf die Sicht einer med.-wissenschaftlichen Fachgesellschaft mit evtl. einer nahe stehenden Stiftung - im Wesentlichen die folgenden Ziele:

- Bessere Abstimmung und Vereinheitlichung der förderungswürdigen Zwecke im Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht durch Aufgabe der bisherigen Unterscheidung zwischen gemeinnützigen und spendenbegünstigten Zwecken. Statt bisher in Anlage 1 zu § 48 EStDV werden die als gemeinnützig anerkannten Zwecke in § 52 Abs 2 AO abschließend aufgezählt, die Abzugsregelungen für Spenden beim Spender in EStG, KörperschaftsSteuer-Gesetz (KStG) und Gewerbesteuer-Gesetz (GewStG) können auf Verweise auf die §§ 52 – 54 AO beschränkt werden. Spendenbegünstigung und Gemeinnützigkeit nach den §§ 52 – 54 AO laufen somit stets parallel.
- Vereinheitlichung und Anhebung der Höchstgrenzen für den Spendenabzug *beim Spender* von bisher 5 % bzw. 10 % des Gesamtbetrages der Einkünfte auf einheitlich 20 % bzw. bei Unternehmen alternativ 4%0 statt 2%0 der Summe aus Umsätzen und Löhnen und Gehältern
- Anhebung des Höchstbetrages für die **Einkommenssteuer**-sparende Ausstattung von Stiftungen durch private Stifter mit Kapital (Vermögensstockspenden) von 307.000 € auf 1 Mio € ohne Beschränkung auf das Gründungsjahr.
- Bei Überschreiten der abzugsfähigen Spendenhöchstbeträge Abschaffung des zeitlich begrenzten Vor- und Rücktrags von Großspenden zugunsten eines zeitlich unbegrenzten Vortrags; in Kraft für ab 2007 geleistete Spenden, allerdings gilt für 2007 auf Antrag das alte Recht.
- Senkung des Haftungssatzes für Vorstand bzw. Geschäftsführung (wer unterschrieben hat) bei unrichtigen Spendenbescheinigungen und fehlverwendeten Zuwendungen von 40 % auf 30 % als Folge der Senkung des durchschnittlichen Grenzsteuersatzes

- neue „Ehrenamtspauschale“ - nebenberuflicher Steuerfreibetrag von 500 €p.a. - für Tätigkeiten (auch z.B. von ansonsten ehrenamtlich tätigen Vorstandsmitgliedern) im Auftrag der Fachgesellschaft
- gemeinnützige Körperschaften dürfen zukünftig Arbeitskräfte und Räume auch an Körperschaften des Öffentlichen Rechts (KÖR) überlassen, nicht nur an andere steuerbegünstigte Körperschaften
- Die Regelung zum Vermögensanfall an Dritte bei Auflösung, Zweckwegfall etc. in § 61 AO ist enger gefasst, zukünftig müssen in der Satzung ein Anfallsberechtigter oder ein konkreter Zweck genannt werden.
- Anhebung der Nicht-Besteuerungsgrenze für wirtschaftliche Betätigungen gemeinnütziger Körperschaften von 30.678 € auf 35.000 € Einnahmen im Jahr.

## 1. Steuerliche Vorteile der Gemeinnützigkeit

Die Vorteile liegen in der

- Steuerfreiheit des ideellen Bereichs (d.h. des durch Beiträge, Spenden oder steuerfreie Zweckbetriebe – z.B. Teilnehmerbeiträgen zu wissenschaftlichen Kongressen oder Seminaren der Fachgesellschaft - finanzierten satzungsmäßigen Tätigkeitsbereichs und der darin erzielten Überschüsse) und der Vermögensverwaltungsüberschüsse aus zulässig gebildetem Vermögen (Zins- und Wertpapiererträge, Vermietungsüberschüsse, Rechtspachterlöse aus Industrie-Fachausstellungen, s. weiter unten zu 13.) von der KSt und GewSt.
- Empfangsberechtigung von - bei der Fachgesellschaft - steuerfreien Spenden, die beim Spender gegen Spendenbescheinigung steuerlich als Sonderausgaben abziehbar sind
- Steuerbefreiung kleiner steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe von KSt und GewSt, wenn die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer insgesamt €35.000 im Jahr nicht übersteigen
- Bevorzugung bei der Zuteilung öffentlicher Zuschüsse

- Umsatzsteuerfreiheit von Teilnehmergebühren zu Veranstaltungen belehrender oder wissenschaftlicher Art (Kongresse, Seminare) nach § 4 Nr. 22a UStG (günstig, soweit nicht vorsteuerbehaftete Personalkosten des Vereins den Einnahmen gegenüberstehen)
- ermäßigten Umsatzbesteuerung (7% statt 19% bei vollem Vorsteuerabzug) von ertragsteuerfreien sog. Zweckbetrieben (Einnahmen aus Tätigkeiten, die satzungskonform und zur Erfüllung des Satzungszwecks unabdingbar notwendig sowie wettbewerbsneutral sind: z.B. Auftragsforschung für nicht vorsteuerabzugsberechtigte Auftraggeber, z.B. aus dem öffentlichen Bereich, in den Grenzen von § 68 Nr. 9 AO etc.), die nicht schon umsatzsteuerfrei nach § 4 Nr. 22a UStG sind,; unter den ggf. einschränkenden Bedingungen des § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG (neu ab 2007, s. dazu ggf. BMF v. 9.2.2007 und OFD Rheinland v. 10.8.2007)
- Grundsteuerbefreiung unmittelbar steuerbegünstigt genutzter Grundstücke o. Grundstücksteile: §§ 7,8 GrStG
- Erbschaft-/Schenkungssteuerfreiheit von Zuwendungen an die gemeinnützige Fachgesellschaft (diese unterliegen auch beim Zuwendenden nicht der ErbSt/SchenkSt: § 3 Nr. 16 Buchst. b Satz 1 ErbStG)
- Möglichkeit der Zahlung einer nebenberuflichen Einkommenssteuer-freien „Ehrenamtszuschale“ von 500 €p.a. an im Auftrag des Vereins Tätige.

Wegen der Nachteile der gemeinnützigen Bindungen s. zu 3.

## 2. Mit steuerlicher Relevanz zu unterscheidende Tätigkeitsbereiche gemeinnütziger wissenschaftlicher Fachgesellschaften

Es sind **vier** relevante Bereiche zu unterscheiden:

- (1) Gemeinnütziger **ideeller** Bereich (ertragsteuer- und umsatzsteuerbefreit: finanziert durch Mitgliedsbeiträge, Spenden, echte Zuschüsse)
- (2) drei Bereiche wirtschaftlicher Betätigungen, nämlich
  - a) Ertragsteuerfreie **Vermögensverwaltung** (Zins-/Mietüberschüsse, passive Lizenzen, Rechtspacht Dritter aus Industrie-Fachausstellungen u.ä.).

- b) Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe: Einnahmenerzielung aus Tätigkeit (§ 14 AO) - unabh. von einer angestrebten Gewinnerzielung! -, mit der steuerlichen relevanten weiteren Unterteilung in
- ba) (ertrag)steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (§ 64 AO), z.B. echte Sponsoringerlöse, Beratung o. Gutachten gegen Entgelt im Einzelinteresse eines Auftraggebers, Unterhaltung von Laboratorien gegen Entgelt, Erlöse aus Zeitschriftenverlag u.ä.:.. Überschüsse sind bei Überschreiten der Kleinbetrageeinnahmengrenze von 35.000 €p.a. des § 64 Abs.3 AO bzw. des Überschussfreibetrags von 3.835 €des § 24 KStG - für alle stpfl. Geschäftsbetriebe zusammen - ertragsteuerpflichtig (KSt und GewSt) und es fällt Umsatzsteuer auf die Einnahmen zum allgemeinen Satz von 19% an.
- bb) (ertrag)steuerfreie Zweckbetriebe: satzungskonform *und* zur Erfüllung des Satzungszwecks unabdingbar notwendig sowie wettbewerbsneutral (§§ 65, 68 AO). Für die Einnahmen aus Zweckbetrieben beträgt der Umsatzsteuersatz i.d.R. nur 7 % anstelle von 19 % (§ 12 Abs. 2 Nr. 8a 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 in Höhe von 12% der Einnahmen (zzgl. Nachverzinsung mit 6% p.a. gem. § 233a AO) entstehen kann, wenn irrtümlich ein Zweckbetrieb unterstellt wurde, tatsächlich aber ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vorliegt und die Überschüsse aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ggf. bei Überschreiten der Grenzen ertragsteuerpflichtig sind (zzgl. 6 % Verzinsung)!!

Die Betriebsprüfung (BP) prüft vordringlich die Schnittpunkte zwischen (1) und (2ba) und weiter die zutreffende Qualifizierung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes als steuerfreier Zweckbetrieb. 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).

### 3. Voraussetzungen zur Anerkennung der Gemeinnützigkeit und mit ihr verbundene Pflichten/Auflagen sowie Folgen bei späterem Verlust der Gemeinnützigkeit

Gemeinnützigkeit *ganz allgemein* liegt gem. § 52 AO dann vor, wenn die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem und sittlichem Gebiet selbstlos gefördert wird. Gem. § 52 AO ist die Förderung von *Wissenschaft und Forschung ausdrücklich* als Förderung der Allgemeinheit und damit als gemeinnützig anerkannt; ergänzend Hinweis auf die einschränkende Sondervorschrift des § 68 Nr.9 AO hinsichtlich des zulässigen Umfangs von entgeltlicher Auftragsforschung = siehe zu 5.).

Die **Voraussetzungen** zur Erlangung/Bewahrung der Gemeinnützigkeit sind in der Abgabenordnung, dritter Abschnitt, §§ 51 – 68, abschließend geregelt; demnach sind die mit der Gemeinnützigkeit verbundene Pflichten/Auflagen wie folgt:

- ***Selbstlosigkeit***

Vermieden werden muss, dass eine gemeinnützige Fachgesellschaft überwiegend die wirtschaftlichen Einzelinteressen ihrer Mitglieder oder Dritter verfolgt (s. aber BFH v. 15.7.1998 und BMF 2002 hierzu: gewisse Großzügigkeit gegeben).

- ***Ausschließlichkeit***

Die gemeinnützigen Zwecke müssen satzungsgemäß ausschließlich verfolgt werden (§ 56 AO), d.h. andere, gewerbliche Zwecke dürfen daneben nicht Satzungszweck sein, insbesondere nicht entgeltliche Sonderleistungen an Mitglieder (Hinweis auf AEAO zu § 59, Nr. 1 und die hierzu erlassenen Mustersatzungen, Anlagen 1 - 3 zu § 60 AO): Ausnahme lt. BFH v 18.12.2002, wenn ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb unmittelbar zur Satzungserfüllung dient (Vorsicht, vorher verbindliche Auskunft einholen).

Im Hinblick auf die geforderte Ausschließlichkeit der Tätigkeit sind unschädlich

- die Vermögensverwaltung betr. zulässig gebildeten Vermögens einschl. Rücklagen (§ 14 Satz 3 AO)
- die nach § 58 AO zulässigen Nebentätigkeiten (i.w. Überlassung von Personal und Sachmitteln an andere gemeinnützige Organisationen oder KÖR, gesellige

Veranstaltungen von untergeordneter Bedeutung) und zulässige Rücklagenbildungen

- Tätigkeiten gegen Entgelt im Rahmen sog. steuerfreier Zweckbetriebe und
- steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe von untergeordneter Bedeutung (§§ 14, 55 Abs. 1 Satz 1, 64 AO).

- ***Unmittelbarkeit***

Die Ziele müssen im wesentlichen selbst (s. nachfolgend Gepräge) - durch eigenes Personal - verwirklicht werden; demnach wird m.E. z.B. eine Kongressdurchführung durch eine gewerbliche Kongressagentur als nach außen im eigenen Namen und für eigene Rechnung auftretendem Veranstalter/Vereinnahmer der Teilnehmer-Beiträge nicht der Fachgesellschaft als eigene gemeinnützige Tätigkeit zugerechnet (anders: bloße Unterstützung von vertraglich im Projekt - z.B. betr. Kongress - weisungsgebundenen sog. Hilfspersonen, § 57 Abs. 1 AO, z.B. Kongressagenturen, die im Namen und für Rechnung der Fachgesellschaften den Kongress organisieren und die Teilnehmer-Beiträge einnehmen). Eine *Hilfspersonentätigkeit/-eigenschaft allein begründet keine Gemeinnützigkeit* (also nur Hilfsperson zu sein für eine Kongressagentur als Veranstalter: § 57 Nr.2 Abs.2 S.2 AO, BFH v. 7.3.2007 und BMF v. 10.9.2002).

- ***Zeitnahe Mittelverwendung***

S. zu 4.

- ***gemeinnütziges Gepräge***

die gemeinnützigen Tätigkeiten einschl. Zweckbetrieben müssen der Fachgesellschaft das Gepräge geben, d.h. überwiegen: BMF v. 15.2.2002, BStBl I 2002, 267. Zu berücksichtigen sind dabei Mittelbeschaffungsseite (Einnahmerelationen bei Entgelten zu Beiträgen, Spenden und Zuwendungen) und Mittelverwendungsseite (Personal- und Zeiteinsatz). Auf der Mittelbeschaffungsseite ist bei Beteiligungen an Personengesellschaften auf die Einnahmen, nicht auf den Gewinnanteil, abzustellen<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Analog BFH v. 27.3.2001, BStBl II 2001, 449 zu § 64 Abs.3 AO.

- **gemeinnützige Vermögensbindung:** s. zu 8.

Hinzuweisen ist auf die *satzungsgemäß* notwendige gemeinnützige Vermögensbindung gem. § 61 AO (neugefasst 2007) bei Auflösung/Zweckwegfall, auch betr. stpfl. angesammelten Vermögens: Fin.min. Brandenburg v. 31.8.1993.

**Folgen der Verlustes der Gemeinnützigkeit** (Wechsel in die Steuerpflicht als zu vermeidender GAU) sind i.w.:

- bei endgültigem Wegfall des gemeinnützigen Zwecks Selbstenteignung durch Vermögensübertrag des während der Gemeinnützigkeit gebildeten Vermögens auf eine andere gemeinnützige Körperschaft, wohl einschl. der evtl. selbstgeschaffenen immateriellen Werte
- bei Verstoß gegen die Gemeinnützigkeit in der Vergangenheit bzw. das Übertragungsgebot kommt es zur rückwirkenden Besteuerung der letzten 10 Jahre: § 61 Abs. 3 in Verbindung mit § 63 Abs. 2 AO mit Haftung der Organmitglieder für die in dieser Zeit vereinnahmten Spenden und Erbschaften (einschl. der umsatzsteuerlichen Nachbelastung bei Wegfall von § 4 Nr. 22a UStG bzw. von Zweckbetrieben, vgl. nachstehend); wie hoch das steuerpflichtige Ergebnis p.a. ausfallen wird, ist kaum überschau- und planbar, eine verbindliche Auskunft ist ausgeschlossen, weil es sich insofern um bereits abgeschlossene Sachverhalte handelt

#### **4. Zeitnahe Mittelverwendung/-verausgabung / zulässige Vermögensbildung**

Alle (auch steuerpflichtig) vereinnahmten Mittel müssen grundsätzlich zeitnah verausgabt werden.

Die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung wird ausdrücklich angesprochen: § 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, techn. Geräte u.ä.: § 55 Abs. 1 Nr. 5 S. 2 AO): hierzu s. aktuell auch Thiel/Eversberg, DB 2007, 191, 1434.



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“, also bei Zufluss im Dezember eines Jahres nur 12 Monate Zeit zur Verausgabung.

Nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen

- die nach den Vorschriften der §§ 58 Nr. 6, 7, 11 und 12 AO zulässigen Rücklagen bzw. Vermögenszuführungen von außen iSv § 58 Nr. 11 und 12 AO – s. Nr. 28 AEAO zu § 55 Abs.1 Nr. 5 AO und nachfolgend und
- die gebundenen Mittel wie Grund- oder Stammkapital, Stiftungskapital, beruhend auf einer Erklärung des Mittelgebers, dass die gemeinnützige Organisation die gebundenen Mittel in ihrem Vermögen behalten soll.

Bei den zulässigen *Rücklagen* ist weiter zu unterscheiden zwischen

- projektgebundenen Rücklagen (einschl. sog. Betriebsmittelrücklage) nach § 58 Nr. 6 AO,
- freien Rücklagen (§ 58 Nr.7a AO), und
- Rücklagen zum Erwerb von Gesellschaftsrechten (§ 58 Nr. 7b AO).
- Darüber hinaus sind Rücklagen zulässig im stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, soweit hierfür bei vernünftiger kaufmännischer Beurteilung eine wirtschaftliche Begründung besteht (AEAO Nr. 3 zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO).

Nach § 58 Nr. 7a AO ist es unschädlich, dass eine Körperschaft höchstens 1/3-tel des Überschusses der Einnahmen über die Kosten aus Vermögensverwaltung (Zinsen, Dividenden, Mieten) zzgl. höchstens 10 % ihrer sonstigen nach § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO zeitnah zu verwendenden Mittel einer freien Rücklage zuführt. Abzustellen ist bei den 10 % gem. Anwendungserlass zur Abgabenordnung; dort zu § 58 Nr. 7, auf

- die Bruttoeinnahmen aus dem ideellen Bereich (AEAO Nr. 14 S. 2 zu § 58 Nr. 7 AO), d.h. also die Bruttoeinnahmen aus Beiträgen und Spenden, und
- die Überschüsse aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und Zweckbetrieben.

Lassen sich also die Überschüsse aus den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben und den Zweckbetrieben (z.B. Kongresse, Weiterbildung u.ä.) gesondert

ermitteln<sup>2</sup>, so können von der Summe 10% und im übrigen noch 10% der Bruttoeinnahmen aus dem ideellen Bereich in freie Rücklage - ohne zeitnahen Verwendungszwang - eingestellt werden.

Soweit Überschüsse aus Werbung entstanden sind, die auf der Basis von § 64 Abs. 1 Nr. 6 AO pauschal nur mit 15 % der Werbeeinnahmen angesetzt 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 Rücklagenbildung ggf. entsprechend auszunutzen<sup>3</sup>, 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 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.

Bei Bildung unzulässiger Rücklagen kann der Mangel der Geschäftsführung durch Anwendung des § 63 Abs. 4 AO geheilt werden (bezieht sich streng genommen nur auf § 58 Nr. 6 + 7 AO), jedoch ist wohl entsprechend erweiterte Anwendung auf Rücklagen im stpfl.Geschäftsbetrieb und der Vermögensverwaltung zulässig.

Hinweis in diesem Zusammenhang auf die erforderliche jährliche gesonderte *Mittelverwendungsrechnung* – insbesondere bei fehlender Bilanzierung und damit Rücklagenbildung schon in der Bilanz – : s. AEAO Nr. 27 zu § 55 Abs.1 Nr. 5 AO und Thiel, DB 1992, 1900).

Lt. AO ist außerdem eine Mittelzuführung *von außen (Dritten) direkt zum Vermögen* zulässig mit der Folge, dass die Fachgesellschaft nur die Zinsen verwenden muss. Nach § 58 Nr. 11 AO wird demnach die Gemeinnützigkeit nicht ausgeschlossen durch

---

<sup>2</sup> 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.

<sup>3</sup> Wenn der Jahresüberschuss nicht groß genug für die Zuführungssumme (aus dem JÜ) ist, ggf. zu Lasten vorhandenen freien Vermögens oder einer Betriebsmittelrücklage.

- 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.

## **5. Fiktion entgeltlicher Auftragsforschung als Zweckbetrieb gem. § 68 Nr. 9 AO nur bei nicht Überwiegens dieses Bereichs einschl. Einnahmen aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben**

Mit Urteil vom 30.11.1995 hatte der BFH entschieden, dass die Umsätze eines gemeinnützigen Vereins aus der Durchführung von Auftragsforschung kein steuerbegünstigter Zweckbetrieb sind, so dass hieraus erzielte Überschüsse voll steuerpflichtig wären und der Umsatzsteuersatz 19 % beträge.

Da dieses Urteil die universitären Forschungseinrichtungen in ihrer Existenz bedrohte, wurde durch das Jahressteuergesetz 1997 eine Nr. 9 in § 68 AO eingeführt, die wie folgt lautet:

Steuerbefreiung von „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.“

Unter dem Datum vom 22.9.1999, BStBl I 99, 944 wurde zu § 68 Nr.9 AO ein BMF-Erlass herausgegeben, der durch BFH-Urt. v. 4.4.2007 im wesentlichen bestätigt wurde:

Die Fiktion der Zweckbetriebseigenschaft der wissenschaftlichen Forschung und damit die Ertragsteuerfreiheit dieser Einnahmen/Überschüsse nebst 7% USt-Satz ist danach davon abhängig, dass die Einnahmen aus der „Auftragsforschung“ - zzgl. sonstiger 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 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.

Sind die schädlichen Einnahmen größer als 50%, so ist hinsichtlich der Prüfung eines Wegfalls der Gemeinnützigkeit insgesamt (neben der Stpfl. der Überschüsse) lt BFH-Urt. v. 4.4.2007 *parallel der zeitliche Anteil* der aufgewandten Arbeitsstunden festzustellen, ist der schädliche Zeitanteil geringer als 50%, so bleibt die Gemeinnützigkeit im übrigen erhalten

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.

Die Durchführung eines wissenschaftlichen Kongresses fällt nicht unter § 68 Nr. 9 Satz 3 AO (schädliche Einnahmen), 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 der gegebenen Entgeltlichkeit: Erlass des Finanzministeriums Bayern vom 13.4.2000. Da das Ergebnis mit den obersten Finanzbehörden des Bundes abgesprochen ist, besteht in diesem Punkt Sicherheit.

Interessant sind im Erlass Bayern auch die Ausführungen zur Ausgliederung von Auftragsforschung auf eine GmbH. Man kann 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 werden.

## **6. „Unechte“ Betriebsaufspaltung bei Tochter-GmbH in Mehrheitsbesitz (auch ohne tatsächlichen Einfluss auf die Geschäftsführung) schon bei Verpachtung reiner Büroflächen**

Früher führte die Verpachtung von Standard-Büroflächen durch steuerbefreite Vereine an von diesen beherrschte Tochter-Gesellschaften mbH nicht zur steuerschädlichen Annahme einer sog. „unechten Betriebsaufspaltung“. Mieteinnahmen von der GmbH konnten steuerfrei im Rahmen der Vermögensverwaltung - § 14 Abgabenordnung - verinnahmt werden, das gleiche galt für Lizenzgebühren z.B. für die Verwendung des geschützten Signets des Vereins bzw. für das Recht zur Durchführung von Industriefachausstellungen/Werbeveranstaltungen bei Kongressen u.ä..

Soweit keine tatsächliche Einflussnahme auf die Geschäftsführung der Tochter-GmbH vorlag – insbesondere in Form einer Personalunion bei der Geschäftsführung – gehörte die Beteiligung an der Tochter-GmbH zum Bereich der Vermögensverwaltung des Vereins und hatte keinen gewerblichen Charakter.

Die Rechtspachten, Miet- und Lizenzaufwendungen waren dagegen bei der Tochter-GmbH abzugsfähige Betriebsausgaben.

Die Verpachtung von Büroflächen führt wegen Rechtsprechungsänderung ab 1.1.2003 zur unechten Betriebsaufspaltung : BFH-Urteil vom 23.5.2000 und nachfolgende Übergangsregelungen des BMF (erstmalig Schreiben des BMF vom 18.9.2001 wegen sachlicher und personeller Verflechtung von Verein und GmbH. Der steuerbefreite Verein, wird - partiell - zum gewerblichen Unternehmen, weil es seiner im Mehrheitsbesitz stehenden Tochter-GmbH (sog. personelle Verflechtung) wesentliche Betriebsgrundlagen (hier: Büroflächen) zur Nutzung zur Verfügung stellt (sachliche Verflechtung).

### Konsequenzen der Annahme einer Betriebsaufspaltung:

Die vermietete Grundstücksfläche ist als gewerbliches Betriebsvermögen des Vereins anzusetzen.

Mieteinnahmen unterliegen ab 2003 der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer, soweit daraus ein Überschuss entsteht. Es ist somit eine Sonder-Nebenrechnung erforderlich, bei der entsprechend dem Verhältnis der vermieteten Grundstücksflächen zu den selbst genutzten Grundstücksflächen die Abschreibungen und die sonstigen, nicht auf die

Tochter-GmbH umgelegten Betriebskosten (insbesondere Reparaturen), den Mieterlösen gegenübergestellt werden.

Gewinnausschüttungen der Tochter-GmbH sind gewerbliche Einnahmen, aber gem. § 8b KStG (bis auf 5%) steuerbefreit.

Weitere Konsequenz aus der Annahme einer Betriebsaufspaltung ist die Steuerpflicht von Lizenzvergütungen für die Nutzung des Namens oder Signets z.B. für Werbezwecke oder Zwecke der Durchführung von Fachausstellungen bei Kongressen u.ä..

Für gemeinnützige wissenschaftliche Forschungsvereine, die § 68 Nr. 9 AO unterliegen, ist zudem wichtig, dass wohl nicht die Mieteinnahmen (der Art nach steuerfreie Vermögensverwaltung iSv § 14 AO, wohl aber stpfl.), wohl aber Gewinnausschüttungen und Lizenzvergütungen zu den sog. steuerschädlichen Einnahmen im Rahmen der 50 %-Grenze zählen: hierzu ergänzend Erlass des Finanzministeriums Bayern vom 13.4.2000

## **7. Ergebnisermittlung bei steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben: mit anteiligem 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 Betriebsaustattung) - im Rahmen der Ermittlung des steuerpflichtigen Ergebnisses dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb anteilig zugerechnet werden dürfen, d.h. das stpfl. Ergebnis mindern, ergibt sich in Abweichung von einem BFH-Urteil vom 27.3.1991 aus AEAO Nr. 4 – 6 zu § 55 AO. Die Einbeziehung von Gemeinkosten hilft bei der Vermeidung stpfl. Überschüsse; Verluste – s. nachfolgend - sind aber zu vermeiden.

## **8. Gemeinnützigkeitsschädlich: nachhaltige Verluste aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben**

Nachhaltige Verluste aus (zu diesem Zweck ergebnismäßig zusammengefassten) 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, inzwischen umgesetzt im AEAO. Verluste können danach unschädlich

mit Gewinnen der sechs vorangegangenen Jahre ausgeglichen werden bzw. mit dem Gewinn - nur - des unmittelbar nachfolgenden Jahres (frühzeitige Abschlusserstellung erforderlich!). Verluste können bereinigt werden um Abschreibungen auf Wirtschaftsgüter, deren Anschaffung für den ideellen Teil notwendig war (also nicht extra wegen des steuerpflichtigen Einsatzes größer angeschafft, als für den ideellen Teil nötig: FinMin BDW vom 9.2.1996, und um im steuerpflichtigen Teil verrechnete gemischte Personal- und Sachgemeinkosten, wenn diese durch den ideellen Teil veranlasst wurden und die Nutzung durch den steuerpflichtigen Bereich nur zur besseren Kapazitätsauslastung dient<sup>4</sup>. Schließlich können Verluste auch durch Darlehen Dritter ausgeglichen werden, die einschl. Zinsen nur aus steuerpflichtigen Gewinnen bedient werden müssen.

Bei Aufbau eines neuen oder Erweiterung eines bestehenden steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes können geplante *Anlaufverluste* statt in den folgenden 12 Monaten in den folgenden drei Jahren nach Entstehen des Verlustes ausgeglichen werden: AEAO Nr. 8 zu § 55AO.

## 9. Vorsteuerabzug aus Aufwendungen

Nicht abzugsfähig ist Vorsteuer, die mit Aufwendungen im ideellen Vereinsbereich (spenden-, zuschuss- oder beitragsfinanziert) oder mit steuerbefreiten Umsätzen (z.B. 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<sup>5</sup> die Notwendigkeit der Aufteilung der Aufwendungen nach solchen, die ganz oder teilweise Vorsteuer-berechtigt sind und den nicht Vorsteuer-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). Siehe auch nachfolgend zu Nr. 10 wegen evtl. Vorsteuer-Pauschalierung.

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.

---

<sup>4</sup> Um Verluste um Gemeinkosten und AfA bereinigen zu können, müssen *marktübliche Preise* erhoben worden sein (branchenabhängig, marktabhängig).

<sup>5</sup> Ausnahme: Abschnitt 22 UStR, Absatz 10, Bsp. Nr. 7 analog bei Forschungsvereinen.

## **10. Kleinere steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe: 35.000 € Grenze für Ertragsteuerbefreiung gem. § 64 Abs. 3 AO und VoSt-Pauschalierung gem. § 23a UStG; 3.835 € Freibetrag nach § 24 KStG**

Übersteigen die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer (!) aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben ab 2007 nicht €35.000 (vorher 30.678 €) 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 allgemeinen Freibetrag für alle Arten von Vereinen von €3.835 betr. Überschüsse gem. § 24 KStG.

Die €35.000 -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 nach § 19 UStG (€17.500) im wesentlichen nur Personalkosten (ohne enthaltene VoSt) entgegenstehen.

Beachten: Der steuerpflichtige Umsatz gem. § 23a UStG bezieht sich auf netto € 35.000, die Grenze nach § 64 Abs. 3 AO bezieht sich auf €35.000 einschließlich Umsatzsteuer (Differenz).

## **11. Aufwandsspenden/Haftung bei der Ausstellung von Spendenbescheinigungen**

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

Maßgebend sind § 10b Abs. 3 S. 4 EStG (und s. BMF-Schreiben vom 7.6.1999): der Aufwendungsersatzanspruch muss unbedingt 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 €0,30 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 (ab 2007 30 % für entgangene ESt- und KSt und ggf. 15 % 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 Körperschaft bzw. wer veranlasst, dass Zuwendungen nicht zu den bestätigten Zwecken verwendet werden.

## **12. Einnahmen aus Werbung/Werbeflächen bei Industriefachausstellungen im Zusammenhang mit Kongressen/Fachtagungen u.ä. als steuerfreie Vermögensverwaltung (Rechtspacht)**

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.

Gemäß AEAO Tz. 9 zu § 67 a AO (betr. Sportvereine, gilt aber allgemein) ist 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. Bei der entgeltlichen Überlassung von angemieteten Standflächen bei Fachausstellungen der Industrie im Rahmen von wissenschaftlichen Kongressen o. Fachtagungen der Fachgesellschaft (diese ist Veranstalter im eigenen Namen und für eigene Rechnung, ggf. mit einer Kongressagentur als Hilfsperson) sollte also zur Erzielung voll ertragsteuerbefreiter Einnahmen gegen Zahlung einer Rechtspacht ein Unternehmer (Kongressagentur, Messe-GmbH, ggf. eine vorhandene Tochter-GmbH) eingeschaltet werden und dieser sollte im eigenen Namen und für eigene Rechnung die Ausstellungsfläche anpachten und selbst an die Unternehmen verpachten und auch die Firmen selbst akquirieren!

Alternative: Der Gesetzgeber hat durch § 64 Abs. 6 (Nr. 1) AO ab Jahr 2000 das Wahlrecht eröffnet, bei Einnahmen aus „Werbung für Unternehmen“ im Zusammenhang mit der satzungsgemäßen Tätigkeit oder einem Zweckbetrieb 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 zwecks Werbung, z.B. im Rahmen von wissenschaftlichen Kongressen oder Fortbildungsveranstaltungen, an denen Unternehmen zur Selbstdarstellung und Produktwerbung teilnehmen; letzteres ist ebenfalls als Werbeleistung einzuordnen<sup>6</sup> (Alternative zur steuerfreien Vermögensverwaltung wegen Agentureinschaltung für den Fall, dass der Verein alles selbst machen will oder z.B. nur selbst Werbebanner o.ä. beim Kongress gegen Entgelt anbietet). Voraussetzung für die Inanspruchnahme ist eine gesonderte Gewinnermittlung für den „Werbebetrieb“ und ein formloser Antrag, wie er von der Finanzverwaltung auch bei Ausübung des Wahlrechts i.S.v. § 64 Abs. 5 AO vorausgesetzt wird<sup>7</sup>.

Von der Ausübung des Wahlrechts sollte dann kein Gebrauch gemacht werden, wenn aufgrund eines geringen Gewinns aus der Werbung und kompensierender Verluste aus anderen stpfl. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben nach Saldierung keine Steuerbelastung anfällt.

### **13. Entgeltliche Festabende bei wissenschaftlichen Kongressen / Unentgeltliche gesellige Veranstaltungen**

In den Teilnehmergebühren (im Wege der Gesamtkalkulation) enthaltene oder zusätzlich erhobene Gebühren für das "social program" (Ausflüge, Damenprogramm, Festabende etc) gehören zu einem stpfl. wirtschaftlichen 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; zur Aufteilungspflicht eines Gesamtteilnehmerbeitrages s. AEAO Tz. 7 zu § 67a AO. Es fällt Umsatzsteuer mit 19 %/abzugsfähige Vorsteuer und bei Überschüssen ggf. Ertragsteuer an. Es empfiehlt sich die Auslagerung an die Kongressagentur, wenn eine solche die Ind.fachausstellung durchführt.

---

<sup>6</sup> So auch der Beschluß des FG München vom 20.11.2000, EFG 2001, Seite 539, Leitsatz Nr. 1.

<sup>7</sup> 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.

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 (bis 40 € in Anlehnung an Arbeitsessen)..

## 14. Spenden / Sponsoring

Wegen sog. Aufwandsspenden vgl. zu 11.

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 (stüpf unechte Spenden).

Sponsoring i.S. von versteckter Werbung oder unechte Spenden/Beiträge (z.B. für den kostenlosen Bezug von Fachzeitschriften) stellen einen stüpf. wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb dar mit voller 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.<sup>8</sup> Von der mäzenatischen Förderung unterscheidet sich das Sponsoring dadurch, dass ein Mäzen aus uneigennützigen Gründen handelt, ohne auf eine Gegenleistung des Gesponsorten abzielen. Von der Spende unterscheidet sich

---

<sup>8</sup> So zutreffend charakterisiert durch WEIAND, Deutsches Steuerrecht 1996, Seite 1897.

Sponsoring dadurch, dass eine Spende um der Sache willen, ohne die Erwartung eines besonderen Vorteils, gegeben wird.

Der Betriebsausgabenabzug beim Sponsor korrespondiert nicht zwangsläufig mit Einnahmen im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bei dergesponsorten Fachgesellschaft. Trotz Betriebsausgabenabzug beim Sponsor können steuerfreie Einnahmen beim Gesponsorten vorliegen<sup>9</sup>. Dies weicht von der früher herrschenden Auffassung ab, die eine parallele Behandlung befürwortete.<sup>10</sup>

Keine Einnahmen im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb liegen gemäß dem Grundsatzterlass vom 9.7.1997, Bundessteuerblatt I 1997, Seite 726 (inzwischen in die AEAO übernommen) 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). Ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt dagegen vor, wenn die Fachgesellschaft 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 (inzwischen in die AEAO übernommen), 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)<sup>11</sup>, anders aber bei Internetseiten der Fachgesellschaft die Möglichkeit zur Umschaltung auf die Werbeseiten der Firma mit Link (ebenso OFD Hannover v. 11.2.2003, DStR 2003, Seite 781).

---

<sup>9</sup> So auch FG Mecklenburg-Vorpommern v. 30.5.1997, DStRE 97, 681.

<sup>10</sup> THIEL/EVERSBURG, Der Betrieb 1990, Seite 290, 344 f, 395 ff; JANSEN, Deutsches Steuerrecht 1990, Seite 61.

<sup>11</sup> Aber lt. OFD Karlsruhe vom 5.3.2001, DStR 2001, S.853 betr. die UST: 19 % 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.<sup>12</sup> 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 19 % statt 7 % (vgl. zu 5.) beträgt.

Die der Vermögensverwaltung zuzuordnenden Sponsoringeinnahmen (z.B. bloße Aufnahme eines Emblems oder Logos des Sponsors in Vereinsnachrichten) 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 mit der Fachgesellschaft abschließen zu lassen, um eine Gefährdung der Gemeinnützigkeit zu vermeiden.

## **15. Zulässigkeit der Ausgründung von Stiftungen aus Mitteln gemeinnütziger Fachgesellschaften**

---

<sup>12</sup> 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).

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 thesaurierbare Rücklagen oder 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. Vergabe von Reisestipendien: Spezialvorschrift des § 3 Nr. 44 EStG idF ab 2007

Danach ist Voraussetzung für die Steuerfreiheit der von gemeinnützigen wissenschaftlichen Fachgesellschaften vergebenen Stipendien beim Empfänger – zugleich ein Indiz für die gemeinnützigkeitskonforme Bemessungshöhe der Stipendien - , dass

- die Stipendien (einschl. Sachbeihilfen: immer steuerfrei) einen für die Erfüllung der *Forschungsaufgabe* oder der wissenschaftlichen *Aus- oder Fortbildung* (Kursgebühren, Sachmittel u.ä.) zzgl. der Kosten für die Bestreitung des Lebensunterhalts (Reisekosten, Übernachtung, Verpflegung: sog. Beihilfen für die persönliche Lebensführung – s. § 1610 BGB - <sup>13</sup> erforderlichen Betrag nicht übersteigen und nach den von dem Geber erlassenen *Richtlinien* vergeben werden,
- der Empfänger im Zusammenhang mit dem Stipendium *nicht* zu einer *bestimmten* wissenschaftlichen oder künstlerischen *Gegenleistung* oder zu

---

<sup>13</sup> Lt. BFH BStBl II 2004, 190) steuerfrei, auch um Abgrenzungsschwierigkeiten zu Sachbeihilfen zu vermeiden).

einer *bestimmten* (eingefügt durch JStG 2007) *Arbeitnehmertätigkeit* verpflichtet ist, und

- seit 2007 wegen der Notwendigkeit lebenslangen Lernens weggefallen, obwohl das Finanzgericht Köln am 8.2.2001, EFG 2001, Seite 619, entschieden hatte, dass die Bestimmung nicht gegen Artikel 3 GG verstößt: bei Stipendien zur Förderung der wissenschaftlichen Fortbildung im Zeitpunkt der erstmaligen Gewährung eines solchen Stipendiums der Abschluss der Berufsausbildung des Empfängers nicht länger als 10 Jahre zurückliegt

Die Vorgabe von zu erfüllenden Kriterien als Voraussetzung für den Erhalt von Reisestipendien bedeutet m.E. nicht, dass der Empfänger „im Zusammenhang mit dem Stipendium“ zu einer bestimmten wissenschaftlichen Gegenleistung verpflichtet ist, sondern es wird nur seine Stipendienwürdigkeit im Vorfeld beurteilt.

Erforderlich sind *Richtlinien* für die Vergabe der Reisestipendien, u.a. darin eine Begrenzung auf die erforderlichen Beträge.

## **17. Kurzfristige Aushilfen bei Veranstaltungen der Fachgesellschaft (Kongress, Fachtagung etc.) im Steuer- und Sozialversicherungsrecht**

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

- der Arbeitslohn durchschnittlich € 62 je Arbeitstag nicht übersteigt, oder die Beschäftigung zu einem unvorhersehbaren Zeitpunkt sofort erforderlich wird, und
- der Arbeitslohn während der Beschäftigungsdauer durchschnittlich € 12 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 € 400 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. Damit besteht auf Arbeitgeberseite der erhebliche Vorteil, dass bei dieser Variante nicht die 25 % Pauschalabgaben gezahlt werden müssen wie bei Mini-Jobs.

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.<sup>14</sup> 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. Bei Studenten, Schülern, Hausfrauen und Regelaltersrentnern ist generell die Prüfung der Berufsmäßigkeit nicht erforderlich.

Dr. Horst Bitz

---

<sup>14</sup> Urteil des BFG vom 11.6.1980.