

GEMEINNÜTZIGKEIT

Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit: Wie erreicht man sie und welche Auswirkungen ergeben sich?

von Ulrich Goetze, Steuerberater, Wunstorf

| Nicht immer erweist sich die Entscheidung für die Gemeinnützigkeit als die richtige Wahl. Dann gilt es, das Exit-Szenario zu kalkulieren und umzusetzen. Der VB erläutert Ihnen, woran Sie beim Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit denken müssen, und welche Folgen er hat. |

Die rechtlichen Grundlagen

Das Gemeinnützigkeitsrecht kennt keinen „Verzicht“ auf die Gemeinnützigkeit mit der Folge, dass die steuerlichen Begünstigungen für die Zukunft wegfallen. Entsprechen Satzung und tatsächliche Geschäftsführung den Bestimmungen der Gemeinnützigkeitsregelungen, wird der Verein als gemeinnützig behandelt – eventuell auch gegen seinen Willen.

Satzungsänderung als faktische Verzichtsmöglichkeit

Faktisch ist ein Verzicht auf die Gemeinnützigkeit aber durch eine Satzungsänderung möglich. Der Verein streicht einfach die Vermögensbindungsklausel aus der Satzung. Entfernt werden also insbesondere folgende Pflichtformulierungen (verbindliche Musterklauseln nach Anhang 1 zu § 60 AO):

SATZUNG / Verbindliche Musterklauseln nach Anhang 1 zu § 6 AO

Die Körperschaft ist selbstlos tätig; sie verfolgt nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke. Mittel der Körperschaft dürfen nur für die satzungsmäßigen Zwecke verwendet werden. Die Mitglieder erhalten keine Zuwendungen aus Mitteln der Körperschaft. Es darf keine Person durch Ausgaben, die dem Zweck der Körperschaft fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden.

Es genügt aber auch, die Vermögensanfallsklausel zu streichen oder den Satzungszweck entsprechend zu ändern.

PRAXISHINWEIS | Die Satzungsänderung wird erst mit Eintragung ins Vereinsregister wirksam. Erst ab diesem Zeitpunkt kann das Finanzamt die Gemeinnützigkeit entziehen. Weil die Gemeinnützigkeit immer jahresweise entzogen wird (Wirtschafts- oder Kalenderjahr), sollte die Satzungsänderung mit entsprechendem Datum des Inkrafttretens beschlossen werden.

Vermögensbindung als Hauptproblem der Gemeinnützigkeit

Zentraler Inhalt des Gemeinnützigkeitsrechts ist die Vermögensbindung. Sie soll verhindern, dass Vermögen, das auf der Grundlage der Steuervergünstigungen gebildet wurde, später für nicht begünstigte Zwecke verwendet wird. Die Bindung des Vermögens betrifft das gesamte Vereinsvermögen; egal, wie es gebildet oder erwirtschaftet wurde.

Gemeinnützigkeitsrecht kennt keinen „Verzicht“ auf die Gemeinnützigkeit

Ausstieg kann aber provoziert werden

Verstöße gegen Vermögensbindung werden streng geahndet

Die Motive für den Ausstieg

Für einen Verein kann der Wegfall der Steuerbegünstigung im Einzelfall sinnvoll und strategisch günstig sein.

Strategische Überlegungen

Grund kann eine strategische Steuergestaltung sein (etwa bei der Umsatzsteuer) oder eine Mittelverwendung, die gemeinnützigkeitsrechtlich unzulässig ist.

■ Beispiele

- Der Verein plant, Mittel an eine andere steuerbegünstigte Körperschaft weiterzugeben und dabei den zulässigen Rahmen des § 58 AO zu überschreiten.
- Der Verein plant, das Vereinsvermögen an die Mitglieder oder eine andere nicht gemeinnützige Organisation auszugeben.

Umsatzsteuerliche Gründe

Im Einzelfall kann es auch aus umsatzsteuerrechtlichen Gründen sinnvoll sein, aus der Gemeinnützigkeit auszusteigen. Soweit Eingangsleistungen dazu dienen, steuerfreie Umsätze zu erzielen, kann der Verein keine Vorsteuer ziehen. Ein Verzicht auf die Gemeinnützigkeit kann angezeigt sein, wenn die Gemeinnützigkeit Grundlage der Umsatzsteuerbefreiung ist. Verzichtet der Verein vorübergehend auf die Gemeinnützigkeit, ermöglicht ihm das, aus Anschaffungen den vollen Vorsteuerabzug geltend zu machen.

Hält der Verein den fünf- bzw. zehnjährigen Beobachtungszeitraum für die Berichtigung von Vorsteuern ein (§ 15a UStG), kann er die Gemeinnützigkeit wieder anstreben, ohne Vorsteuern zurückzahlen zu müssen. Das Spiel beginnt von vorn. Nachfolgende Erlöse sind wieder umsatzsteuerfrei.

Der drohende Entzug der Gemeinnützigkeit durch das Finanzamt

Der häufigste Grund ist eine vom Verein gesteuerte Vorwegnahme der Aberkennung der Gemeinnützigkeit. Gründe dafür können sein:

- Der bevorstehende – ungünstige – Ausgang eines Rechtsstreits.
- Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb prägt den Verein zunehmend.
- Der Verein kann Verluste eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs nicht ausgleichen.
- Die Insolvenz des Vereins steht bevor und soll bestmöglich „gesteuert“ werden.
- Der Verein hat Vorstandsmitgliedern Vergütungen gezahlt, obwohl keine Ermächtigung durch die Satzung vorlag.
- Der Verein hat Mitglieder oder Geschäftspartner unzulässig begünstigt.

Die Schritte zur Aufgabe der Gemeinnützigkeit

Verstöße gegen gemeinnützigkeitsrechtliche Vorgaben können geringfügiger, einfacher und qualifizierter Natur sein. Je nach Schwere gelten für den Zeitraum der rückwirkenden Aberkennung unterschiedliche Zeiträume.

In manchen Fällen fährt der Verein ...

... ohne Gemeinnützigkeit besser

Vorsteuerabzug als strategische Handlungsoption

Es gibt einfache und qualifizierte Verstöße

Geringfügige Verstöße

Bei einfachen oder geringfügigen Verstößen wird die Gemeinnützigkeit nur für das Jahr aberkannt, in dem der Verstoß begangen wurde.

■ Beispiele

- Die missbräuchliche Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen.
- Fahrlässige Fehler bei Steuerberechnung und Steuerabführung.
- Rechtsverstöße im Rahmen der wirtschaftlichen Geschäftstätigkeit.
- Es wurden keine Steuererklärungen eingereicht.
- die Fehlverwendung von Mitteln im kleineren Umfang.
- Es wurde unangemessen hoher Auslagenersatz gezahlt.
- Der Verein hat überhöhte Rücklagen gebildet, obwohl das Finanzamt ihm eine Verwendungsfrist gesetzt hatte.
- Der Verein erhebt zu hohe Mitgliedsbeiträge, Aufnahmegebühren und Umlageer und schließt so die Allgemeinheit von der Mitgliedschaft aus.
- Der Verein hat Leistungen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs verbilligt an Vereinsmitglieder abgegeben.

Beispiele für einfache Verstöße

Qualifizierte Verstöße

Qualifizierte Verstöße liegen vor, wenn gegen den Grundsatz der Vermögensbindung verstoßen wird (§ 55 Abs. 1 Nr. 4 AO). In diesem Fall wird die Gemeinnützigkeit rückwirkend ab dem Jahr entzogen, in dem dem Verein die Steuerbegünstigung zuerkannt wurde. Die Nachversteuerung wird aber begrenzt auf den Zeitraum der letzten zehn Jahre (§ 61 Abs. 3 AO). Qualifizierte Verstöße sind insbesondere, wenn

- ein Verein aufgelöst wird, ohne dass die Vermögensverwendungsbestimmung in der Satzung beachtet wurde;
- die Satzung unter Missachtung der Vermögensbindung geändert wurde.

Soweit andere Bestimmungen von den Vorgaben der Steuermustersatzung (Anlage 1 zu § 60 AO) abweichen, gilt regelmäßig ein Vertrauensschutz, wenn das Finanzamt die Satzung in der Vergangenheit anerkannt hat. Eine Heilung wird auch zugelassen, wenn der Verein die fehlerhafte Satzungsbestimmung unverzüglich nach Aufforderung berichtigt.

Bei qualifizierten Verstößen droht die Nachbesteuerung

■ Weitere Beispiele

- Der Verein führt umweltschädliche oder ungesetzliche Projekte durch.
- Er hat begünstigtes – angesammeltes – Vermögen für nicht begünstigte Zwecke verwendet.
- Er schüttet Vermögen bzw. Vermögensteile an Mitglieder aus.
- Er zahlt Vereinsmitgliedern Vergütungen, ohne dafür eine Gegenleistung zu erhalten.
- Eine mildtätige Körperschaft versorgt Vereinsmitglieder mit Mitteln, die über deren Unterhaltsbedarf hinausgehen.
- Der Verein gewährt einem Mitglied wirtschaftliche Vorteile, z. B. ein zinsloses Darlehen.

Beispiele für Verstöße

Der Verlust der Gemeinnützigkeit und die Folgen

Die Aufgabe der Gemeinnützigkeit hat zur Folge, dass damit letztlich die gemeinnützigkeitsrechtliche Dreiteilung in wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb, Zweckbetrieb und Vermögensverwaltung beendet wird. Alle wirtschaftlichen Betätigungen sind einheitlich der gewerblichen Steuerpflicht zu unterwerfen. Die Besteuerung erfolgt im unternehmerischen Sektor.

PRAXISHINWEIS | Führen Sie unbedingt eine Steuersimulation durch, bevor Sie sich aktiv dafür entscheiden, die Gemeinnützigkeit aufzugeben. Ermitteln Sie also, welche steuerlichen Folgen auf Ihren Verein zukommen, wenn er rückwirkend besteuert wird. Die Aufgabe der Gemeinnützigkeit kann zu einer Steuerbelastung oder auch zu einer Steuerentlastung führen.

- Steuerentlastung durch Nutzung des Vorsteuerabzugs: Bisher war der Vorsteuerabzug ausgeschlossen, weil die Gemeinnützigkeit zu einer Umsatzsteuerbefreiung führte (etwa nach § 4 Nr. 18 oder § 4 Nr. 22 UStG).
- Steuerentlastung durch bessere Verrechnungsmöglichkeiten: Es können rückwirkend Gewinne aus dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb mit Verlusten aus dem Zweckbetrieb verrechnet werden.

Spenden

Die Behandlung von Spenden ist ein besonderes Problemfeld bei der rückwirkenden Besteuerung. Der Spender darf auf die Richtigkeit seiner Zuwendungsbestätigung vertrauen. Es sei denn, er hat die Bestätigung durch unlautere Mittel oder falsche Angaben erwirkt, oder ihm war die Unrichtigkeit der Bestätigung bekannt oder infolge grober Fahrlässigkeit nicht bekannt.

Der Zuwendende genießt damit Vertrauensschutz, wenn dem Verein die Gemeinnützigkeit rückwirkend aberkannt wird. Der Spendenabzug kann nicht mehr rückgängig gemacht werden (OFD Frankfurt, Schreiben vom 06.06.2008, Az. S 2223 A-119-St 216). Weist der Verein nach, dass er Spenden in den einzelnen Jahren für seinerzeit steuerbegünstigte Zwecke verwendet hat, bleibt die nachträgliche Aberkennung der Gemeinnützigkeit auf den Spendenabzug ohne Einfluss (BFH, Urteil vom 10.09.2003, Az. XI R 58/01, Abruf-Nr. 040071).

Berichtigung der Steuerveranlagungen von Vorjahren

Wird dem Verein die Gemeinnützigkeit aberkannt, werden neue Steuerveranlagungen für die betroffenen Jahre durchgeführt, maximal zehn Jahre zurück. Entfällt die Gemeinnützigkeit wegen einfacher Verstöße, ist eine Nachversteuerung nur im Rahmen der Festsetzungsfrist von vier Jahren möglich.

Wichtig | Mitgliedsbeiträge, Aufnahmegebühren und Umlagen, die aufgrund der Satzung von den Mitgliedern lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglied erhoben werden, sind auch bei nichtgemeinnützigen Vereinen steuerfrei.

Steuerpflichtiger unternehmerischer Bereich wird ausgeweitet

Verliert der Verein die Gemeinnützigkeit, sind Erträge aus der Vermögensverwaltung nicht mehr steuerfrei, sie werden steuerpflichtig. Dazu gehören z. B. Zinseinnahmen aus Festgeldern und Wertpapieren oder Einnahmen aus der Verpachtung der Vereinsgastronomie.

Gemeinnützigkeitsrechtliche Dreiteilung wird beendet

Der Nutzen einer Steuersimulation

Wann genießt der Spender Vertrauensschutz?

Nichtunternehmerischer Bereich bleibt steuerfrei

Der Bereich des steuerfreien Zweckbetriebs entfällt. Ertragsteuerlich werden alle Ergebnisse in einen unternehmerischen Bereich zusammengefasst. Dieser Bereich unterliegt der Körperschaft- und Gewerbesteuer. Vorteilhaft kann sein, dass ein negatives Ergebnis eines bisherigen Zweckbetriebs mit positiven Ergebnissen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs verrechnet wird. Diese Verrechnungsmöglichkeit besteht jedoch nicht für Zweckbetriebe, die mit Mitteln des nichtunternehmerischen Bereichs (z. B. Mitgliedsbeiträge, Zuschüsse und Spenden) finanziert wurden.

Bei Sportvereinen gilt die Besteuerungsgrenze von 45.000 Euro als Abgrenzungskriterium vom Zweckbetrieb zum wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nicht mehr. Gewinne sind steuerpflichtig.

PRAXISHINWEIS | Der Freibetrag bei der Körperschaft- und Gewerbesteuer von 5.000 Euro gilt aber auch für Vereine, die nicht (mehr) gemeinnützig sind (§ 24 KStG bzw. § 11 Abs. 1 GewStG).

Die Gewinnpauschalierung in Höhe von 15 Prozent der Werbeeinnahmen, die im Zusammenhang mit steuerbegünstigten Tätigkeiten erzielt werden, entfällt (§ 64 Abs. 6 Nr. 1 AO). Gewinne des unternehmerischen Bereichs unterliegen der Gewerbesteuer (abhängig vom Hebesatz) und der Körperschaftsteuer (Steuersatz 15 Prozent zuzüglich 5,5 Prozent Solidaritätszuschlag).

Umsatzsteuer

Bei der Umsatzsteuer entfällt der ermäßigte Steuersatz von 7 Prozent für steuerpflichtige Leistungen im Zweckbetrieb oder in der Vermögensverwaltung. Im Rahmen einer Verpachtung der Gastronomie kann die Steuersatzerhöhung von 7 Prozent auf 19 Prozent möglicherweise weiter berechnet werden, sofern die Person des Pächters nicht gewechselt hat. Umsatzsteuerbefreiungen, deren Voraussetzung die Gemeinnützigkeit ist, sind jetzt umsatzsteuerpflichtig. Andererseits sind Vorsteuern, die bisher nicht abzugsfähig waren, abzugsfähig, wenn sie steuerpflichtigen Ausgangsleistungen zuzuordnen sind.

Verzinsung der Steuernachzahlungen

Eine zusätzliche Steuerlast, die Sie nicht unterschätzen sollten, kann daraus resultieren, dass der Nachzahlungsbetrag, der sich im Rückwirkungszeitraum ermittelt, verzinst wird. Der Zinslauf beginnt 15 Monate nach Ablauf des jeweiligen Kalenderjahrs, in dem die Steuer entstanden ist (§ 233a Abs. 2 S. 1 AO). Da die Aberkennung der Gemeinnützigkeit kein rückwirkendes Ereignis ist, ist die Ausnahmevorschrift des § 233a Abs. 2a AO nicht anwendbar.

FAZIT | Ein steuerbegünstigter Verein muss sehr genau abwägen, welche Folgen sich aus dem geplanten Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit ergeben. Er muss die steuerlichen Auswirkungen jedes Jahres zusammenstellen, um die Höhe der Steuernachzahlungen berechnen zu können und Liquiditätsschwierigkeiten zu vermeiden. Wichtig ist es, sorgfältig zu dokumentieren, wie Spenden in den einzelnen Jahren verwendet worden sind. Nur so ist es gewährleistet, dass der Verein von der Finanzverwaltung nicht in die Spendenhaftung genommen wird.

Bereich des steuerfreien Zweckbetriebs entfällt

Günstige Gewinnpauschalierung bei Werbeeinnahmen entfällt

Verzicht auf Gemeinnützigkeit kann zu höherem Vorsteuerabzug führen

Entscheidung pro oder kontra Gemeinnützigkeit sorgfältig abwägen