



TAXACADEMY



Rechtsstand 2023

Gemeinnützigkeit

Gemeinnützige Organisationen in der Körperschaftsteuer

Skript zum Online-Training

Inhalt

1	Überblick	1
2	Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit nach §§ 51 ff AO	2
2.1	Vorliegen einer Körperschaft i.S.v. § 1 Abs. 1 KStG	2
2.1.1	Allgemeines	2
2.1.2	Im Besonderen: Stiftungen	3
2.2	Verfolgen steuerbegünstigter Zwecke	6
2.2.1	Gemeinnützige Zwecke im engeren Sinne	6
2.2.1.1	Systematik	6
2.2.1.2	Förderung der Allgemeinheit	6
2.2.1.3	Der Zweckkatalog des § 52 Abs. 2 S. 1 AO	7
2.2.1.3.1	Förderung von Kunst und Kultur (Nr. 5)	7
2.2.1.3.2	Förderung des Sports (Nr. 21)	8
2.2.2	Mildtätige Zwecke	8
2.2.3	Kirchliche Zwecke	9
2.3	Ausschließlichkeit	9
2.4	Unmittelbarkeit	10
2.5	Selbstlosigkeit	12
2.5.1	Grundlagen	12
2.5.2	„eigenwirtschaftliche Zwecke“	13
2.5.3	„in erster Linie“	13
2.6	Mittelverwendung	13
2.6.1	Grundlagen	13
2.6.2	Mittelverwendung nur für satzungsmäßige Zwecke	14
2.6.3	Mittelweitergabe	15
2.6.4	Vertrauensschutz bei Mittelweitergabe	15
2.6.5	Gebot der zeitnahen Mittelverwendung	16
2.6.6	Rücklagenbildung	17
2.6.6.1	Wiederbeschaffungsrücklage – AEAO zu § 62 Abs. 1 Nr. 2 Tz. 6	17
2.6.6.2	Freie Rücklage	17
2.6.6.3	Projektrücklage	17
2.6.6.4	Zeitpunkt der Rücklagenbildung	18
2.6.6.5	Zulässiges Vermögen	18
2.7	Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe	18

2.7.1	Bedeutung	18
2.7.2	Begriff	18
2.7.3	Abgrenzung zur Vermögensverwaltung	19
2.7.4	Mittelverwendung	20
2.8	Zweckbetrieb	20
2.8.1	Bedeutung	20
2.8.2	Systematik	21
2.8.3	Besondere Zweckbetriebe	21
2.8.4	Generalklausel	24
2.8.5	Schaubild Abgrenzung – Zweckbetrieb wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb	26
2.9	Verfahrensrechtlicher Exkurs: Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit und Verlust des Gemeinnützigkeitsstatus	28
3	Körperschaftsteuerliche Rechtsfolgen	29
3.1	Grundlagen	29
3.2	Sponsoring	30
3.2.1	Begriff	30
3.2.2	Behandlung beim Sponsor	30
3.2.3	Behandlung beim gemeinnützigen Empfänger	30
3.3	Gewinnpauschalierung bei Werbetätigkeiten	31
4	Exkurs: Grundbegriffe des Spendenrechts	32
4.1	Abzugsfähigkeit von Zuwendungen	32
4.2	Spendenhaftung	32
4.3	Weitere indirekte Förderung gemeinnütziger Organisationen	33

1 Überblick

- 1 Der Gesetzgeber erkennt **freiwilliges, gemeinwohlbezogenes Engagement** auch mit den Mitteln des Steuerrechts an.¹ Liegen die allgemeinen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit (§§ 51 ff AO) vor, kann der Steuerpflichtige **körperschaftsteuerliche und umsatzsteuerliche Vergünstigungen** in Anspruch nehmen. Neben den allgemeinen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit sind die spezifischen körperschaftsteuerlichen Rechtsfolgen zu beachten. **Freiwilliges, gemeinwohlbezogenes Engagement**
- 2 Der Begriff der Gemeinnützigkeit ist in diesem Sinne eng gefasst und unterliegt restriktiven Voraussetzungen. Ziel ist die steuerliche Begünstigung von gewissen Zweckbetätigungen. In diesem Sinne sind gemeinnützige Zwecke im engeren Sinne, mildtätige und auch kirchliche Zwecke umfasst. Damit unterliegen auch Sportvereine, Museen, Kinderbetreuungseinrichtungen oder auch Bibliotheken der Begünstigung. Der Anwendungsbereich betrifft im vorstehenden Sinne verschiedene Arten des freiwilligen gemeinwohlbezogenen Engagements.

¹ *Hüttemann*, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Aufl. 2021, Kap. 1 A. Rn. 1.8.

2 Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit nach §§ 51 ff AO

3 Die §§ 51 ff AO regeln den **Allgemeinen Teil** des Rechts der Besteuerung der gemeinnützigen Organisationen. Sie stellen Anforderungen sowohl an die **Satzung** der Körperschaft, als auch an das Handeln ihrer **tatsächlichen Geschäftsführung**. Systematisch sind sie im zweiten Teil der AO (Steuerschuldrecht) verortet. Gleichsam Zentralnorm des Gemeinnützigkeitsrechts ist § 51 Abs. 1 AO.

Rechtsgrundlage

▶ **Lesen Sie bitte § 51 Abs. 1 AO.**



4 Gemäß § 51 Abs. 1 S. 1 AO kommen Steuervergünstigungen in Betracht, wenn eine Körperschaft **ausschließlich und unmittelbar gemeinnützige, mildtätige oder kirchliche Zwecke** verfolgt.

Begünstigte Zwecke

2.1 Vorliegen einer Körperschaft i.S.v. § 1 Abs. 1 KStG

5 Wie sich also bereits aus dem Wortlaut des § 51 Abs. 1 S. 1 AO ergibt, ist das steuerliche Gemeinnützigkeitsrecht **körperschaftsbezogen**, es kommen also nur Körperschaften im steuerlichen Sinne, d.h. i.S.v. § 1 Abs. 1 KStG als steuerlich Begünstigte in Betracht.

Körperschaft

▶ **Lesen Sie bitte § 1 Abs. 1 KStG.**



2.1.1 Allgemeines

6 **Zweck** der Organisationsbezogenheit ist die typischerweise gegenüber individuellen Fördermaßnahmen leichtere **Überwachung** der Körperschaften, zumal diese z.T. bereits aus anderen Rechtsgründen verschiedenen Aufzeichnungs- und Erklärungspflichten unterliegen.² Überdies können die steuerlichen Vorgaben in den Satzungen der Körperschaften verankert werden; Organe, die solchen satzungsmäßigen Vorgaben zuwider handeln, verletzen dann Pflichten gegenüber der Körperschaft (vgl. z.B. § 43 Abs. 2 i.V.m. § 37 Abs. 1 GmbHG) und sind folglich auch dadurch zur Einhaltung der steuerlichen Vorgaben angehalten.³

Organisations-
bezogenheit

7 Als gemeinnützigkeitsfähig kommen folglich insbesondere in Betracht:

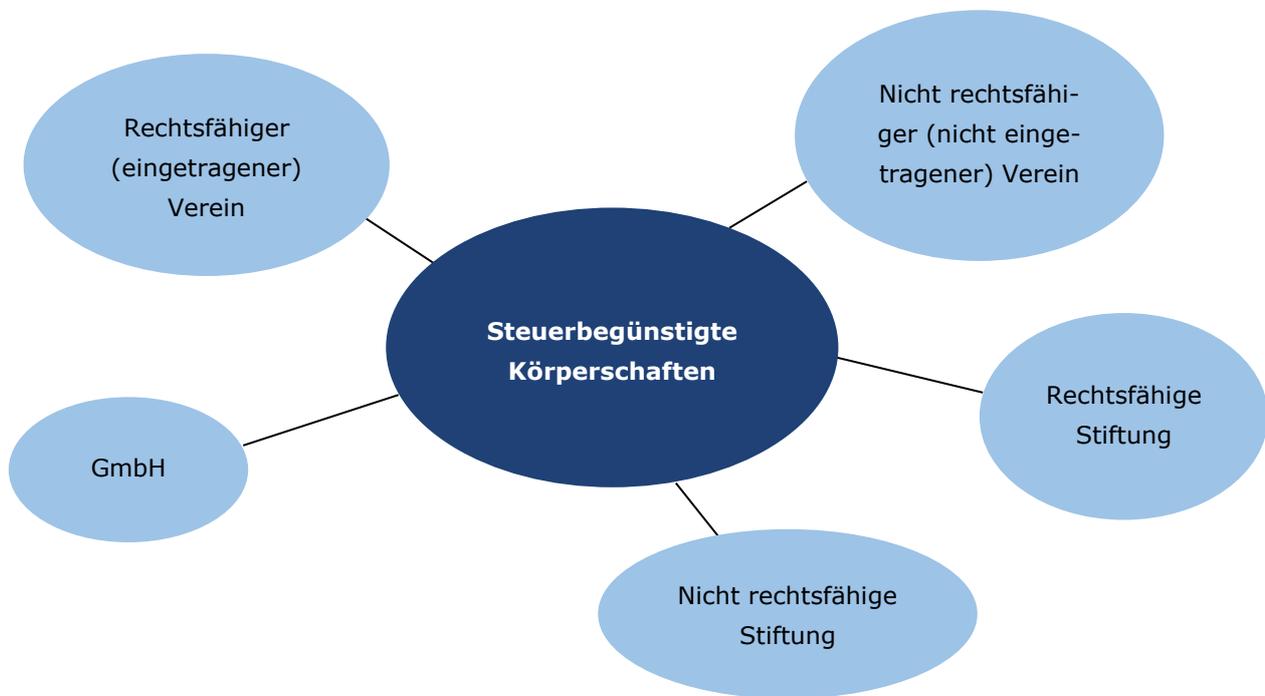
Gemeinnützigkeits-
fähigkeit

- ▶ **Kapitalgesellschaften** (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 KStG), insbesondere die GmbH⁴;
- ▶ **sonstige juristische Personen des privaten Rechts** (§ 1 Abs. 1 Nr. 4 KStG), insbesondere eingetragene Vereine;
- ▶ **nichtrechtsfähige Vereine** und **Stiftungen** (§ 1 Abs. 1 Nr.5 KStG);
- ▶ **Betriebe gewerblicher Art** von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (§ 1 Abs. 1 Nr. 6 KStG).

² Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021 Kap. 1 A. Rn. 1.13.

³ So Hüttemann, Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht, 5. Auflage 2021 Kap. 1 A. Rn. 1.13; nicht erklärbar ist dadurch freilich der Ausschluss der Personengesellschaften von der Gemeinnützigkeitsfähigkeit, denn die Verankerung der entsprechenden Vorgaben wäre in den Gesellschaftsverträgen der Personengesellschaften nicht weniger gut möglich als in den Satzungen der Körperschaften.

⁴ Gemeinnützige AG sind rechtlich denkbar, in praxi aber ausgesprochen selten.



2.1.2 Im Besonderen: Stiftungen

8 Hinsichtlich der o.g. Rechtsformen kann weitgehend auf das Skript „Grundbegriffe und Grundzüge des Gesellschaftsrechts“ verwiesen werden. Aufgrund des besonders engen Sachzusammenhangs der Gemeinnützigkeit mit dem Stiftungsrecht sollen im Folgenden gleichwohl einige stiftungsrechtliche Grundbegriffe erläutert werden.

► **Lesen Sie bitte § 80 BGB.**



Stiftungen

9 Das Stiftungsrecht ist in **§§ 80 ff BGB** geregelt. Es ist zunächst zu unterscheiden zwischen **rechtsfähigen** und **nichtrechtsfähigen** Stiftungen. Eine rechtsfähige Stiftung ist eine juristische Person und damit eine eigenständige Rechtspersönlichkeit, die unter eigenem Namen im Rechtsverkehr auftreten, Verträge schließen, klagen und verklagt werden kann. Anders als alle anderen juristischen Personen hat die rechtsfähige Stiftung keine Mitglieder bzw. Gesellschafter. Errichtet wird die rechtsfähige Stiftung demnach nicht durch einen Gesellschaftsvertrag, sondern durch Gründungsakt⁵ des Stifters, das s.g. **Stiftungsgeschäft (einseitige Willenserklärung)** und die **staatliche Anerkennung** als rechtsfähig (**Verwaltungsakt**).

► **Lesen Sie bitte §§ 81 f BGB.**



Stiftungsarten

10 Das Stiftungsgeschäft ist **formbedürftig** (§ 81 Abs. 1 S. 1 i.V.m. § 126 BGB) und muss die verbindliche Erklärung des Stifters enthalten, näher bezeichnete Vermögensgegenstände (**Stiftungsvermögen**) zur Erfüllung eines näher bestimmten Zwecks zu widmen. Darüber hinaus muss es die in § 81 Abs. 1 S. 3 BGB genannten Angaben enthalten. Liegen diese Voraussetzungen vor, ist darüber hinaus die Erfüllung des Stiftungszwecks gesichert⁶ und gefährdet der Stiftungszweck nicht das Gemeinwohl, so hat die staatliche Anerkennung als rechtsfähig zu erfolgen (§ 80 Abs. 2 S. 1 BGB). Mit der Anerkennung der Stiftung als

Stiftungsvermögen

⁵ Insoweit wie eine Einmann-GmbH oder -AG.

⁶ Dies ist insbesondere dann nicht der Fall, wenn das Stiftungsvermögen (bzw. bei Nicht-Verbrauchsstiftungen die daraus zu generierenden Einnahmen) zur Erfüllung des satzungsmäßigen Zwecks nicht ausreichen.



TAXACADEMY

Beratung und Service:

Tel.: 0761 2160 71 0

E-Mail: info@tax-academy.de

Fax: 0761 2160 71 99

www.tax-academy.de

Postadresse:

Tax-Academy

Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH

Postfach 0180

79001 Freiburg

Copyright & Haftungsausschluss

- ▶ Die Unterlagen und Darstellungen sind **urheberrechtlich** geschützt. Die ausschließlichen Nutzungs- und Verwertungsrechte stehen der Tax-Academy Prof. Dr. Wolfgang Kessler GmbH zu. Jede Art der **Weitergabe** oder weitergehenden Verwendung ohne ausdrückliche Genehmigung des Herausgebers ist **untersagt**.
- ▶ Die vorliegenden Unterlagen und Darstellungen berücksichtigen den Rechtsstand im Zeitpunkt der Veröffentlichung.
- ▶ Sie geben die von uns als vorzugswürdig erachtete Auffassung wieder. Eine abschließende Darstellung wird nicht garantiert. Wir weisen darauf hin, dass die getroffenen Aussagen durch spätere Entwicklungen in Rechtsprechung und Wissenschaft beeinflusst werden können. In einem solchen Fall besteht keine Informationspflicht.
- ▶ Die Ausführungen ersetzen keine Rechts- bzw. Steuerberatung. Sie stellen keine Rechts- oder Steuerberatung dar und begründen so keinen Haftungsanspruch.
- ▶ Für Richtigkeit und Vollständigkeit der dargestellten Inhalte wird keine Gewähr übernommen.
- ▶ Wir übernehmen keine Haftung für gegen Sie gerichtete Ansprüche, welche dadurch entstehen können, dass Sie Inhalte und Darstellungen einer weiteren Verwendung zugeführt haben. Dies gilt selbst dann, wenn diese unrichtig oder unvollständig gewesen sein sollten.