

Gemeinnützigkeit im Steuerrecht

13. Dezember 2022



1

Einleitung



Ein paar Zahlen ...

600.000

**In Deutschland gibt es mehr als
600.000 gemeinnützige
Organisationen**

**Fast jeder zweite Bundesbürger
hat eine Mitgliedschaft**

95%

davon sind Vereine

4%

**sind rechtsfähige
gemeinnützige Stiftungen**

Gemeinnützigkeit

Was bedeutet der Begriff Gemeinnützigkeit?

Die **Gemeinnützigkeit** ist in § 52 Abs. 1 AO legal definiert. Es heißt dort zur Definition:

„Eine Körperschaft verfolgt gemeinnützige Zwecke, wenn ihre Tätigkeit darauf gerichtet ist, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern.“

2

Überblick über das Gemeinnützigkeitsrecht



Voraussetzungen für die Gemeinnützigkeit, §§ 51-68 AO

- Es muss sich um eine **Körperschaft** handeln, die
- **ausschließlich** und
- **unmittelbar**
- einen **gemeinnützigen** (gesetzlicher Katalog von 26 Zwecken), **mildtätigen oder kirchlichen Zweck** (= steuerbegünstigte Zwecke)
- **selbstlos** verfolgt (Gemeinnützigkeit im weiteren Sinne).
- Zudem bedarf es seit 2009 eines **strukturellen Inlandsbezugs**
- Einhaltung der **formellen und materiellen Satzungsmäßigkeit**
- Die Körperschaft darf **keine verfassungs- oder ausländerfeindlichen** Ziele iSd § 4 BVerfSchG verfolgen
- Die Feststellung der Gemeinnützigkeit durch die Finanzverwaltung erfolgt auf Antrag oder von Amts wegen im Veranlagungsverfahren zur Körperschaftssteuer, § 60a AO
- Auch **ausländische** Körperschaften können Zugang zum Gemeinnützigkeitsrecht haben, sofern sie nach den Rechtsvorschriften eines EU-EWR Mitgliedsstaats gegründet wurden

Förderung der Allgemeinheit als zentrales Merkmal

- Der **Kreis der Geförderten** darf nicht fest abgeschlossen sein oder aufgrund räumlicher oder beruflicher Merkmale dauernd nur klein sein.
- Nachbarschaftshilfevereine oder exklusive Zusammenschlüsse gewährleisten somit nicht die Förderung der Allgemeinheit
- Bei **Sportvereinen** (zB Golfclub) und bei anderen Vereinen, die Freizeitbeschäftigungen zum Zweck haben, können zu hohe Aufnahmegebühren oder Mitgliedsbeiträge der Förderung der Allgemeinheit widersprechen
- Unschädlich sind laut Finanzverwaltung Mitgliedsbeiträge bis 1.023 € p.a. und eine Aufnahmegebühr von bis zu 1.534 € (siehe AEAO zu § 52).
- Bei Vereinen muss grds. jedermann freien Zutritt haben
- **Ausschnitt der Allgemeinheit** muss repräsentiert werden können, daher ist es gemeinnützigkeitsschädlich, wenn eine Verpflichtung zur Zahlung laufender Beiträge, Aufnahmegebühren und Umlagen die Repräsentation der Allgemeinheit im Mitgliederbestand nicht mehr gewährleistet

Gemeinnützigkeit

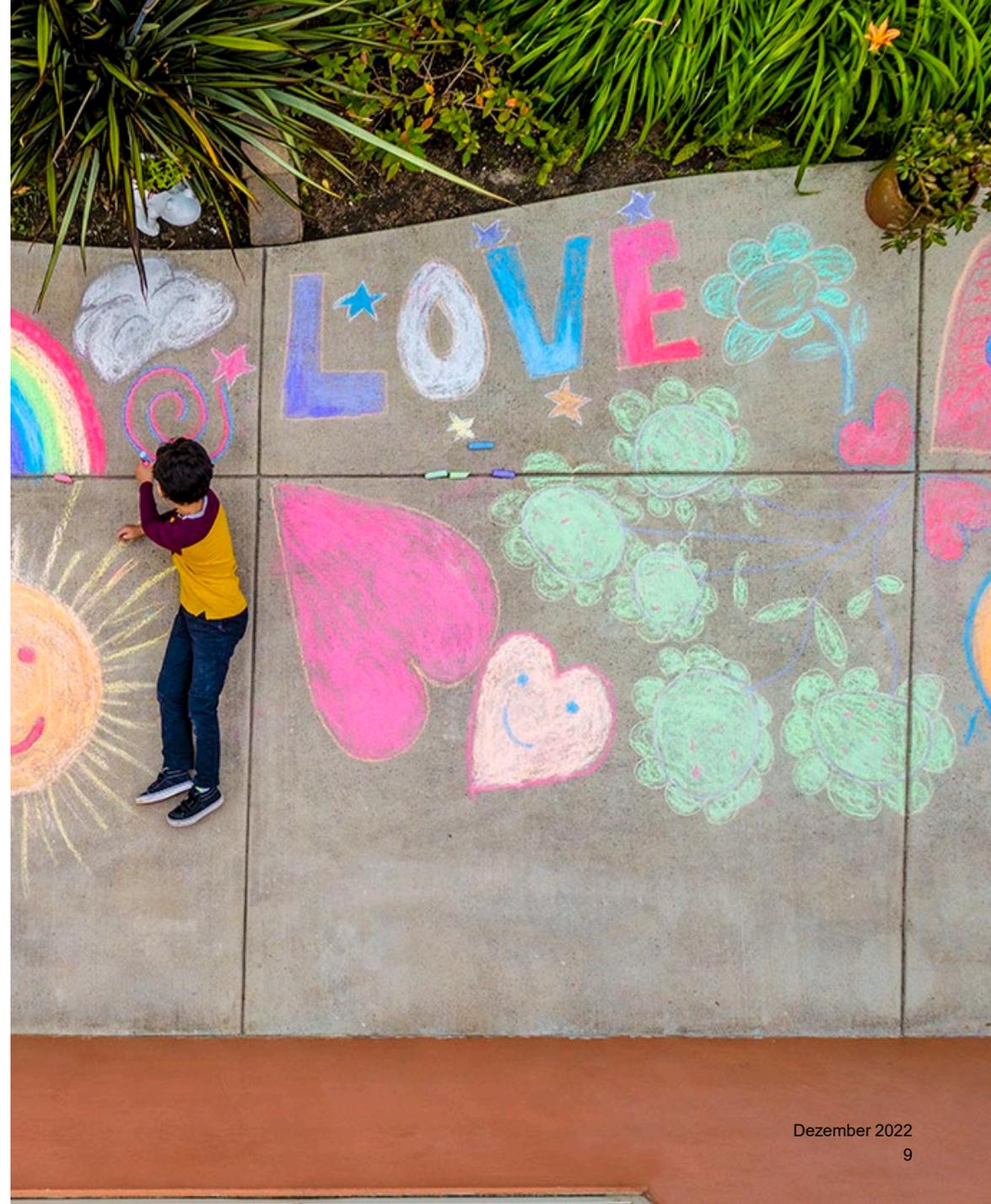
Warum wird Gemeinnützigkeit steuerlich gefördert?

Die Steuervergünstigungen des Gemeinnützigkeitsrecht sollen die **Motivation für die Privatinitiative** des Besteueren anregen, wo die privatautonome und privatnützige Motivation allein zu schwach sind. Zudem sind sie in den Bereichen notwendig, in denen gerechtfertigt der **Staat** seinen verfassungsrechtlichen Pflichten **nicht** zur Genüge **selber nachkommen** kann, da er z.B. zur Neutralität verpflichtet ist (z.B. im Bereich der Religionsausübung).

Handlungsformen

Die Gemeinnützigkeit stellt einen rechtsformunabhängigen Status dar, jedoch können nur Körperschaften gemeinnützig sein. Dazu zählen:

- Rechtsfähige – eingetragene und nicht eingetragene – **Vereine**
- **Stiftungen** des privaten und öffentlichen Rechts
- **Vermögensmassen**, z.B. Geldsammelstellen und
- Die **gemeinnützige GmbH**, z.B. im Bereich von Krankenhäusern



Die Unterschiede zwischen den einzelnen Handlungsformen

Der gemeinnützige Verein



Ein Verein ist ein **Zusammenschluss** von **Personen**, die unter einem Vereinsnamen zu einem bestimmten Zweck zusammengehörig sind und sich einer organisierten Willensbildung unterwerfen. Der Verein muss unabhängig von Mitgliederwechseln Bestand haben.

Die gemeinnützige GmbH



Eine gemeinnützige GmbH kann von **einer Person** gegründet werden. Die in das Stammkapital der GmbH gezahlten Einlagen werden nicht in den satzungsmäßigen gemeinnützigen Zweck verhaftet und können sowohl auf andere Eigentümer (durch Verkauf oder Erbschaft) übertragen, als auch, zum Beispiel bei Beendigung der GmbH, an den Gesellschafter zurückgezahlt werden.

Die gemeinnützige Stiftung



Eine Stiftung ist und bleibt dem Willen des **Stifters** verbunden. Die Änderung des Stiftungszwecks ist nur schwer umzusetzen. Es ist kein Satzungserfordernis der Stiftung, jedoch empfiehlt sich, beispielsweise im Rahmen einer Präambel, die Beweggründe des Stifters zu beschreiben.



Der Verein

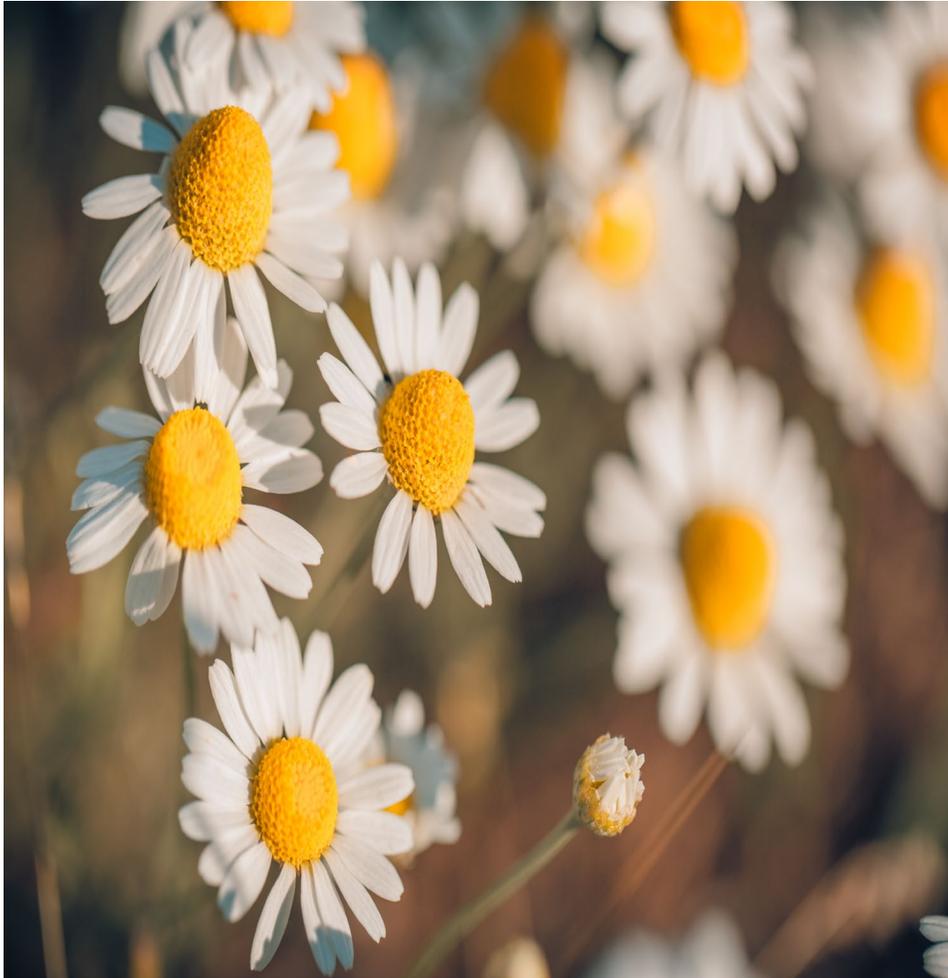
- Die überwiegende Anzahl der BGB Vereine ist gemeinnützig iSd §§ 51 ff. AO.
- Es betrifft sowohl den e.V. als auch den n.e.V.
- **Gläubigerschutz:** Gewinnausschüttungsverbot und Gebot der zeitnahen Mittelverwendung (Ausnahme gilt für kleine Vereine).
- Bei **Sportvereinen:** Unschädlich ist eine Investitionsumlage von bis zu 5.113 € innerhalb von 10 Jahren, bei der die Mitglieder die Möglichkeit haben müssen, diese in 10 Jahresraten zu zahlen
- Darf nur für die Finanzierung **konkreter Investitionsvorhaben** verlangt werden
- Auch die Ansparung zulässiger Rücklagen nach § 62 I AO (neben der zeitnahen Mittelverwendung) für zukünftige Investitionsvorhaben ist unschädlich

Die gemeinnützige GmbH

- Normalerweise wird eine GmbH mit Gewinnerzielungsabsicht gegründet. Wenn dies nicht der Fall ist, sondern sie in erster Linie einem gemeinwohlorientierten Zweck dient, kann auch eine GmbH gemeinnützig sein.
- Keine zivilrechtlichen Besonderheiten bei der Gründung
- Aber Antrag auf Feststellung der Gemeinnützigkeit der Satzung erforderlich
- Im späteren Veranlagungsverfahren prüft das Finanzamt, ob sich die GmbH bei ihrer tatsächlichen Geschäftsführung an die Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts hält.
- Beispiele: Krankenhäuser, Kindergärten, Museen



Die Stiftung



- Es gibt – je nach **Zweck** – verschiedene Formen von Stiftungen des Privatrechts:
 - Gemeinnützige Stiftungen (z.B. Malteser)
 - Familienstiftungen
 - Unternehmensverbundene Stiftungen (z.B. Bosch-Stiftung, Zeppelin-Stiftung)
- Stiftungen haben im Unterschied zur GmbH **keine Gesellschafter** oder Mitglieder
- Stiftungszweck, Stiftungsorganisation und Stiftungsvermögen (Stiftungsvorstand entscheidet über Verwendung der Mittel)
- Bei gemeinnützigen Stiftungen ist der Stiftungszweck offenzulegen
- Muss mind. für 10 Jahre bestehen und darf grds. **nicht auf Zeit** angelegt werden, es sei denn, dass Zweck der vollständige Verbrauch des Vermögens ist (ein detaillierter Verbrauchsplan wird hierfür jedoch nicht gefordert), sog. Verbrauchstiftung

Gemeinnützigkeit

Welche steuerlichen Vorteile hat die Gemeinnützigkeit?

- Spielt bei der Besteuerung von Vereinen, Stiftungen und weiterer gemeinnütziger Körperschaften und für den Steuerabzug bei Spenden eine erhebliche Rolle
- Steuervergünstigungen in der Gestalt:
 - Weitgehende Befreiung von der Körperschaft- Gewerbe-, Grund- und Erbschaftsteuer
 - Umsatzsteuer: ermäßigter Steuersatz von 7 %
 - **Spenden** an eine gemeinnützige Körperschaft sind im Rahmen der Höchstbeträge steuerlich abzugsfähig
 - Nebenberufliche Tätigkeiten für den Verein, z.B. Trainer*in, Übungsleiter*in, Erzieher*in, Ausbilder*in sind **bis zu 3.000 € p.a. steuerfrei**
 - **Ehrenamtspauschale** (Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten) sind **bis 840 € p.a. steuerfrei**



Was gibt es laufend zu beachten?

- Steuererklärungen und Prüfung durch das Finanzamt
- Verwendungsnachweise für Zuschüsse durch Mittelgeber
- Rechenschaftsberichte des Vorstandes gegenüber der Mitgliederversammlung
- Beachtung der Aufzeichnungspflichten
- Gemeinnützigkeit kann jederzeit (rückwirkend) aberkannt werden → gravierende Folgen – wie bspw. Steuernachzahlungen, Reputationsschäden, Regressansprüche von Fördermitteln oder Haftungstatbestände für gesetzliche Vertreter – für die Körperschaft und ihre Vertreter
- Überwachung der Einnahmen aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb; bis 45 T€ p.a. steuerfrei

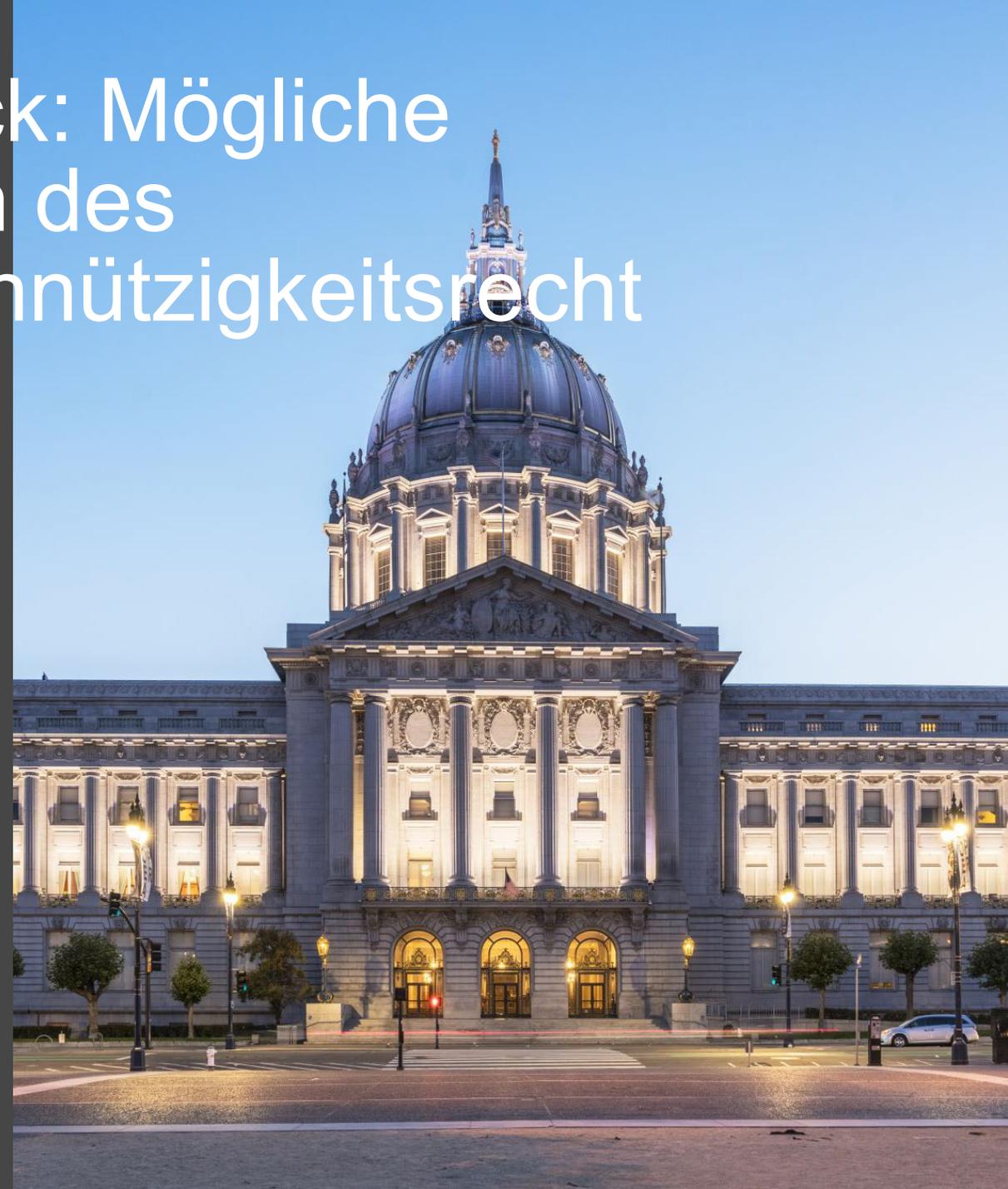
Fälle in denen eine Gemeinnützigkeit aberkannt wurde:



- **Privatschule** (BFH v. 26.5.2021)
Argument: Nur wohlhabendere Eltern können sich eine Privatschule für ihre Kinder leisten, daher nicht repräsentativ für die Allgemeinheit
- Verein, der aufrief, sich gegen **Corona-Maßnahmen** zu wehren (BFH v. 18.8.2021)
Argument: Unzulässige politische Betätigung, obwohl die Satzung formell noch gemeinnützig war
- Fehlende Angemessenheit der **Geschäftsführervergütungen** (BFH v. 12.3.2020)
Argument: Anwendung des Verhältnismäßigkeitsgrundsatzes durch den BFH, die Vergütung muss stets angemessen im Lichte des Gebotes der Selbstlosigkeit sein, was im vorliegenden Fall nicht gegeben war.
- Ob der BFH die Steuervergünstigungen entzieht, entscheidet er unter dem Bagatellvorbehalt, weshalb kleinere einmalige Pflichtverletzungen meistens noch nicht den Entzug der Gemeinnützigkeit zur Folge haben.



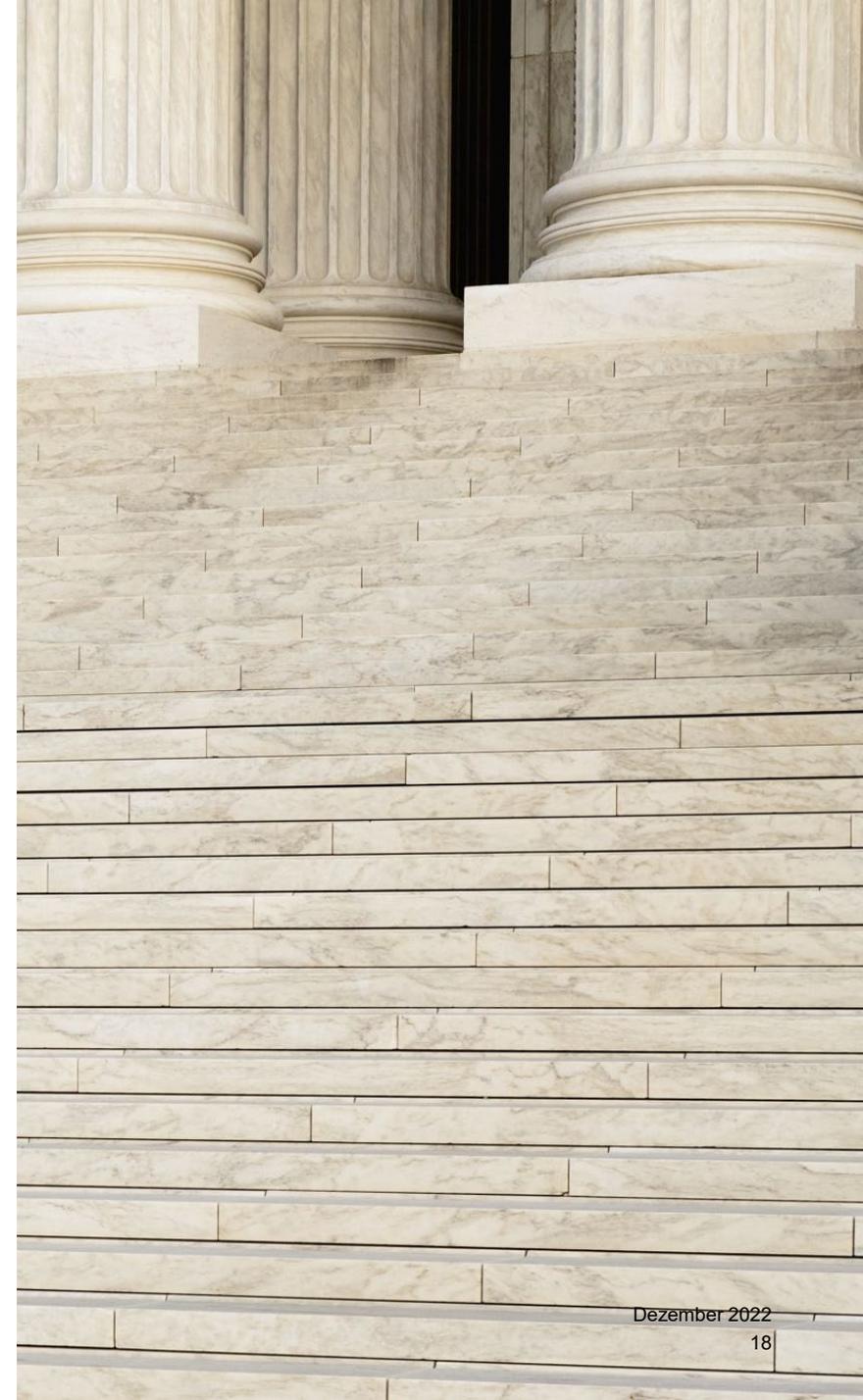
Ausblick: Mögliche Reform des Gemeinnützigkeitsrecht



Reform des Gemeinnützigkeitsrechts

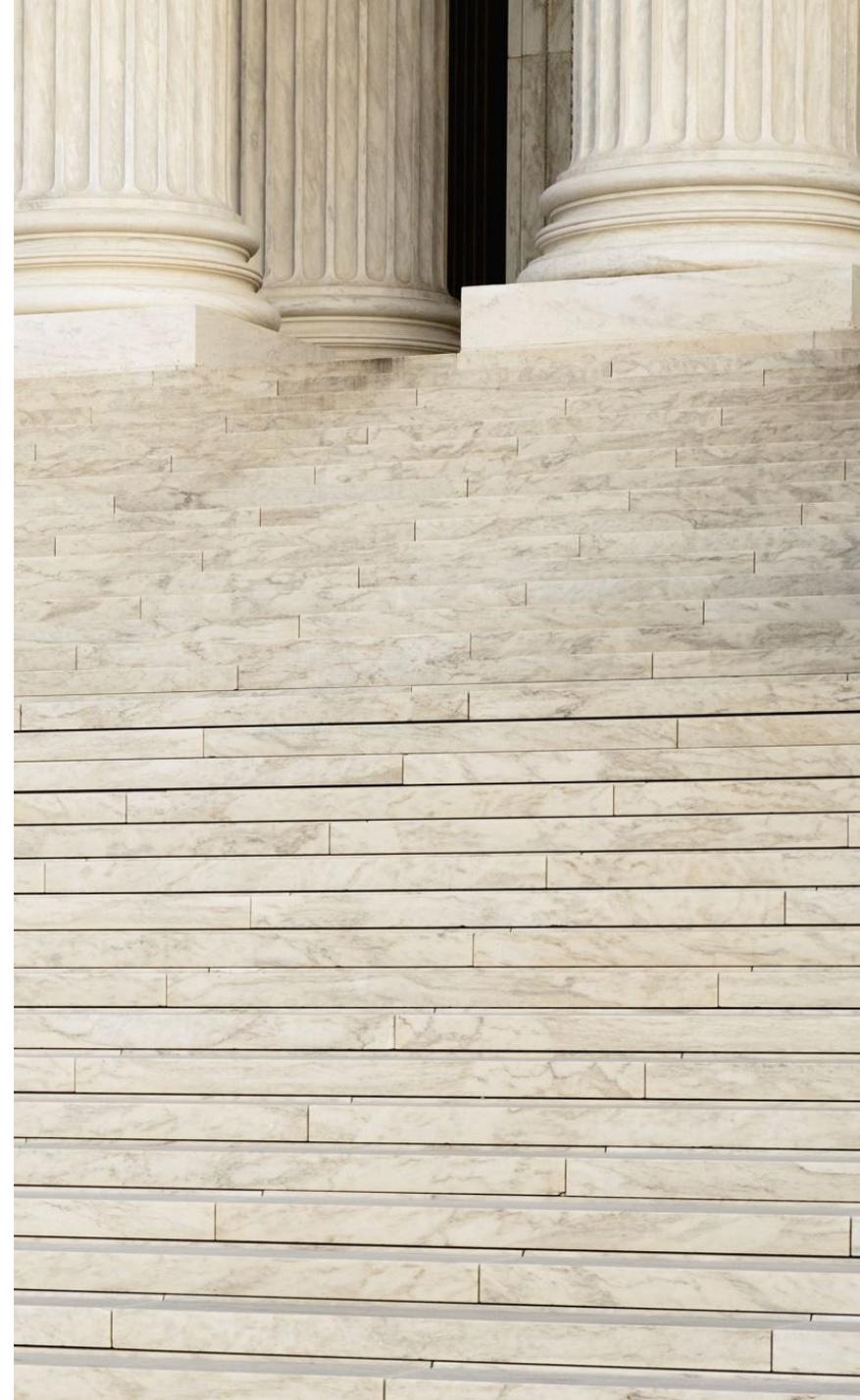
Im aktuellen Koalitionsvertrag:

- **Anzeigepflicht** nationaler Steuergestaltungen soll vereinfacht werden
- **eSport** soll als Sport anerkannt werden, damit sollen auch der Welt des eSports die Türen zur Gemeinnützigkeit geöffnet werden
- „**Attac**-Rechtsprechung“ – Politische Betätigung einer gemeinnützigen Organisation, bis wohin soll es erlaubt sein? Stand jetzt und Stand der Attac Rechtsprechung: Politische Betätigungen einer gemeinnützigen Körperschaft sind weitestgehend verboten



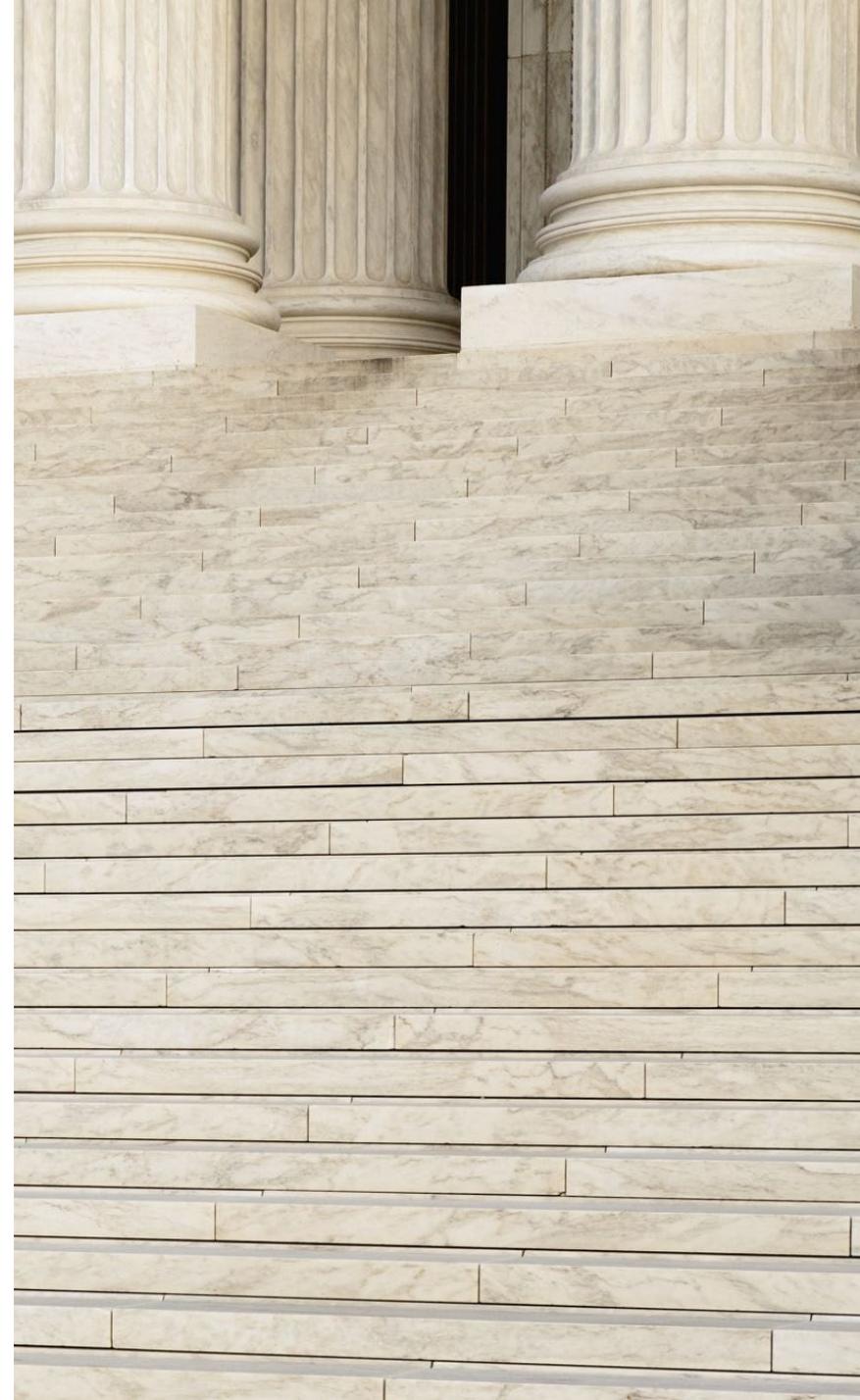
Reform des Gemeinnützigkeitsrechts

- Problem der **Sachspenden** von Unternehmen (Abgabe von nur noch kurz haltbaren Lebensmitteln, anstatt sie zu entsorgen) – diese unterfallen nach aktuellem Stand der Umsatzbesteuerung, da es sich um unentgeltliche Wertabgaben handelt. Auch die EU lässt hier noch nicht auf eine Reform hoffen, allerdings ist aus Umwelt- und Sustainability-Gründen auf eine Reform hier und mehr Rechtssicherheit zu hoffen.
- Eventuelle Wiederaufnahme der **Wohngemeinnützigkeit** (abgeschafft 1990, vor dem Hintergrund der aktuellen Wohnungssituation)
- Förderung **EU-Mitgliedsstaaten** übergreifender Gemeinnützigkeit, Anerkennung soll einfacher möglich sein



Reform des Gemeinnützigkeitsrechts - Stiftungsrecht

- Gesetz zur Vereinheitlichung des Stiftungsrecht (verkündet am 22. Juli 2021), tritt zum **1. Juli 2023** in Kraft.
- Die neuen Vorschriften sollen das heute schon geltende Stiftungszivilrecht wiedergeben (§§ 80 ff. BGB)
- Stiftungsrecht soll innerhalb der Bundesrepublik **vereinheitlicht** werden und somit Rechtsunsicherheit verhindert werden
- Die Debatte zu der Reform drehte sich besonders um die Höhe des **dauerhaften Einflusses** des Stifters auf seine Stiftung (post mortem)
- Ergebnis: Stifterwillen ist zwar maßgebend, kann sich im Laufe der Zeit aber weiterentwickeln, § 85 BGB
- Klare Regelung in § 85 BGB nF, unter welchen Voraussetzungen eine Satzungsänderung möglich ist (Der Stiftungszweck darf nur geändert werden, wenn er nicht dauernd und nachhaltig erfüllt werden kann)
- Einführung eines **Stiftungsregisters** zum 1.1.2026



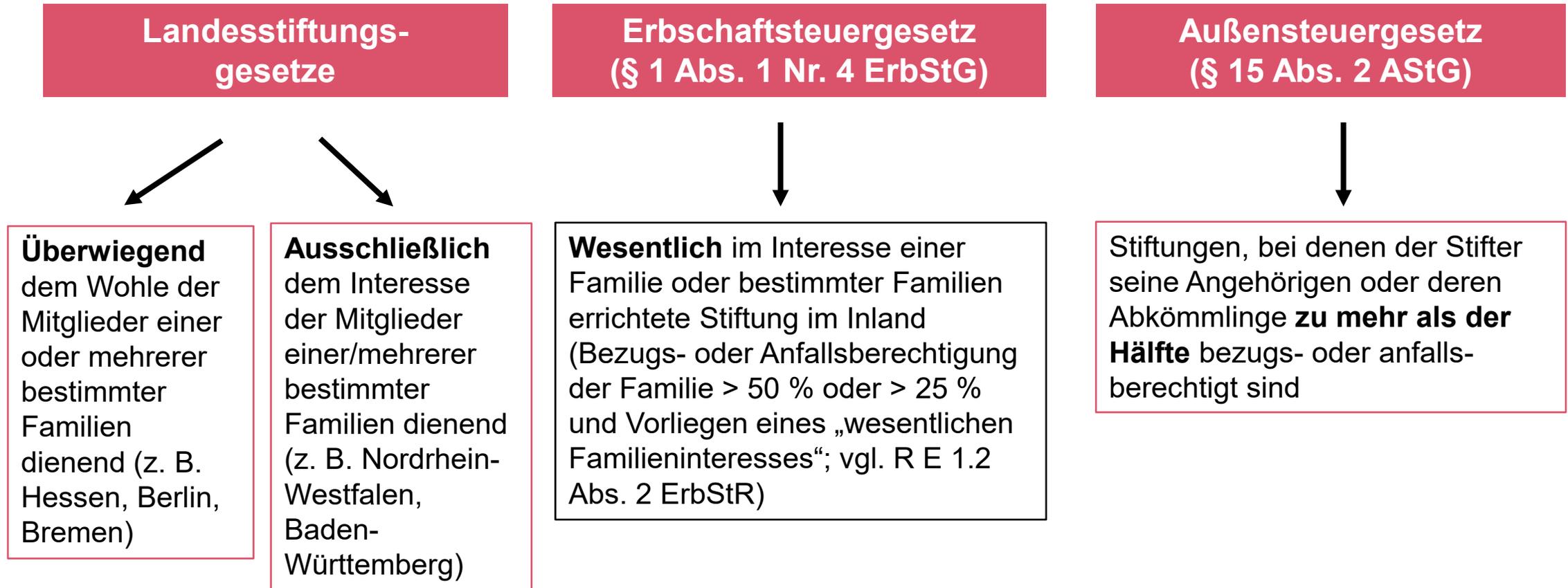
4

Exkurs:
Familienstiftung als
Instrument für die
Nachfolgeplanung



Rechtlicher und steuerlicher Rahmen zur Familienstiftung

Definition der Familienstiftung



Rechtlicher und steuerlicher Rahmen zur Familienstiftung

Unternehmensverbundene Familienstiftung

- Besteht das Familienvermögen u. a. aus einem vom Stifter gegründeten und aufgebauten Unternehmen, soll das im Unternehmen verkörperte Lebenswerk des Stifters perpetuiert und in seiner Unabhängigkeit gesichert werden.
- Die Familienstiftung tritt zwischen Unternehmen und Familie und übernimmt statt dieser die Funktion des Eigentümers.
 - ✓ Die **Unternehmensträgerstiftung** ist eine Stiftung, die selbst ein Unternehmen betreibt
 - ✓ Die **Beteiligungsträgerstiftung** ist eine Stiftung, die Beteiligungen an einer Holdinggesellschaft oder unmittelbar an anderen Personen- oder Kapitalgesellschaften hält
 - ✓ Bei der **Komplementärstiftung** wird die Stiftung die Komplementärin einer „Stiftung & Co. KG“ wird, insbes. zur Vermeidung der Arbeitnehmermitbestimmung nach § 4 Abs. 1 MitbestG
- Möglich ist auch eine **gemeinnützige Familienstiftung**: max. 1/3 des Einkommens kann für den Unterhalt des Stifters und seiner nächsten Angehörigen, die Grabpflege oder zur Ehrung des Andenkens verwendet werden.

Rechtlicher und steuerlicher Rahmen zur Familienstiftung

Steuerliche Rahmenbedingungen

- Erbschaftsteuerliche Behandlung
 - ✓ **Dotation** ist steuerpflichtige Schenkung (Steuerklasse nach dem am entferntest verwandten Begünstigten)
 - ✓ Begünstigungen für Übertragung von Betriebsvermögen (§§ 13a,b,c, 28a ErbStG) anwendbar, Vorteile bei Großvermögen durch Ausnutzung der **Erlasregelung** des § 28a ErbStG
 - ✓ **Alle 30 Jahre Erbersatzsteuer** auf das Vermögen der inländischen Stiftung
 - ✓ Satzungsgemäße **Ausschüttungen** an die Destinatäre sind **schenkungsteuerfrei**
 - ✓ Bei Auflösung der Stiftung erneute Schenkungsteuer (Steuerklasse nach Verwandtschaftsverhältnis des Stifters zu den Anfallsberechtigten)
- Einkommensteuerliche Behandlung
 - ✓ Dotation von Betrieben, Teilbetrieben oder Mitunternehmeranteilen **zu Buchwerten** ("Fußstapfentheorie"), bei Einzelwirtschaftsgütern des Betriebsvermögens zu Teilwerten (Entnahme)
 - ✓ Körperschaftsteuer- und ggf. auch Gewerbesteuerpflicht der Stiftung auf laufende Erträge (jede Einkunftsart ist möglich)
 - ✓ **Ausschüttungen** mindern nicht das Einkommen der Stiftung, die Empfänger von Ausschüttungen unterliegen wie die Gesellschafter einer Kapitalgesellschaft der Abgeltungsteuer (Steuersatz: 26,375%)

Vor- und Nachteile von Familienstiftungen (1/2)

Vorteile

- **Langfristiger** Zusammenhalt des Familienvermögens über mehrere Generationen hinweg unter Vermeidung von Erbaueinandersetzungen, Pflichtteilsansprüchen, Zugewinnausgleichsansprüchen und ggf. konfiskatorischer Besteuerung des Unternehmen und der Gesellschafter im In- und Ausland
- **Sicherung** der Versorgung bzw. Alimentierung von Familienmitgliedern
- **Niedrige** laufende **Ertragsbesteuerung** der Familienstiftung genauso wie bei einer Kapitalgesellschaft als Holding
- **Planbarkeit** der latenten **Erbschaftsteuer**
 - keine ungeplanten Liquiditätsabflüsse durch unvorhersehbare Ereignisse
 - Keine Erbschaftsteuerlast für die Destinatäre, stattdessen Erbersatzsteuerlast der Stiftung selbst (alle 30 Jahre)

Nachteile

- Unter Umständen Liquiditätsnachteile bei der Errichtung der Familienstiftung (**Erbschaftsteuerpflicht** auf im Unternehmen gebundenes sog. Verwaltungsvermögen)
- Sicherstellung der ertragsteuerlich erforderlichen Buchwertfortführung i. d. R. nur über eine **verbindliche Auskunft** der Finanzbehörden
- Störende, da teilweise zu **starre** Handhabung, z. B. Bei Satzungsänderungen, durch Anerkennungsbehörden, Stiftungsaufsicht und Steuerbehörden bei gemeinnützigen Stiftungen
- Deutlicher **Unterschied** zwischen einer unmittelbaren Beteiligung als Gesellschafter am Gesellschaftsvermögen zu der Rechtsstellung des Destinatärs einer Familienstiftung
- **Kein direkter Zugriff** der Familienmitglieder als Destinatäre auf die Vermögenssubstanz, auch bei Verkauf des Unternehmens Verbleib der Substanz in der Familienstiftung

Vor- und Nachteile von Familienstiftungen (2/2)

Vorteile

- Der **Übergang** der Stellung als **Destinatär** auf die nächste Generation löst keine Erbschaftsteuer aus, da keine "Beteiligung" am Unternehmen mehr schenkweise oder in der Erbfolge an die Nachfolger übertragen werden muss.
- Sicherung des Familienunternehmens und -vermögens auch bei einer **Internationalisierung der Unternehmerfamilie**
- **keine Zersplitterung** von Anteilen
- Begrenzung des Einflusses ausländischer Rechtsordnungen auf das Familienvermögen
- **Eherechtliche Vorteile** (kein Zugewinnausgleichsanspruch wegen Wertsteigerung des Familienvermögens, eingeschränkte Relevanz für Unterhalt, keine Mitwirkungsrechte des Ehepartners)
- **Erbrechtliche Vorteile** (keine Relevanz des Familienvermögens für Pflichtteilsansprüche nach 10 Jahren)

Nachteile

- Die Stiftung ist rechtlich und steuerlich **auf Ewigkeit** angelegt, eine Auflösung der Stiftung ist zwar nicht ausgeschlossen, aber erschwert und in der Regel mit erheblichen Steuernachteilen verbunden

**Wenn Sie hierzu weitere Fragen
haben ...**



... sprechen Sie mich gerne an.



Katrin von Quistorp

Rechtsanwältin | Steuerberaterin |
Fachanwältin für Steuerrecht

Mobil: +49 176 1008 7988
katrin.von.quistorp@pwc.com

Vielen Dank für Ihre Aufmerksamkeit.

[pwc.de](https://www.pwc.de)

© 2022 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft.

Alle Rechte vorbehalten. "PwC" bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.