Systematische Prüfung gemeinnützigkeitssteuerlicher Fragen

von Dr. Marika Ketel, Hamburg

INHALTSÜBERSICHT

I. Vorbemerkungen
II. Gemeinnützigkeitssteuerrecht der Abgabenordnung
III. Ertragsteuern (Körperschaftsteuer/Gewerbesteuer)
1. Persönliche Steuerpflicht
2. Sachliche Steuerpflicht
3. Freibetrag
4. Steuersatz
5. Quellensteuern
IV. Umsatzsteuer
1. Steuerbare Leistungen
2. Steuerbefreiungen
3. Bemessungsgrundlage
4. Steuersatz
5. Vorsteuer
V. Erbschaft-/Schenkungsteuer
VI. Grunderwerbsteuer
VII. Grundsteuer
VIII. Spenden/Sponsoring
1. Auf Ebene der gemeinnützigen Körperschaft
2. Auf Ebene des Spenders oder Sponsors

I. Vorbemerkungen

Gemeinnützige Körperschaften sind in Deutschland in vielfältiger Weise steuerlich privilegiert. Nichtsdestotrotz bzw. gerade infolge ihrer steuerlichen Sonderstellung ergeben sich bei der steuerorientierten Prüfung von Satzungen, Projekten, Investitionen, Tätigkeiten und Strukturfragen häufig vielschichtige steuerliche Fragen. Die Komplexität solcher steuerlicher Fragestellungen resultiert dabei zum einen aus zahlreichen Ausnahme- und Sondernormen für gemeinnützige Körperschaften, die neben den allgemeinen steuerlichen Normen zu berücksichtigen sind, und zum anderen daraus, dass Voraussetzungen und Umfang für eine steuerliche Privilegierung gemeinnütziger Körperschaften je nach Steuerart erheblich variieren. Sollen konkrete Sachverhalte daher umfassend steuerlich gewürdigt werden, ist eine mehrstufige Prüfung geboten. Dabei empfiehlt es sich, zunächst die steuerlichen Folgen eines Vorhabens oder Sachverhalts unter dem Blickwinkel der §§ 51 bis 68 AO zu untersuchen, um die handelnde Person hinsichtlich ihres steuerlichen Gemeinnützigkeitsstatus einordnen zu können. Darauf aufbauend können dann ertrag- und umsatzsteuerliche Folgen sowie Aspekte der Erbschaft- bzw. Schenkungsteuer, der Grunderwerbsteuer, der Grundsteuer, aber auch des Spenden- und Sponsoringrechts festgestellt werden.

Bei der steuerartenbezogenen Prüfung empfiehlt sich in der Praxis eine Orientierung am Regel-Ausnahme-Schema, d. h. Prüfungsmaßstab sollten im ersten Schritt die allgemeinen steuerlichen Regelungen sein, die dann um die gemeinnützigkeitsspezifischen Ausnahmen zu ergänzen sind. Ein an einer solchen Systematik orientierter Prüfungsansatz ist im Folgenden in Grundzügen dargestellt. Schwerpunkt soll dabei nicht die Prüfung der abgabenrechtlichen Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen, sondern die Besteuerung gemeinnütziger Körperschaften nach den Einzelsteuergesetzen sein.

II. Gemeinnützigkeitssteuerrecht der Abgabenordnung

Die Abgabenordnung regelt zunächst den Begriff der *„steuerbegünstigten Zwecke"*. Zu diesen steuerbegünstigten Zwecken zählen nach §§ 51 bis 54 AO neben kirchlichen und mildtätigen Zwecken auch die gemeinnützigen Zwecke im engen Sinne, d. h. die selbstlose Förderung der Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet, insbesondere durch die Förderung von Wissenschaft, Forschung, Bildung, Erziehung, Kunst, Kultur, Religion, Entwicklungshilfe, Jugendhilfe, Altenhilfe, aber auch der Tierzucht, Pflanzenzucht, Kleingärtnerei etc. Umgangssprachlich wird der Begriff „gemeinnützige Zwecke" in einem weiten Sinn verstanden und schließt die kirchlichen und mildtätigen Zwecke mit ein.

Den Begriff der *Körperschaft* beschränkt § 51 Satz 2 AO auf Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen i. S. des Körperschaftsteuergesetzes. Hierzu zählen insbesondere Kapitalgesellschaften, rechtsfähige und nicht rechtsfähige Vereine und Stiftungen (nicht jedoch Personengesellschaften und natürliche Personen). Eine Körperschaft kann nur dann als gemeinnützig anerkannt werden, wenn ihre steuerbegünstigten Zwecke in der Satzung genau bestimmt sind (§§ 59, 60 AO) und die Geschäftsführung auch tatsächlich auf die Erfüllung dieser Zwecke gerichtet ist (§ 63 AO).

» Die Förderung der gemeinnützigen Zwecke hat selbstlos zu erfolgen (§ 55 AO). «

Dies bedeutet insbesondere, dass nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke verfolgt werden dürfen und die Mittel der Körperschaft nur für ihre satzungsmäßigen Zwecke zu verwenden sind, ohne Mitglieder oder Dritte zu begünstigen. Auch bei Auflösung bzw. Aufhebung der Körperschaft oder Wegfall ihres bisherigen Zweckes darf das vorhandene Vermögen nur für die steuerbegünstigten Zwecke verwendet werden (Grundsatz der *Vermögensbindung*). Grundsätzlich sind die Mittel einer Körperschaft zeitnah, d. h. spätestens im Kalender- oder Wirtschaftsjahr nach Zufluss der Mittel, für die gemeinnützigen Satzungszwecke zu verwenden (Grundsatz der *zeitnahen Mittelverwendung*).[1]

Die Abgabenordnung bestimmt darüber hinaus, dass eine gemeinnützige Körperschaft ihre steuerbegünstigten Satzungszwecke ausschließlich zu verfolgen hat und die Zwecke selbst - ausnahmsweise auch durch eine Hilfsperson - verwirklicht (Grundsatz der *Unmittelbarkeit* und *Ausschließlichkeit*, §§ 56, 57 AO). Von diesen Grundsätzen sind punktuelle Ausnahmen vorgesehen, so beispielsweise

- Ausnahmen vom Grundsatz der Unmittelbarkeit: Zulässigkeit der Weitergabe von Mitteln und Personal an andere Körperschaften (§ 58 Nr. 1 bis 4 AO),

1 Siehe hierzu z. B. *Schauhoff*, Gemeinnützigkeit, S. 375 - 381.

- Ausnahmen vom Grundsatz der zeitnahen Mittelverwendung zur Bildung von Rücklagen und Vermögen (§ 58 Nr. 6, 7, 11, 12 AO),
- Ausnahmen vom Gebot der Selbstlosigkeit/Verbot der Drittbegünstigung für begrenzte Zuwendungen an Stifter und deren Angehörige sowie für gesellige Zusammenkünfte (§ 58 Nr. 5, 8 AO).

Darüber hinaus sieht die Abgabenordnung einheitliche Definitionen und Regelungen für wirtschaftliche Geschäftsbetriebe und Zweckbetriebe vor. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist danach eine selbständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden, wobei die Tätigkeiten über die reine Vermögensverwaltung (im Sinne einer reinen „Fruchtziehung") hinausgehen (§ 14 AO). Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb ist dann Zweckbetrieb, wenn die allgemeinen Zweckbetriebsvoraussetzungen gem. § 65 AO oder die Voraussetzungen für die einzelnen in §§ 66 bis 68 AO näher geregelten Zweckbetriebe („Katalog-Zweckbetriebe") erfüllt sind. Nach den allgemeinen Voraussetzungen liegt ein Zweckbetrieb vor, wenn

- die Tätigkeit unmittelbar der Verwirklichung des gemeinnützigen Satzungszwecks dient,
- die Tätigkeit zur Zweckverwirklichung unentbehrlich ist und
- die Wettbewerbsfolgen der Tätigkeit auf ein Minimum reduziert bleiben.

Die Abgabenordnung bestimmt somit, unter welchen Voraussetzungen eine Körperschaft grundsätzlich „steuerbegünstigte Zwecke" verfolgt (im allgemeinen Sprachgebrauch: „gemeinnützig ist") bzw. wirtschaftliche Geschäftsbetriebe oder Zweckbetriebe unterhält. Die Rechtsfolgen, die an den Gemeinnützigkeitsstatus knüpfen, regeln hingegen die einzelnen Steuergesetze. Die Vorgaben der Abgabenordnung für gemeinnützige Körperschaften werden in der Praxis ergänzt durch den Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) zu den §§ 51 bis 64 AO, der die Verwaltung (nicht jedoch die Steuerpflichtigen und die Gerichte!) bindet. Hier sind beispielsweise nähere Bestimmungen zu den Begriffen der Förderung der Allgemeinheit, der Selbstlosigkeit (bedeutsam z. B. zum zulässigen Umfang wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe, zu Verlusten aus Vermögensverwaltungen und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben) sowie zur Zulässigkeit der Bildung von Rücklagen und Vermögen niedergelegt.

Körperschaften i. S. von § 51 Satz 2 AO, die steuerbegünstigte Zwecke i. S. der Abgabenordnung verfolgen, werden im Folgenden - wie im allgemeinen Sprachgebrauch üblich - als „gemeinnützige Körperschaften" bezeichnet.

III. Ertragsteuern (Körperschaftsteuer/ Gewerbesteuer)

1. Persönliche Steuerpflicht

Gemeinnützige Körperschaften sind grundsätzlich persönlich von der Körperschaft- und Gewerbesteuer befreit (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG, § 3 Nr. 6 Satz 1 GewStG). Die Steuerbefreiung erstreckt sich jedoch nicht auf wirtschaftliche Geschäftsbetriebe der Körperschaft (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG, § 3 Nr. 6 Satz 2 GewStG - partielle persönliche Steuerpflicht[2]). Ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt dann vor, wenn durch selbständige und nachhaltige Tätigkeit, über den Rahmen der reinen Vermögensverwaltung hinaus, Einnahmen oder wirtschaftliche Vorteile erzielt werden (§ 14 AO), ohne dass die Voraussetzungen für einen Zweckbetrieb i. S. des § 65 AO erfüllt sind (§§ 64 Abs. 1, 65 bis 68 AO). Ausgenommen aus der Steuerbefreiung bleiben darüber hinaus auch inländische Einkünfte, die dem Steuerabzug unterliegen (§ 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG). Diese Ausnahme kann jedoch häufig vernachlässigt werden, da die im Wesentlichen für gemeinnützige Körperschaften relevanten Quellensteuern Kapitalertragsteuer und Zinsabschlagsteuer in vielen Fällen erstattet bzw. nicht erhoben werden (s. u.).

2. Sachliche Steuerpflicht

a) Einkunftsart, Umfang der sachlichen Steuerpflicht

Steuerpflichtige Einkünfte aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben einer gemeinnützigen Körperschaft sind zunächst im Rahmen der Einkunftsarten zu qualifizieren (§ 2 Abs. 1 EStG i. V. m. § 8 Abs. 1 und 2 KStG). Einkünfte, die unter keine Einkunftsart zu subsumieren sind oder die nicht aus einer Tätigkeit resultieren, für die ein positives Ergebnis in der Totalperiode angestrebt wird, sind grundsätzlich nicht steuerbar.[3]

Einkünfte aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb können grundsätzlich als Einkünfte aus Gewerbebetrieb (§§ 2 Abs. 1 Nr. 2, 15 EStG), aus Land- und Forstwirtschaft (§§ 2 Abs. 1 Nr. 1, 13 EStG) oder, in Ausnahmefällen, auch als sonstige Einkünfte (§§ 2 Abs. 1 Nr. 7, 22 EStG) zu qualifizieren sein. Ist das Körperschaftsteuersubjekt eine GmbH, so sind die Einkünfte aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben stets steuerbar und als gewerbliche Einkünfte steuerpflichtig (§ 8 Abs. 2 KStG i. V. m. §§ 238, 6 Abs. 1 HGB, § 13 Abs. 3 GmbHG).[4]

b) Gewinn- und Einkünfteermittlung

Die Vorschriften der §§ 14, 64 bis 68 AO umgrenzen zwar die Sphäre steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe einer gemeinnützigen Körperschaft, sie beinhalten jedoch keine umfassenden Regeln zur Ermittlung dieser steuerpflichtigen Einkünfte. Die Gewinnermittlung bestimmt sich daher zunächst nach den allgemeinen Regeln des Körperschaft- und des Einkommensteuergesetzes ergänzt um punktuelle Regelungen der Abgabenordnung.

Ausgangsgröße zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage ist für Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft oder Gewerbebetrieb der Gewinn (§§ 4 und 5 EStG), der durch Betriebsvermögensvergleich bei Bilanzierern oder als Überschuss der Betriebseinnahmen über die Betriebsausgaben gem. § 4 Abs. 3 EStG zu ermitteln ist. Dabei gelten die allgemeinen steuerlichen Bewertungsvorschriften, die auch zu Abweichungen zwischen Handels- und Steuerbilanz führen können. Schwierig kann sich bei gemeinnützigen Körperschaften die Zuordnung einzelner Einnahmen und Ausgaben zu den unterschiedlichen gemeinnützigkeitssteuerlichen Sphären Idealbereich, Vermögensverwaltung, wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb und Zweckbetrieb gestalten.

Die *Zuordnung von Ausgaben und Einnahmen* zu den gemeinnützigkeitssteuerlichen Sphären erfolgt nach dem allgemeinen Veranlassungsprinzip. Aufwendungen, die auch ohne den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb entstanden wären, mindern die Einkünfte des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes grundsätzlich nicht. Sind Ausgaben jedoch durch den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb entstanden, so mindern sie die Einkünfte als

2 Übersicht zur partiellen persönlichen Steuerpflicht z. B. bei *Schauhoff*, a. a. O., S. 395.

3 Siehe hierzu grundsätzlich z. B. *Kirchhof*, EStG Kompakt-Kommentar 2005, § 2 Rz. 47 ff.; *Buchna*, Gemeinnützigkeit, S. 395 f.

4 Siehe *Buchna*, a. a. O., S. 396 f.

Betriebsausgaben. Gemischt verursachte Aufwendungen, d. h. Aufwendungen, die sowohl durch steuerfreie Tätigkeiten als auch durch steuerpflichtige Tätigkeiten veranlasst sind, sind nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes in erster Linie durch den Idealbereich veranlasst und daher bei Ermittlung der Einkünfte aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb nicht abzugsfähig. Abweichend hiervon lässt die Finanzverwaltung grundsätzlich auch gemischt veranlasste Aufwendungen nach Maßgabe objektivierter bzw. pauschaler Aufteilungsregeln zum Betriebsausgabenabzug zu.[5]

Bei der Ermittlung des Gewinns sind auch die allgemeinen Grundsätze über *Einlagen und Entnahmen* zu berücksichtigen. So sind Wirtschaftsgüter, die erstmalig aufgrund ihres Verwendungszusammenhangs einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzurechnen sind, im Rahmen der Gewinnermittlung als Einlagen und Wirtschaftsgüter, die einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb entzogen werden, als Entnahmen zu erfassen. Da Entnahmen mit dem Teilwert anzusetzen sind (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG), können Entnahmen aus einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb grundsätzlich zur Realisation von Entnahmegewinnen und damit steuerpflichtigen Einkünften aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb führen.

Im Rahmen der Gewinnermittlung aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb sind auch die allgemein geltenden *sachlichen Steuerbefreiungen* zu beachten. In der Praxis bedeutsam ist hierbei insbesondere die Steuerfreiheit von Dividenden und Gewinnen aus der Veräußerung von Anteilen an bestimmten Körperschaften (§ 8b KStG), sofern die Beteiligung, aus der die Einkünfte resultieren, dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzurechnen ist.

Die allgemeinen steuerlichen Vorschriften zur Ermittlung der Einkünfte aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb werden ergänzt um gemeinnützigkeitsspezifische Normen. Hierzu zählen beispielsweise:

- Sondervorschriften zur Gewinnermittlung je nach Art der Einkunftsquelle: So sieht z. B. § 64 Abs. 5 und 6 AO besondere pauschalierende Gewinnermittlungsregeln für Einkünfte aus Altmaterialverwertung, Werbung, Totalisatorbetrieben und Blutspendediensten vor. Danach kann eine gemeinnützige Körperschaft beispielsweise den Gewinn aus Werbeleistungen für Unternehmen, die im Zusammenhang mit der steuerbegünstigten Tätigkeit einschließlich Zweckbetrieben erfolgen, mit 15 % der Einnahmen ansetzen.
- Sondervorschriften zur Gewinnermittlung bei Einlagen und Entnahmen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben: So regelt § 13 Abs. 4 und 5 KStG den sog. partiellen Übergang zwischen Steuerfreiheit und Steuerpflicht bei gemeinnützigen Körperschaften durch Aufnahme, Erwerb, Aufgabe, Veräußerung oder Verpachtung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes bzw. durch die erstmalige Erfüllung oder Wegfall der Zweckbetriebsvoraussetzungen. Entgegen den allgemeinen Vorschriften zur Bewertung von Einlagen und Entnahmen bewirken die Regelungen des § 13 KStG insbesondere einen Verzicht auf die Erfassung und Besteuerung der während einer partiellen Steuerpflicht (Zuordnung von Wirtschaftsgütern zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb) gebildeten stillen Reserven, wenn die Wirtschaftsgüter fortan für steuerbegünstigte Zwecke (d. h. im Rahmen von Idealbereich oder Zweckbetrieb) eingesetzt werden.[6]
- Sondervorschriften für einbringungsgeborene Anteile: § 21 Abs. 3 Nr. 2 UmwStG sieht eine Ausnahme von der persönlichen Körperschaftsteuerbefreiung gemeinnütziger Körperschaften vor. Danach gelten Gewinne, die aus der Veräußerung einbringungsgeborener Anteile entstehen, auch dann als steuerpflichtige Gewinne aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb, wenn die Anteile grundsätzlich der Sphäre der steuerbefreiten Vermögensverwaltung zuzurechnen und Veräußerungsgewinne nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG steuerfrei verblieben wären.

c) Freigrenze

Für die Ermittlung steuerpflichtiger Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben sieht § 64 Abs. 3 AO eine Freigrenze für Einnahmen aus sämtlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben i. H. von 30 678 € pro Jahr vor. Übersteigen die Einnahmen (einschl. Umsatzsteuer) diese Grenze nicht, so bleiben die Einkünfte aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb insgesamt körperschaftsteuer- und gewerbesteuerfrei.

d) Verlustverrechnung

Werden neben gewinnbringenden wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben auch wirtschaftliche Geschäftsbetriebe unterhalten, die negative Einkünfte erzielen, so ist der einheitliche Gewinn sämtlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe unter Saldierung der positiven und negativen Einkünfte zu versteuern (§ 64 Abs. 2 AO).[7] Ist das zu versteuernde Einkommen aus der Summe aller wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe negativ, gelten die allgemeinen Regelungen für den Vor- bzw. Rücktrag solcher Verluste in den folgenden bzw. die vorangehenden Veranlagungszeiträume (§ 10d EStG).

3. Freibetrag

Übersteigen die Einnahmen aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb die Freigrenze und wird ein positives Einkommen ermittelt, so ist hiervon ein Freibetrag i. H. von 3 835 € für körperschaftsteuerliche Zwecke und i. H. von 3 900 € für gewerbesteuerliche Zwecke abziehbar (§ 24 Satz 1 KStG, § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 2 GewStG). Der körperschaftsteuerliche Freibetrag wird nicht gewährt, wenn es sich bei der gemeinnützigen Körperschaft um eine GmbH handelt (§ 24 Satz 2 Nr. 1 KStG).

4. Steuersatz

Für Zwecke der Körperschaftsteuer ist auf das zu versteuernde Einkommen der Körperschaftsteuersatz i. H. von 25 % anzuwenden (§ 23 Abs. 1 KStG). Für Zwecke der Gewerbesteuer ist der Hebesatz der jeweiligen Gemeinde auf den Gewerbesteuermessbetrag anzuwenden. Danach ergibt sich für steuerpflichtige Gewinne aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb je nach Gewerbesteuerhebesatz eine kombinierte Steuerquote von Körperschaft- und Gewerbesteuer von ca. 40 %.

5 Siehe AEAO zu § 64 Abs. 1 Rz. 5 und 6, *Schauhoff*, a. a. O., S. 367 jeweils mit weiteren Nachweisen.

6 Siehe BMF-Schreiben v. 1. 2. 2002, BStBl I 2002 S. 221; *Schmidt/Fritz*, Besteuerung stiller Reserven, DB 2002 S. 2509 ff.

7 Zur Problematik von Verlusten aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben aus gemeinnützigkeitssteuerlicher Sicht (§ 55 AO Selbstlosigkeit) siehe AEAO zu § 55 Abs. 1 Nr. 1 Rz. 4 bis 8.

5. Quellensteuern

Einnahmen, die in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb vereinnahmt werden, unterliegen bereits der partiellen subjektiven Steuerpflicht nach § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 2 KStG. Auf diese Einnahmen einbehaltene Quellensteuern - für gemeinnützige Körperschaften insbesondere relevant: Kapitalertrag- und Zinsabschlagsteuer - können im Rahmen der Veranlagung der Einkünfte aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb angerechnet und ggf. erstattet werden. Einnahmen, die in anderen Sphären als dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb vereinnahmt werden, sind - entgegen § 5 Abs. 1 Nr. 9 Satz 1 KStG - nicht steuerbefreit, wenn es sich um inländische Einkünfte handelt, von denen ein Steuerabzug vorzunehmen ist (§ 5 Abs. 2 Nr. 1 KStG). Da diese Quellensteuern grundsätzlich abgeltende Wirkung entfalten sollen (§ 32 Abs. 1 Nr. 1 KStG), ist eine Anrechnung und ggf. Erstattung dieser Steuern grundsätzlich gerade nicht möglich.

Auch hinsichtlich der Quellensteuern bestehen jedoch Sonderregelungen für gemeinnützige Körperschaften. So kann der Schuldner der Kapitalerträge unter bestimmten Voraussetzungen vom Steuerabzug Abstand nehmen, wenn eine gemeinnützige Körperschaft Gläubiger ist und die Kapitalerträge nicht im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb vereinnahmt werden. Hierüber hat eine gemeinnützige Körperschaft dem Gläubiger der Kapitalerträge eine entsprechende Bescheinigung (NV 2 B) vorzulegen (§ 44a Abs. 4, 7, 8 EStG). Auch eine Erstattung von einbehaltenen Quellensteuern ist bei bestimmten Kapitalerträgen möglich (§ 44c EStG bzw. Erstattung im Billigkeitswegen gemäß BMF-Schreiben vom 5. 11. 2002 - IV C 1 - S - 2400-27/02, Rz. 37).[8]

Zu beachten ist weiter, dass eine besondere Verpflichtung gemeinnütziger Körperschaften selbst zur Einbehaltung und Abführung von Kapitalertragsteuer bestehen kann, soweit Gewinne aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben entnommen werden (§ 20 Abs. 1 Nr. 10b und § 43 Abs. 1 Nr. 7c EStG).

IV. Umsatzsteuer

1. Steuerbare Leistungen

Hinsichtlich der umsatzsteuerlichen Begriffe des Unternehmers (einschließlich Organgesellschaften) und des Unternehmens sowie bezüglich Ort der Leistung und umsatzsteuerbaren Leistungen gelten die allgemeinen Normen. Für viele kleine gemeinnützige Körperschaften ist daneben die allgemeine Kleinunternehmerregelung relevant (§ 19 UStG, Umsatzgrenzen 17 500 €/ 50 000 € p. a.). Gemeinnützigkeitsspezifische Regelungen bestehen insofern nicht.

2. Steuerbefreiungen

Auch für gemeinnützige Körperschaften gelten die allgemeinen Normen für Steuerbefreiungen, ohne dass es Steuerbefreiungen gäbe, die generell mit dem Gemeinnützigkeitsstatus verbunden sind. Häufig tätigen gemeinnützige Körperschaften jedoch allgemein umsatzsteuerbefreite Leistungen, wie z. B.:

- bestimmte Umsätze im Betrieb von Krankenhäusern, Altenheimen etc. (§ 4 Nr. 16 UStG),
- bestimmte Umsätze der amtlich anerkannten Verbände der freien Wohlfahrtspflege (§ 4 Nr. 18 UStG),
- bestimmte Umsätze Blinder (§ 4 Nr. 19a UStG),
- bestimmte Umsätze von Theatern, Orchestern, Museen, Zoos u. Ä. (§ 4 Nr. 20 UStG),
- bestimmte Schul- und Bildungsleistungen (§ 4 Nr. 21 UStG),
- bestimmte Hochschulforschungsleistungen (§ 4 Nr. 21 UStG),
- bestimmte Vortrags-, Kultur- und Sportveranstaltungen (§ 4 Nr. 22a UStG),
- bestimmte Leistungen im Rahmen von Erziehung und Jugendhilfe (§ 4 Nr. 23 bis 25 UStG).

Einzelne dieser Vorschriften sehen Tatbestandsmerkmale vor, die wiederum in §§ 51 bis 60 AO näher bestimmt sind (z. B. § 4 Nr. 16 UStG: Krankenhäuser i. S. von § 67 Abs. 1 und 2 AO, hilfsbedürftige Personen i. S. von § 53 AO, § 4 Nr. 22 UStG: Einrichtungen, die gemeinnützigen Zwecken dienen).

3. Bemessungsgrundlage

Die Bemessungsgrundlage richtet sich nach den allgemeinen Normen. Es gibt keine gemeinnützigkeitsspezifischen Regelungen.

4. Steuersatz

Grundsätzlich gilt der allgemeine Steuersatz von 16 % sowie die Steuersatzermäßigung nach den allgemeinen Normen auf 7 % (z. B. Eintritte Theater, Konzerte, Museen - § 12 Nr. 7a UStG). Eine gemeinnützigkeitsspezifische Steuersatzermäßigung besteht darüber hinaus für sämtliche Leistungen, die keinem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen sind (§ 12 Nr. 8a UStG). So gilt für umsatzsteuerpflichtige Leistungen im Rahmen von Idealbereich, Vermögensverwaltung und Zweckbetrieb ein ermäßigter Steuersatz von 7 %.

5. Vorsteuer

Vorsteuer auf Eingangsumsätze kann gemäß den allgemeinen Normen zum Abzug gebracht werden. Dabei sind insbesondere dann Einschränkungen des Vorsteuerabzugs zu beachten, wenn eine gemeinnützige Körperschaft umsatzsteuerbefreite Leistungen erbringt (§§ 14, 15 UStG). Eine gemeinnützigkeitsspezifische Begünstigung gilt insofern, als gemeinnützige Körperschaften, die nicht zur Buchführung und Erstellung von regelmäßigen Abschlüssen verpflichtet sind, 7 % des steuerpflichtigen Umsatzes (mit Ausnahme der Einführung des innergemeinschaftlichen Erwerbs) als abziehbaren Vorsteuerbetrag ansetzen können. Ein weiterer Vorsteuerabzug ist dann ausgeschlossen (§ 23a UStG).

V. Erbschaft-/Schenkungsteuer

Hinsichtlich der persönlichen Steuerpflicht sowie der erbschaft- und schenkungsteuerbaren Vorgänge gelten die allgemeinen Regelungen. Die allgemeinen Steuerbefreiungen sind auch für gemeinnützige Körperschaften anzuwenden. Daneben bestehen gemeinnützigkeitsspezifische Steuerbefreiungen für Zuwendungen an inländische gemeinnützige Körperschaften (§ 13 Abs. 1 Nr. 16b ErbStG) und Zuwendungen für kirchliche, gemeinnützige oder mildtätige Zwecke bei entsprechender Verwendungssicherung (§ 13 Abs. 1 Nr. 17 ErbStG). Die letztgenannte Steuerbefreiung kann insbesondere dann beansprucht werden, wenn eine Person oder Körperschaft die Gemeinnützigkeitsvoraussetzungen nach §§ 51 bis 68 AO nicht erfüllt, die Zuwendung jedoch den genannten Zwecken dient.

8 Übersicht zu den Quellensteuern bei *Schauhoff*, a. a. O., S. 492 - 510.

Das Erbschaftsteuergesetz sieht darüber hinaus eine weitere gemeinnützigkeitsspezifische Begünstigung für Personen vor, die ererbte oder geschenkte Vermögensgegenstände auf gemeinnützige Körperschaften übertragen. So erlischt die Erbschaftsteuer auf Vermögensgegenstände, die von Todes wegen oder durch Schenkung steuerpflichtig erworben wurden und innerhalb von 24 Monaten nach Steuerentstehung einer gemeinnützigen inländischen Stiftung oder bestimmten Gebietskörperschaft zur Förderung bestimmter steuerbegünstigter Zwecke übertragen werden, sofern kein ertragsteuerlicher Spendenabzug geltend gemacht wurde (§ 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG). Liegen die Erlöschungsvoraussetzungen grundsätzlich vor, so ist die Vorteilhaftigkeit einer erbschaftsteuerlichen oder aber einer alternativen einkommen- bzw. körperschaftsteuerlichen Entlastung durch einen Spendenabzug im Einzelfall abzuwägen.

VI. Grunderwerbsteuer

Hinsichtlich der Grunderwerbsteuer gelten die allgemeinen Regelungen ohne gemeinnützigkeitsspezifische Begünstigungen für Grundstücksübertragungen von/an/zwischen gemeinnützigen Körperschaften. Allerdings kommt bei unentgeltlichen Zuwendungen von Grundstücken an gemeinnützige Körperschaften i. d. R. die Grunderwerbsteuerbefreiung für Grundstückserwerbe von Todes wegen oder infolge von Schenkungen unter Lebenden zur Anwendung (§ 3 Nr. 2 GrEStG).

VII. Grundsteuer

Auch für Zwecke der Grundsteuer gelten zunächst die allgemeinen Regelungen auch für gemeinnützige Körperschaften. Gemeinnützigkeitsspezifische Steuerbefreiungen gelten jedoch für Grundbesitz von inländischen Körperschaften, die gemeinnützigen oder mildtätigen Zwecken dienen, soweit auch tatsächlich eine Nutzung für diese Zwecke erfolgt (§ 3 Abs. 1 Nr. 3b GrStG). Hierbei ist zu beachten, dass insbesondere Grundbesitz, der für einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb, für land- und forstwirtschaftliche Zwecke oder Wohnzwecke genutzt wird oder unbebaut geblieben ist, nicht von der Grundsteuer ausgenommen ist (R 12 Abs. 6 GrStR).

VIII. Spenden/Sponsoring

1. Auf Ebene der gemeinnützigen Körperschaft

Spenden sind Zuwendungen, die ein Steuerpflichtiger unentgeltlich, d. h. ohne Gegenleistung und freiwillig geleistet hat und die vom Zuwendungsempfänger tatsächlich für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden.[9] Unter *Sponsoring* wird hingegen üblicherweise die Gewährung von Geld und Vorteilen an gemeinnützige Körperschaften verstanden, die mit eigenen Zielen des Gebers insbesondere im Rahmen von Werbung und Öffentlichkeitsarbeit verfolgt werden. Der Sponsor erhält für seine Zuwendungen hierfür eine Gegenleistung des Empfängers.

Zu beachten ist, dass nicht sämtliche freiwillige und unentgeltliche Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften zu einem Spendenabzug nach § 10b EStG und somit zur Ausstellung von *Zuwendungsbestätigungen* berechtigen. Der Kreis der steuerbegünstigten Zwecke ist für die steuerliche Privilegierung des Spenders enger gefasst als für die steuerliche Förderung der gemeinnützigen Körperschaft selbst. Zum Spendenabzug zugelassen sind nur Zuwendungen zur Förderung mildtätiger, kirchlicher, religiöser, wissenschaftlicher oder als besonders förderungswürdig anerkannter gemeinnütziger Zwecke. Als besonders förderungswürdig erkennt der Gesetzgeber die in Anlage 1 zu § 48 Abs. 2 EStDV bezeichneten gemeinnützigen Zwecke (z. B. öffentliche Gesundheitspflege, Jugend- und Altenhilfe, kulturelle Zwecke etc.) an. Zur Ausstellung von Zuwendungsbestätigungen, die zum Spendenabzug berechtigen, sehen die §§ 48 bis 50 EStDV nähere Regelungen vor. Der Spendenabzug beträgt 5 % vom Gesamtbetrag der Einkünfte oder 2 vom Tausend der Summe der Umsätze, Löhne und Gehälter des maßgeblichen Kalenderjahres (§ 10b Abs. 1 EStG). Der Spendenabzug erhöht sich auf 10 % des Gesamtbetrages der Einkünfte bei Förderung wissenschaftlicher, mildtätiger oder als besonders förderungswürdig anerkannter kultureller Zwecke. Schwierigkeiten bei der Erteilung von Zuwendungsbestätigungen und bei der buchhalterischen Erfassung von Spenden können sich insbesondere dann ergeben, wenn eine Körperschaft sowohl Zwecke, die zu einem 5 %igen Spendenabzug berechtigen, als auch solche, die einen 10 %igen Spendenabzug zulassen, fördert.[10]

Sofern der Ersteller einer Zuwendungsbestätigung vorsätzlich oder grob fahrlässig eine unrichtige Bestätigung ausstellt oder veranlasst, dass die Zuwendung nicht zu den in der Bestätigung angegebenen steuerbegünstigten Zwecken verwendet wird, haftet er für entgangene Steuer i. H. von 40 % des bescheinigten Betrages (§ 10b Abs. 4 EStG).

Sponsoringentgelte können beim steuerbegünstigten Empfänger steuerfreie Einnahmen aus Vermögensverwaltung oder steuerpflichtige Einnahmen aus wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb darstellen. Ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt noch nicht vor, wenn die steuerbegünstigte Körperschaft dem Sponsor lediglich die Nutzung ihres Namens zu Werbezwecken in einer Weise gestattet, dass der Sponsor selbst zu Werbezwecken auf seine Leistungen an die Körperschaft hinweist oder der Empfänger lediglich z. B. auf Plakaten, Veranstaltungshinweisen und Katalogen auf die Unterstützung durch einen Sponsor hinweist. Sponsoringentgelte sind jedoch einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzurechnen, wenn der Empfänger darüber hinausgehende Leistungen gegenüber dem Sponsor erbringt.[11]

2. Auf Ebene des Spenders oder Sponsors

Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften können beim Zuwendenden voll abzugsfähige Betriebsausgaben, beschränkt abzugsfähige Spenden oder nicht abzugsfähige Betriebsausgaben darstellen.

Spenden sind beim Spender bis zu einer bestimmten Höhe zum Spendenabzug zugelassen (§ 10b EStG, § 9 Abs. 1 Nr. 2 KStG - s. o.). Bei bestimmten Zuwendungen an Stiftungen kann sich der Spendenabzug weiter erhöhen (§ 10b Abs. 1 Satz 3, Abs. 1a EStG). Sachzuwendungen aus einem Betriebsvermögen, die stille Reserven enthalten, können darüber hinaus bei Zuwendung an eine gemeinnützige Körperschaft durch ein sog. Buchwertprivileg begünstigt werden. Die Entnahme solcher Wirtschaftsgüter aus einem Betriebsvermögen führt danach nicht zu einer Aufdeckung und Versteuerung vorhandener stiller Reserven (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 4 bis 6 EStG). Allerdings ist in diesem Fall auch die Höhe der abzugsfähigen Spende auf den Buchwert beschränkt.

9 Zum Spendenbegriff vgl. beispielsweise *Kirchhof*, a. a. O., § 10b Rz. 11 - 22.

10 Siehe BMF-Schreiben v. 2. 6. 2000, BStBl I 2000 S. 592, und v. 10. 4. 2003, BStBl I 2003 S. 286.

11 BMF-Schreiben v. 18. 2. 1998, BStBl I 1998 S. 212; Finanzministerium Bayern, Erlass v. 11. 2. 2000 - 33-S0183 - 12/14-59238 („Sponsoringerlasse").

Ein unbeschränkter Betriebsausgabenabzug ist bei betrieblicher Veranlassung, insbesondere bei *Sponsoringentgelten*, möglich (§ 4 Abs. 4 EStG). Der Betriebsausgabenabzug setzt keine Zuordnung zu einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb beim Empfänger voraus.

Liegen weder die Voraussetzungen für einen Spendenabzug noch für eine Betriebsausgabe vor, sind Zuwendungen an gemeinnützige Körperschaften steuerlich *nicht abzugsfähig*.