



Gesellschafts- und steuerrechtliche Rahmenbedingungen des Dritten Sektors in den Mitgliedstaaten der Europäischen Union

Deutschland

Gesellschafts- und steuerrechtliche Rahmenbedingungen des Dritten Sektors in Deutschland

- I. Rechtsformen
 1. Verein
 2. Stiftung
 3. Kapitalgesellschaften
 - 3.1 GmbH
 - 3.2 Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)
 - 3.3 AG

- II. Steuerrechtliche Rahmenbedingungen
 1. Steuerarten
 - 1.1 Körperschaftsteuer
 - 1.2 Gewerbesteuer
 - 1.3 Umsatzsteuer
 2. Steuerbegünstigungen
 - 2.1 Steuerbegünstigte Zwecke
 - 2.1.1 Gemeinnützige Zwecke
 - 2.1.2 Mildtätige Zwecke
 - 2.1.3 Kirchliche Zwecke
 - 2.2 Selbstlosigkeit
 - 2.3 Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit
 - 2.4 Rücklagenbildung
 - 2.5 Wirtschaftliche Betätigung
 - 2.5.1 Aktivitätsbereiche steuerbegünstigter Körperschaften
 - 2.5.2 Zweckbetriebe
 - 2.5.3 Steuerpflichtige Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe
 - 2.5.4 Tochtergesellschaften
 3. Spenden und Sponsoring
 4. Gewährung und Kontrolle der Steuerbegünstigung
 5. Die Bedeutung der Steuerbegünstigung für den Dritten Sektor

Die gesellschaftsrechtlichen und steuerrechtlichen Rahmenbedingungen der Organisationen des Dritten Sektors sind im Folgenden nur in Grundlinien dargestellt. Ziel ist, die Grundstruktur der deutschen Gesetzgebung in diesem Bereich darzustellen. Auf die vielfältigen Differenzierungen und Einzelregelungen soll im Rahmen dieses Überblicks nicht eingegangen werden. Zu beachten ist, dass die Umsetzung der nachfolgend beschriebenen bundesgesetzlichen Regelungen vor allem in der Auseinandersetzung zwischen der einzelnen Organisation und dem für sie zuständigen örtlichen Finanzamt und Registergericht stattfindet. Die Praxis der Rechtsumsetzung ist deshalb lokal sehr unterschiedlich.

I. Rechtsformen

Die Organisationen des Dritten Sektors in Deutschland bedienen sich zur Umsetzung ihrer Ziele und zur Durchführung ihrer Aktivitäten unterschiedlicher Rechtsformen: in der Mehrzahl Vereine, aber zunehmend auch Stiftungen und Kapitalgesellschaften, in geringerem Umfang Genossenschaften. Die Vielfalt der Rechtsformen im Dritten Sektor ist vor allem Ergebnis der weitgehenden Rechtsformneutralität des deutschen Gemeinnützlichkeitsrechts: Steuerbegünstigungen stehen prinzipiell allen Körperschaften offen, die im Körperschaftsteuergesetz genannt sind. Daher ist die Entscheidung der Akteure, welcher Rechtsform sie sich bedienen wollen, weniger von steuerrechtlichen Kriterien abhängig, als von der Frage, welche Organisationsform ihren Zielen und der Art der geplanten Aktivitäten und deren Finanzierung am ehesten entspricht. Dennoch ist die Tatsache, dass der Verein die im Dritten Sektor beliebteste Organisationsform ist, zum Teil auch das Ergebnis eines Missverständnisses: viele Akteure glauben, der Verein sei die einfachste aller verfügbaren Rechtsformen. Erst im Verlaufe ihrer Tätigkeit stellt sich für sie heraus, dass gerade der Verein eine äußerst komplizierte Rechtsform darstellt, insbesondere dann, wenn sich die Tätigkeit eines Vereins diversifiziert und gleichzeitig an Umfang gewinnt. Dies ist einer der Gründe, warum es für den gesamten Sektor in den letzten 20 Jahren in verstärktem Umfang zur Gründung von Tochtergesellschaften in Form steuerbegünstigter Kapitalgesellschaften gekommen ist.

1. Der (eingetragene) Verein

Vereine sind Vereinigungen von Mitgliedern zu freiem Zweck. Die Regelungen über den Verein finden sich im Bürgerlichen Gesetzbuch (BGB). Dort ist nicht nur der eingetragene, sondern auch der nicht eingetragene, nicht rechtsfähige Verein geregelt. In den Paragraphen 21 bis 79 finden sich vor allem Vorschriften zur Satzung, zur Rolle von Vorstand und Mitgliederversammlung und zu den besonderen Anforderungen an eingetragene Vereine. Zur

Eintragung von Vereinen führen die lokalen Amtsgerichte Vereinsregister. Anmeldungen zum Vereinsregister müssen notariell beglaubigt sein, die Eintragung verfügt ein Amtsrichter oder Rechtspfleger. Zur Eintragung darf die Zahl der Mitglieder sieben nicht unterschreiten. Mit der Eintragung ist die Haftung des Vereins auf das Vereinsvermögen beschränkt. Von besonderer Bedeutung für die Rolle der Vereine und deren Eignung als Rechtsform ist die Tatsache, dass Vereine nur in das Vereinsregister eingetragen werden, wenn sie nicht auf einen wirtschaftlichen Zweck gerichtet sind. Nur in untergeordnetem Maße dürfen Vereine am Marktgeschehen teilnehmen. Diese Vorschrift wird von den Registergerichten zwar nicht einheitlich aber zunehmend restriktiv gehandhabt.

Vereine müssen ihren Jahresabschluss nicht in Form einer Bilanz erstellen. Für sie genügt eine einfache Aufstellung von Einnahmen und Ausgaben sowie eine grobe Aufstellung über das Vereinsvermögen zum Stichtag.

Der Verein wird durch einen Vorstand geführt und vertreten, der aus mehreren oder auch nur einer Person bestehen kann und in den meisten Fällen ehrenamtlich arbeitet, aber auch ein Gehalt beziehen kann.

2. Die rechtsfähige Stiftung

Stiftungen sind Vermögensmassen ohne Mitglieder. Sie werden durch ein Leitungsgremium (Kuratorium, Stiftungsrat) geführt und unterliegen als eingetragene Stiftungen einer staatlichen Aufsicht, deren Aufgabe vor allem darin besteht, die Einhaltung des Stifterwillens zu garantieren. Die Regelungen der Stiftungsaufsicht sind in den einzelnen Bundesländern Deutschlands unterschiedlich. Stiftungen mit einem Vermögen von weniger als € 50.000 werden in der Regel nicht in das Stiftungsverzeichnis eingetragen und können daher keine Rechtsfähigkeit erlangen. Stiftungen können allerdings auch als nicht rechtsfähige, treuhänderisch verwaltete Stiftung gegründet werden. Nicht rechtsfähige Stiftungen erhalten die gleiche steuerliche Förderung wie rechtsfähige Stiftungen, unterliegen aber nicht der staatlichen Stiftungsaufsicht.

3. Kapitalgesellschaften

3.1 Die Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH)

Die GmbH ist Kapitalgesellschaft und definitionsgemäß Gewerbebetrieb. Die Haftung der Gesellschafter ist auf das Stammkapital beschränkt. Das Stammkapital muss mindestens 25.000 Euro betragen. Die GmbH ist als Handelsgesellschaft im Handelsgesetzbuch und als besondere Rechtsform im GmbH-Gesetz geregelt. Geschäftsanteile an einer GmbH können

gekündigt werden. Die GmbH muss in diesem Fall aufgelöst werden, wenn der Geschäftsanteil nicht eingezogen wird oder einer der anderen oder ein neuer Gesellschafter oder die Gesellschaft selbst die Anteile übernimmt. In jedem Fall muss ein ausscheidender Gesellschafter ausbezahlt werden, falls er keinen Käufer für seine Anteile findet.

Die GmbH wird durch einen oder mehrere Geschäftsführer geführt und vertreten.

3.2 Die Unternehmergesellschaft (UG) (haftungsbeschränkt)

Ebenfalls im GmbH-Gesetz ist die „Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt)“ geregelt. Sie ist beschrieben als „Gesellschaft, die mit einem Stammkapital gegründet wird, das den Betrag des Mindeststammkapitals“ von 25.000 unterschreitet. Weil der Mindestanteil einer GmbH 1 Euro beträgt, ist dies auch das Mindeststammkapital einer UG. Sie muss unter dem Zusatz „(haftungsbeschränkt)“ firmieren.

Von ihrem Jahresüberschuss, vermindert um einen eventuellen Verlustvortrag, muss sie jeweils ein Viertel in eine gesetzliche Rücklage einstellen. Die Rücklage darf nur zum Ausgleich von Verlusten und zur Aufstockung des Stammkapitals verwendet werden. Erreicht das Stammkapital die Höhe von 25.000 Euro, kann die Gesellschaft nach entsprechender Eintragung als „GmbH“ firmieren.

Für die Unternehmergesellschaft gelten die übrigen Vorschriften des GmbH-Gesetzes. Auch die Unternehmergesellschaft kann steuerbegünstigt sein.

3.3 Die Aktiengesellschaft (AG)

Auch die AG ist Kapitalgesellschaft und per Definition Gewerbebetrieb. Das Grundkapital der Aktiengesellschaft (Nominalwert des Aktienkapitals) muss mindestens € 50.000 betragen. Auch für die AG gilt das Handelsgesetzbuch und als besonderes Recht das Aktiengesetz. Im Unterschied zur GmbH kann der Aktionär einer AG seinen Anteil nicht kündigen, sondern muss für seinen Anteil einen Käufer finden, falls er die Anteile nicht mehr selbst halten will. Die Aktiengesellschaft wird durch einen Vorstand geführt und vertreten, der aus mehreren Mitgliedern bestehen kann. Der Vorstand wird durch einen Aufsichtsrat eingesetzt und kontrolliert, der von der Aktionärsversammlung gewählt wird und mindestens drei Mitglieder hat.

II. Steuerrechtliche Rahmenbedingungen

1. Steuerarten

Das deutsche Steuerrecht kennt eine Vielzahl von Steuerarten. Im hier gegebenen Zusammenhang interessieren jedoch nur die Körperschaftsteuer, die Gewerbesteuer und die Umsatzsteuer.

1.1 Die Körperschaftsteuer

Die Körperschaftsteuer gehört zu den Ertragsteuern und wird auf den Gewinn der Körperschaften erhoben. Der Steuersatz beträgt 15%. Vereine und Stiftungen genießen einen Freibetrag von € 5.000. Gewinne in einem Geschäftsjahr können mit Verlusten des Vorjahres oder eines Folgejahres verrechnet werden.

1.2 Die Gewerbesteuer

Die Gewerbesteuer wird ebenfalls auf den Gewinn erhoben. Sie ist eine kommunale Steuer. Entsprechend unterscheiden sich die Steuersätze in den einzelnen Kommunen des Landes. Die Steuersätze reichen von 7% bis 20%. Auch bei der Gewerbesteuer gilt für Vereine und Stiftungen ein Freibetrag von € 5.000. Verluste können nur mit Gewinnen von Folgejahren verrechnet werden.

1.3 Die Umsatzsteuer

Der reguläre Umsatzsteuersatz beträgt 19%. Für bestimmte Lieferungen (Lebensmittel, Bücher etc.) und sonstige Leistungen (Nahverkehr, Theater- und Konzertveranstaltungen etc.) gilt ein Steuersatz von 7%. Eine ganze Reihe von Leistungen ist von der Umsatzsteuer befreit. Dies betrifft vor allem Leistungen in den Tätigkeitsfeldern der Organisationen des Dritten Sektors (Bildung, Gesundheit, Kultur).

2. Steuerbegünstigungen

Das deutsche Steuerrecht kennt neben den Gesetzen über einzelne Steuerarten (Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Umsatzsteuergesetz etc.) und der Finanzgerichtsordnung ein gesondertes allgemeines Steuergesetz, die Abgabenordnung. In der Abgabenordnung werden grundlegende Begriffe zu steuerlichen Zwecken definiert (Steuern, Ermessen, Wohnsitz, Betriebsstätte etc.), die Zuständigkeit der Finanzbehörden und die Pflichten der Steuerpflichtigen und ihrer Vertreter geregelt, das Besteuerungs- und Vollstreckungsverfahren beschrieben sowie die steuerlichen Straf- und Bußgeldvorschriften dargestellt. Ein gesonderter Abschnitt der Abgabenordnung ist den „Steuerbegünstigten Zwecken“ gewidmet. Dieser Abschnitt enthält 19 Paragraphen (§§ 51 bis 68) und beschreibt die Grundregeln der Steuerbegünstigung. Die einzelnen Auswirkungen dieser Begünstigung sind hingegen in den Einzelsteuergesetzen beschrieben. In der folgenden Darstellung werden die Grundlagen der Steuerbegünstigung und ihre steuerlichen Auswirkungen integriert dargestellt.

2.1 Steuerbegünstigte Zwecke

Steuerbegünstigt können nach deutschem Steuerrecht nur Körperschaften des Körperschaftsteuergesetzes sein, die ihren Sitz in einem Mitgliedstaat der EU oder einem Vertragsstaat des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) haben. Zu den Vertragsstaaten des EWR gehören neben den EU-Mitgliedsstaaten Norwegen, Island und Liechtenstein.

Dies bedeutet vor allem zweierlei: Erstens können Personengesellschaften nicht steuerbegünstigt sein und zweitens können alle Körperschaften des Körperschaftsteuergesetzes steuerbegünstigt sein, der Verein, die GmbH, die Unternehmergesellschaft, die Aktiengesellschaft, die Stiftung und die Genossenschaft. Entscheidend ist zunächst, dass diese Körperschaften gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke im Sinne der Abgabenordnung verfolgen.

2.1.1 Gemeinnützige Zwecke

Eine Körperschaft verfolgt gemeinnützige Zwecke, wenn sie die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos fördert. In einer abschließenden Liste nennt die Abgabenordnung unter anderen die folgenden Zwecke:

- die Förderung von Wissenschaft und Forschung, Bildung und Erziehung, Kunst und Kultur, der Religion, der Völkerverständigung, der Entwicklungshilfe, des Umweltschutzes und des Denkmalschutzes
- die Förderung der Jugendhilfe, der Altenhilfe, des öffentlichen Gesundheitswesens, des Wohlfahrtswesens und des Sports
- die allgemeine Förderung des demokratischen Staatswesens in der Bundesrepublik Deutschland
- die Förderung der Tierzucht, der Pflanzenzucht, des Karnevals, des Amateurfunks und des Modellflugs.

Ab 2007 gilt auch die Förderung des bürgerschaftlichen Engagements als gemeinnütziger Zweck.

Verfolgt eine Körperschaft Zwecke, die nicht in der Liste aufgeführt sind, kann dieser Zweck von den Finanzbehörden als gemeinnützig erklärt werden, wenn er – wie die bereits in den Katalog der Abgabenordnung aufgenommenen Zwecke – die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet fördert.

2.1.2 Mildtätige Zwecke

Eine Körperschaft verfolgt mildtätige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, Personen selbstlos zu unterstützen,

- die wegen ihres körperlichen, geistigen oder seelischen Zustands auf die Hilfe anderer angewiesen sind, oder
- deren Bezüge nicht höher sind als das Vierfache des Regelsatzes der Sozialhilfe und die über kein für ihren Lebensunterhalt einsetzbares Vermögen verfügen.

2.1.3 Kirchliche Zwecke

Eine Körperschaft verfolgt kirchliche Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, eine Religionsgemeinschaft selbstlos zu fördern, die eine Körperschaft des öffentlichen Rechts ist. Zu den kirchlichen Zwecken gehört beispielsweise die Errichtung und Erhaltung von Gotteshäusern, die Erteilung von Religionsunterricht, die Verwaltung des Kirchenvermögens, die Beerdigung und die Pflege des Andenkens der Toten.

2.2 Selbstlosigkeit

Steuerbegünstigte Körperschaften unterliegen dem Gebot der Selbstlosigkeit. Sie

- dürfen nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgen
- dürfen ihre Mittel nur für ihre Satzungszwecke verwenden
- dürfen keine Gewinne ausschütten (es sei denn, sie schütten an ihre ebenfalls steuerbegünstigten Gesellschafter aus)
- dürfen keine unverhältnismäßig hohen Vergütungen zahlen
- müssen ihre Mittel zeitnah verwenden (bis zum Ende des Kalenderjahrs, das auf das Jahr des Zuflusses der Mittel folgt).

Gesellschafter steuerbegünstigter Kapitalgesellschaften und Mitglieder sonstiger steuerbegünstigter Körperschaften dürfen bei ihrem Ausscheiden oder bei Auflösung der Körperschaft nicht mehr erhalten als ihren eingezahlten Kapitalanteil.

Bei Auflösung der Körperschaft oder bei Wegfall ihrer steuerbegünstigten Zwecke darf das Vermögen, soweit es die eingezahlten Kapitalanteile übersteigt, nur für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden. Das Vermögen kann zu diesem Zweck einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft zugewendet werden, die es wiederum für steuerbegünstigte Zwecke zu verwenden hat.

Wenn die beschriebene Bindung des Vermögens der steuerbegünstigten Körperschaft in der Satzung nicht eindeutig festgelegt ist, wird die Steuerbegünstigung nicht gewährt. Wird die entsprechende Satzungsbestimmung aufgehoben oder so verändert, dass die geforderte Vermögensbindung nicht mehr gegeben ist, dann gilt sie als von Anfang an nicht gegeben, mit der Folge, dass die Steuerbegünstigung für 10 Jahre rückwirkend aufgehoben wird. Die gleiche Folge tritt ein, wenn die Körperschaft gegen die in der Satzung festgelegte Vermögensbindung in ihrer praktischen Geschäftspolitik verstößt.

2.3 Ausschließlichkeit und Unmittelbarkeit

Die steuerbegünstigte Körperschaft muss laut Satzung ausschließlich steuerbegünstigte Zwecke verfolgen und muss diese Zwecke unmittelbar erfüllen. Dies bedeutet, dass in der Satzung der Körperschaft keine sonstigen, nicht steuerbegünstigten Zwecke neben den steuerbegünstigten Zwecken stehen dürfen und dass die Körperschaft ihre Zwecke nicht nur indirekt fördern darf, sondern dies direkt und unmittelbar tun muss. Eine Ausnahme beim Gebot der Unmittelbarkeit stellen die „Fördervereine“ dar, deren Zweck darin bestehen kann, eine andere steuerbegünstigte Körperschaft materiell und ideell zu unterstützen. Auch Stif-

tungen und anderen steuerbegünstigten Körperschaften ist es gestattet, ihre Tätigkeit als fördernde Körperschaft auszuführen, die nicht selbst tätig wird.

2.4 Rücklagenbildung

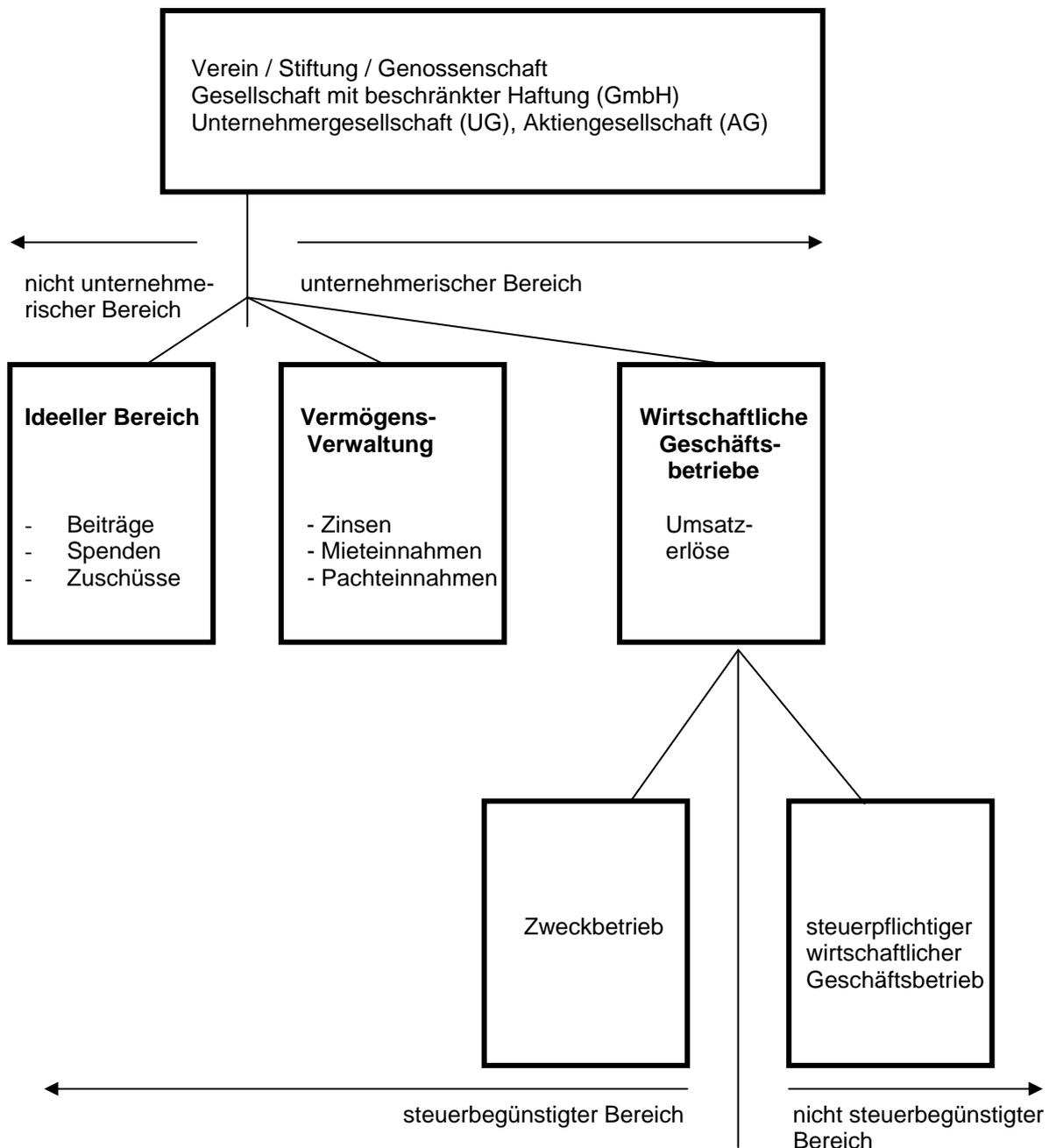
Steuerbegünstigte Körperschaften können Rücklagen bilden, wenn diese Rücklagen benötigt werden, um die Körperschaft auch in Zukunft in die Lage zu versetzen, ihre satzungsmäßigen Zwecke zu verfolgen. Die Rücklagen müssen zweckgebunden sein (Kauf eines Gebäudes zur Zweckerfüllung, Finanzierung von Investitionen und Projekten etc.). Diese Rücklagen werden als Zweckrücklagen bezeichnet.

Steuerbegünstigte Körperschaften können auch „freie Rücklagen“ bilden. Freie Rücklagen können zur reinen Verstärkung des Vermögens der Körperschaft verwendet werden und unterliegen nicht dem Gebot der zeitnahen Mittelverwendung. Die Bildung freier Rücklagen ist jedoch beschränkt. Jährlich können

- ein Drittel des Überschusses aus der Vermögensverwaltung
 - und 10% der sonstigen zeitnah zu verwendenden Mittel
- in eine freie Rücklage eingestellt werden.

2.5. Wirtschaftliche Betätigung

Steuerbegünstigte Körperschaften finanzieren ihre Aktivitäten aus unterschiedlichen Quellen. Je nach Rechtsform können sie auf Mitgliedsbeiträge, Spenden, Zuschüsse oder Vermögenserträge zurückgreifen. Mit der Entwicklung der Organisationen zu Dienstleistern vor allem im sozialen und kulturellen Bereich sind auch Leistungsentgelte zu einer wichtigen Einnahmeform steuerbegünstigter Körperschaften geworden. Das nachfolgende Schaubild sortiert die unterschiedlichen Einnahmen steuerbegünstigter Körperschaften nach steuerlichen Kategorien:



2.5.1 Aktivitätsbereiche steuerbegünstigter Körperschaften

- **Der ideelle Bereich:**
Hier ist die steuerbegünstigte Körperschaft im Rahmen ihrer Satzungszwecke tätig und erbringt keine Leistungen gegen Entgelt. Sie erhält Mitgliedsbeiträge, Spenden und Zuschüsse, die sie in Erfüllung ihrer Satzungszwecke verausgabt. Für Vereine ist dies der Bereich, der durch eine einfache Einnahmen/Ausgaben-Rechnung dargestellt werden kann. Eine Gewinnermittlung muss hier nicht durchgeführt werden.

- **Die Vermögensverwaltung**
Im Rahmen der Vermögensverwaltung bezieht die steuerbegünstigte Körperschaft ertragsteuerfrei Zinsen sowie Miet- und Pachterträge aus unbeweglichem Vermögen. Soweit sie im Rahmen des Sponsoring Rechte am eigenen Namen verwertet, bezieht sie – ebenfalls ertragsteuerfrei – Lizenzen. Umsatzsteuerlich betrachtet ist die Körperschaft im Rahmen ihrer Vermögensverwaltung unternehmerisch tätig. Soweit die Leistungen nicht von der Umsatzsteuer befreit sind, fällt der ermäßigte Umsatzsteuersatz von zur Zeit 7% an. Dies gilt z.B. für die Lizenzerträge.

- **Die wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe**
Im Rahmen ihrer wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe erzielen steuerbegünstigte Körperschaften Entgelte aus Leistungen (Umsätze). Sie nehmen mit ihren wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben am Marktgeschehen teil und treten in Konkurrenz zu den nicht steuerbegünstigten Marktakteuren. Die steuerliche Behandlung der wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe steuerbegünstigter Körperschaften ist abhängig davon, ob es sich bei dem jeweiligen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb um einen „Zweckbetrieb“ handelt oder nicht. Zweckbetriebe sind bei den Ertragsteuern und bei der Umsatzsteuer begünstigt. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe, die keine Zweckbetriebe sind, werden wie nicht steuerbegünstigte Unternehmen besteuert.

2.5.2 Zweckbetriebe

Die Abgabenordnung formuliert in § 65 die Anforderungen an das Vorliegen eines Zweckbetriebs: die wirtschaftliche Aktivität muss in ihrer Gesamtrichtung die Satzung unterstützen, der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb muss zur Erfüllung der Satzungszwecke notwendig sein und darf zu den nicht steuerbegünstigten Betrieben nur in dem Maße in Wettbewerb treten, wie es zur Erfüllung der Satzungszwecke unvermeidlich ist. Wegen der schwierigen Abgrenzung des Zweckbetriebs vom steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb kommt es

regelmäßig zu Auseinandersetzungen zwischen den gemeinnützigen Körperschaften und den Finanzbehörden.

Zweckbetriebe sind zum Beispiel:

- die Kulturveranstaltung des Kulturvereins, für die Eintrittsgeld erhoben wird
- der Workshop der Gesellschaft zur Förderung der beruflichen Bildung, für die Teilnahmegebühren erhoben werden
- die Betreuung und Beratung von Jugendlichen, für die der Jugendhilfeträger der kommunalen Jugendbehörde Entgelte (Kostensätze) in Rechnung stellt (die Finanzierung kann hier nicht durch Zuschüsse geschehen, weil der einzelne Jugendliche einen gesetzlichen Anspruch auf Hilfeleistung hat und die kommunale Jugendbehörde den Jugendhilfeträger unseres Beispiels mit der Durchführung der Beratung beauftragt)
- das Restaurant des Vereins zur Betreuung psychisch kranker Menschen, wenn das Restaurant nur zu dem Zweck betrieben wird, den Klienten des Vereins Arbeitsgelegenheit zu therapeutische Zwecken zu bieten.

Mit seinen Zweckbetrieben unterliegt die steuerbegünstigte Körperschaft nicht der Körperschaftsteuer und nicht der Gewerbesteuer. Für die im Rahmen von Zweckbetrieben erwirtschafteten Gewinne fallen also keine Steuern an. Bei der Umsatzsteuer gilt der ermäßigte Steuersatz. Für einzelne Zweckbetriebe entfällt die Umsatzsteuer ganz (Bildungsveranstaltungen, Zweckbetriebe von Wohlfahrtsverbänden und ihren Mitgliedsorganisationen, wenn ihre Leistungen zu geringerem Preis erbracht werden).

2.5.3 Steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe

- Mit seinen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben, die keine Zweckbetriebe sind, unterliegen auch steuerbegünstigte Körperschaften der Körperschaft- und der Gewerbesteuer. Bei der Umsatzsteuer gilt der jeweils reguläre Steuersatz. Die Beispiele hierfür sind zu zahlreich, um sie zu klassifizieren: die Kneipe des Sportvereins, die Vermietung von Fahrzeugen, die Erstellung von Gutachten, die Durchführung von Basaren und Lotterien. Allerdings ist folgendes zu beachten:
- wenn die Einnahmen aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben € 35.000 nicht übersteigen, wird von der Erhebung von Körperschaft- und Gewerbesteuer abgesehen

- bei Vereinen, Genossenschaften und Stiftungen gilt unabhängig von der Steuerbegünstigung und nur aufgrund der Rechtsform (keine Kapitalgesellschaften) ein Freibetrag bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer von € 5.000

2.5.4 Tochtergesellschaften gemeinnütziger Körperschaften

Steuerbegünstigte Körperschaften können sich auch an Kapitalgesellschaften beteiligen. Dies gilt auch dann, wenn diese Kapitalgesellschaften nicht steuerbegünstigt sind. Die Gesellschaftsanteile werden der Vermögensverwaltung zugeordnet, wenn die steuerbegünstigte Muttergesellschaft keinen bestimmenden Einfluss auf die konkrete Geschäftspolitik der Tochtergesellschaft nimmt oder wenn die Tochtergesellschaft selbst steuerbegünstigt ist. Die Gründung von Tochtergesellschaften ist für Vereine immer dann sinnvoll, wenn deren satzungsgemäße Aktivität im Rahmen von Zweckbetrieben für die Vereinsstruktur ein zu großes Gewicht bekommen hat (die Tochtergesellschaft wird dann ebenfalls als steuerbegünstigte Gesellschaft gegründet), oder wenn die steuerpflichtigen Aktivitäten wegen ihrer Größe die Steuerbegünstigung belasten. In diesem Fall kann beispielsweise die Kneipe des Sportvereins in der Tochtergesellschaft geführt werden.

Von großer Bedeutung ist bei der Gründung von Tochtergesellschaften die Frage, woher die steuerbegünstigte Muttergesellschaft die Mittel zur Bildung des Kapitals der Tochtergesellschaft genommen hat. Eigene Mittel darf die steuerbegünstigte Körperschaft zur Kapitalbildung nur verwenden, wenn diese bereits in eine freie Rücklage eingestellt waren.

3. Spenden und Sponsoring

In Zeiten rückläufiger Finanzierungsmittel aus staatlichen Quellen sind steuerbegünstigte Organisationen verstärkt auf private Mittel zur Finanzierung ihrer Aktivitäten angewiesen. Die steuerliche Förderung privater Spenden ist deshalb von großer Bedeutung für die Entwicklungsfähigkeit des gesamten Bereichs der steuerbegünstigten Körperschaften. Im deutschen System von Einkommensteuer, Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer senken Spenden in begrenztem Umfang das zu versteuernde Einkommen.

Gegenwärtig gelten folgende Regelungen:

- bei Spenden für die in der Abgabenordnung genannten gemeinnützigen Zwecke sowie für kirchliche und mildtätige Zwecke können bis zu 20% des Gesamtbetrags der steuerpflichtigen Einkünfte bzw. 4 Promille der Summe aus Umsatz und Personalkosten bei Unternehmen steuerlich geltend gemacht werden;
- können die Spenden in einem Jahr wegen der Überschreitung der genannten Grenzen steuerlich nicht geltend gemacht werden, können sie auf die Folgejahre vorgetragen und dort geltend gemacht werden;
- zusätzlich zu den genannten Abzugsmöglichkeiten können bei Spenden, die in das Vermögen einer rechtsfähigen oder nicht rechtsfähigen Stiftung gegeben werden einmal in einem Zeitraum von 10 Jahren bis zu € 1.000.000 steuerlich geltend gemacht werden; der Betrag kann über die genannten 10 Jahre verteilt werden; diese Regelung gilt nur bei der Einkommensteuer und für Personengesellschaften auch bei der Gewerbesteuer.

Im Anschluss an die Rechtsprechung des Europäischen Gerichtshofs (Fall Persche) wird der Spendenabzug inzwischen auch dann gewährt, wenn die Spenden empfangende Körperschaft ihren Sitz nicht im Inland, sondern in einem Mitgliedstaat der Europäischen Union oder einem Vertragsstaat des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR) hat.

Im Unterschied zu den Spenden, bei denen vorausgesetzt ist, dass der Spendenempfänger dem Spender keine Leistung erbringt, liegt beim Sponsoring immer ein Leistungsaustausch vor: der Sponsor zahlt, weil er eine Leistung erhält. Für den Sponsor liegen Betriebsausgaben vor. Dies ist im Interesse des Sponsors, weil die Betriebsausgabe nicht wie die Spende nur begrenzt steuerlich berücksichtigt wird, sondern in voller Höhe.

Bei der steuerbegünstigten Körperschaft können im Falle des Sponsorings unterschiedliche Einnahmen vorliegen:

- Erbringt die steuerbegünstigte Körperschaft dem Sponsor eine Werbeleistung, dann liegt ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor. In diesem Fall wird (auf Antrag der Körperschaft) ein Gewinn von pauschal 15% der Sponsoringsumme unterstellt. Diese ist der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer zu unterwerfen. Zusätzlich fällt Umsatzsteuer zum regulären Steuersatz (gegenwärtig 19%) an.
- Zahlt der Sponsor dafür, dass er den Namen und/oder das Logo der steuerbegünstigten Körperschaft verwenden darf, dann sind die entsprechenden Einnahmen bei der steuerbegünstigten Körperschaft der Vermögensverwaltung zuzuordnen. Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer fallen nicht an, bei der Umsatzsteuer kommt der reduzierte Steuersatz zur Anwendung. Mit dem Ziel, steuerpflichtige Werbeeinnahmen in steuerfreie Einnahmen aus Vermögensverwaltung zu transformieren, kann die steuerbegünstigte Körperschaft Werberechte gegen Entgelt auf eine zwischen-geschaltete Werbeagentur übertragen, die dann in eigenem Namen und auf eigenes Risiko Verträge mit den einzelnen Firmen schließt.
- Besteht die Werbeleistung der steuerbegünstigten Körperschaft allein in der Nennung des Namens des Sponsors und des Abdrucks seines Firmenlogos in nicht gesondert hervorgehobener Form, dann wird diese Leistung nicht dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zugeordnet. Es fällt daher keine Körperschaft- und Gewerbesteuer an. Der Umsatzsteuersatz beträgt 7%.

4. Gewährung und Kontrolle der Steuerbegünstigung

Für die Gewährung und die Kontrolle der Steuerbegünstigung ist in Deutschland alleine das jeweilige Finanzamt zuständig. Für die Feststellung der Steuerbegünstigung gibt es im deutschen Steuerrecht kein gesondertes Verfahren. Die Steuerbegünstigung wird im Rahmen der regulären Steuerfestsetzung festgestellt: die steuerbegünstigte Körperschaft erhält als Körperschaftsteuerbescheid einen „Freistellungsbescheid“. Dieser Bescheid stellt die Körperschaft von den entsprechenden Steuern frei. Falls die Körperschaft für ihre steuerpflichtigen Geschäftsbetriebe auch Körperschaftsteuer und/oder Gewerbesteuer zahlen muss, erhält sie die entsprechenden Körperschaft- und Gewerbesteuerbescheide mit einer Anlage, aus der hervorgeht, dass sie ansonsten von diesen Steuern befreit ist.

Da Steuerbescheide nur für abgelaufene Geschäftsjahre erlassen werden können, wird also auch die Steuerbegünstigung immer nur rückwirkend festgestellt. Für das erste und meist auch für das zweite Geschäftsjahr nach Gründung erhält die Körperschaft eine „Vorläufige Bescheinigung“. Diese stellt lediglich fest, dass die Körperschaft nach ihrer Satzung steuerbegünstigte Zwecke verfolgt und berechtigt ist, steuerwirksame Spendenbescheinigungen auszustellen.

Steuerbegünstigte Körperschaften müssen Jahresabschlüsse erstellen. Die Form dieser Abschlüsse richtet sich nach der Rechtsform der Körperschaft. Zusätzlich zu diesen Abschlüssen müssen steuerbegünstigte Körperschaften Tätigkeitsberichte für jedes Geschäftsjahr einreichen, aus denen hervorgeht, in welcher Weise die Körperschaft ihre Satzungszwecke erfüllt hat.

Als Erleichterung für steuerbegünstigte Vereine erfolgt die Steuerfestsetzung (und eventuelle Steuerfreistellung) in der Regel nur alle drei Jahre. Angesichts der Risiken wirtschaftlich aktiver steuerbegünstigter Vereine werden diese allerdings bestrebt sein, jährlich Steuererklärungen einzureichen und entsprechend auch jährliche Freistellungsbescheide zu erhalten.

Im Rahmen der steuerlichen Festsetzungsfrist (vier Jahre) kann es zu Betriebsprüfungen durch das Finanzamt kommen, in denen die Voraussetzungen der Gewährung der Steuerbegünstigung überprüft wird. Ein Ergebnis solcher Prüfungen kann sein, dass die Steuerbescheide zu Ungunsten der steuerbegünstigten Körperschaft geändert und auch die Steuerbegünstigung insgesamt für den Prüfungszeitraum rückwirkend aufgehoben wird.

5. Die Bedeutung der Steuerbegünstigung für den Dritten Sektor

Die Mehrzahl der Organisationen des Dritten Sektors in Deutschland ist steuerbegünstigt und ist bemüht, die Kriterien der Steuerbegünstigung auch weiterhin zu erfüllen. Mit der Verschiebung der Finanzierungsgrundlagen insbesondere für Organisationen des kulturellen und des sozialen Sektors verändert sich auch die Position der Organisationen des Dritten Sektors zur Steuerbegünstigung. Der Rückzug des Staates aus der Finanzierung kultureller Projekte und die Verringerung staatlicher Zuschüsse für Projekte der sozialen Arbeit hat viele Organisationen in die Kooperation mit Wirtschaftsunternehmen gedrängt, die im Kultursponsoring und im Socialsponsoring neue Möglichkeiten der Kundenkommunikation und –akquisition sehen. Die Kooperation mit Wirtschaftsunternehmen ist für steuerbegünstigte Körperschaften allerdings nur in eingeschränktem Umfang möglich, wenn die Steuerbegünstigung selbst nicht riskiert werden soll. Insbesondere Organisationen im Kulturbereich sind deshalb mehr und mehr geneigt, entweder in Doppelstrukturen von steuerbegünstigten und nicht steuerbegünstigten Körperschaften zu arbeiten oder von Anfang an auf eine Steuerbegünstigung zu verzichten. Im Sozialbereich sind gegenwärtig ähnliche Tendenzen zu beobachten. Die Zukunft der Steuerbegünstigung in Deutschland wird also davon abhängen, wie sich die Finanzierungsbedingungen in den Aktivitätsfeldern der Organisationen des Dritten Sektors verändern. Dabei wird die Frage im Vordergrund stehen, ob die Ausweitung der steuerlichen Anerkennung von Spenden den Wegfall staatlicher Finanzierung wirksamer kompensieren kann als die verstärkte Kooperation zwischen den Organisationen im Dritten Sektor mit dem Unternehmenssektor. Weiterhin wird von Bedeutung sein, ob insbesondere kulturelle und soziale Dienstleistungen generell ein spezifisches Aktionsfeld steuerbegünstigter Organisationen bleiben werden oder ob sich diese Felder im Zuge weiterer Ökonomisierung und Entstaatlichung zu regulären Aktionsfeldern des privaten Unternehmenssektors entwickeln werden.

Berlin, Juli 2010

Michael Ernst-Pörksen