

VBM VereinsBrief für Mandanten

04 | 2021

Aktuelle Informationen für Vereine

Rechtsprechung und Gesetzgebung

- „Corona-Gesetz“ verlängert: Virtuelle Mitgliederversammlung bis 31.08.2022 möglich 1
- OVG Sachsen: Wann ist ein Verein gewerblich tätig? 1
- FG Hessen: Satzung muss Art der Steuerbegünstigung festlegen 2
- OLG Karlsruhe: Gemeinnützigkeit verlangt keine politische Neutralität 2
- Sofortiger Vereinsausschluss: Einstweilige Verfügung zulässig 2
- Geheime Abstimmung: Braucht es dazu zwingend eine Satzungsvorgabe? 3

Vereinspraxis

- Neuer AEAO (1): Tatsächliche Geschäftsführung ist bei Gemeinnützigkeitsantrag Thema 3
- Neuer AEAO (2): Zeitnahe Mittelverwendung bei Einnahmen unter 45.000 Euro Geschichte 4

- Neuer AEAO (3): Mittelweitergabe an andere begünstigte Körperschaften ab 2021 6
- Neuer AEAO (4): Kooperationen zwischen gemeinnützigen Einrichtungen neu geregelt 9
- BFH nimmt Stellung: Wie konkret darf die Zweckbindung einer Spende sein? 12
- Rehasport: Wann kann sich der Verein auf Umsatzsteuerbefreiungen berufen? 14
- Der Vertrauensschutz durch das Vereinsregister: Das müssen Vorstand und Verein wissen 17
- Gemeinnützigkeit: Verstoßen hohe Gebühren gegen die „Förderung der Allgemeinheit“? 19

Vereine fragen, Experten antworten

- Wann ist der Verkauf von Druckschriften ein Zweckbetrieb? 20
- Vereinsforen und die „Netiquette“: Virtuelles Hausrecht durchsetzbar? 20
- Wie müssen Voraussetzungen für das Vorstandsamt geregelt werden? 21

VEREINSRECHT

„Corona-Gesetz“ gilt länger: Bis 31.08.2022 sind virtuelle Mitgliederversammlungen möglich

| Virtuelle Mitgliederversammlungen sind auch ohne entsprechende Satzungsregelung nun bis zum 31.08.2022 möglich – und nicht mehr nur bis Ende 2021. So sehen es die neuen Übergangsregelungen im „[Aufbauhilfegesetz 2021](#)“ vor. |

Konkret bedeutet das:

- Mitgliederversammlungen können auch ohne Satzungsgrundlage weiterhin virtuell durchgeführt werden.
- Das Gleiche gilt für schriftliche Abstimmungen, wenn sich die Hälfte der Mitglieder an der Abstimmung beteiligt.
- Der Vorstand muss keine Mitgliederversammlung einberufen, solange das aufgrund

der Pandemie-Situation nicht erlaubt oder nicht zumutbar ist.

- Vorstände bleiben im Amt, auch wenn die satzungsmäßige Amtszeit abgelaufen ist.

Wichtig | Die Gesetzesregelung, dass ein Vorstandsmitglied eines Vereins auch nach Ablauf seiner Amtszeit bis zu seiner Abberufung oder bis zur Bestellung seines Nachfolgers im Amt bleibt, gilt aber nur für Vorstände, deren Amtszeit bis zum 31.08.2022 abläuft.

GEWERBERECHT

Wann ist ein Verein gewerblich tätig?

| Das Oberverwaltungsgericht (OVG) Sachsen hat sich damit befasst, wann bei einem Verein eine gewerbliche Tätigkeit im Sinne der Gewerbeordnung (GewO) vorliegt. Der Fall betraf einen eingetragenen Verein, der Pokerturniere veranstaltete. |

Das Gewerbeamt hatte durch eine Kontrolle im Restaurant, in dem die Turniere stattfanden, von den Turnieren erfahren und die Veranstaltungen untersagt, weil die nach § 33d Abs. 1 S. 1 GewO erforderliche Erlaubnis nicht vorlag. Dagegen klagte der Verein mit der Begründung, er betreibe die Turniere nicht gewerbsmäßig. Das OVG wies die Klage ab und traf dabei einige Klarstellungen dazu, wann ein Verein gewerblich tätig ist (OVG Sachsen, Beschluss vom 07.06.2021, Az. [6 B 324/20](#)):

- Der Gewerbebegriff (sog. Gewerbsmäßigkeit) verlangt eine mit der Tätigkeit verbundene Gewinnerzielungsabsicht. Die liegt regelmäßig vor, wenn ein unmittelbarer oder mittelbarer wirtschaftlicher Vorteil erwartet wird, der zu einem Überschuss über die Kosten der Tätigkeit führt. Dabei genügt die bloße Gewinnerzielungsabsicht. Die besteht bereits, wenn sich die Tätigkeit objektiv zur Erzielung von Gewinnen eignet.

- Keine Rolle spielt, dass der Verein als Idealverein im Vereinsregister eingetragen ist. Die Regelungen zur Eintragungsfähigkeit (nicht-wirtschaftlicher Verein) deckt sich nicht mit der Definition der GewO. Vereinsrechtlich kann eine wirtschaftliche Betätigung unter das Nebenzweckprivileg fallen, aber dennoch eine auf Gewinn gerichtete Tätigkeit im Sinne der GewO sein.
- Auch die Gemeinnützigkeit des Vereins schließt eine Gewinnerzielungsabsicht nicht aus.
- Dabei bedeutet Gewinnerzielung nicht zwingend die Erwirtschaftung eines Überschusses im buchhalterischen Sinn. Schon Vergütungen an (Vorstands-)Mitglieder führen zu einer Gewinnerzielung nach Gewerbeamt, weil dadurch vom Verein erzielte Gewinne ausgeschüttet werden und die Vorstände daraus (zumindest teilweise) ihren Lebensunterhalt bestreiten können.

HAFTUNGSAUSSCHLUSS | Die Texte dieser Ausgabe sind nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es jedoch notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen.

GEMEINNÜTZIGKEIT

Satzung muss Art der Steuerbegünstigung festlegen

| Die Satzung eines Vereins muss sich auf eine Steuerbegünstigung festlegen. Die Formulierung aus der Mustersatzung („unmittelbar – gemeinnützige – mildtätige – kirchliche – Zwecke“) kann nicht wörtlich beibehalten werden. Diese Auffassung vertritt das Finanzgericht (FG) Hessen. |

Im konkreten Fall hatte ein Verein die Klausel aus der Mustersatzung (Anhang 1 zu § 60 AO) im Wortlaut übernommen. In der Mustersatzung – so das FG – heißt es im Klammerzusatz aber: „nicht verfolgte Zwecke streichen“. Dies könne nichts anderes bedeuten, als dass eines der o. g. fünf Wörter im Wortlaut der Satzung noch enthalten sein muss. Nur wenn durch den Wortlaut feststeht, welcher Art eine Steuerbegünstigung sein soll, kann das Registergericht prüfen, ob der Verein die Voraussetzungen der aus-

drücklich genannten Steuerbegünstigung erfüllt (FG Hessen, Urteil vom 27.11.2020, Az. [4 K 619/18](#)).

Wichtig | Natürlich kann eine Körperschaft auch gleichzeitig gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Zwecke verfolgen. Auch das muss sich dann aber aus der Formulierung der Satzung ergeben. Insbesondere muss auch angegeben sein, wie die einzelnen Zwecke konkret verwirklicht werden.

GEMEINNÜTZIGKEITSRECHT

Gemeinnützigkeit verlangt keine politische Neutralität

| Aus der Gemeinnützigkeit einer Einrichtung folgt nicht, dass sie politisch neutral sein muss. Das hat das Oberlandesgericht (OLG) Karlsruhe klargestellt. Weder aufgrund staatlicher Zuwendungen noch aufgrund der Gemeinnützigkeit sei das Recht auf freie Meinungsäußerung beschränkt. |

Im konkreten Fall ging es um eine gemeinnützige Stiftung bürgerlichen Rechts mit dem Anliegen, die demokratischen Zivilgesellschaft zu stärken und Rechtsextremismus, Rassismus und Antisemitismus zu bekämpfen. Sie hatte auf ihrem Internetportal einen Politiker als „erklärter Antisemiten und Holocaust-Relativierer“ bezeichnet. Der verklagte die Stiftung auf Unterlassung. U. a. argumentierte er, gemeinnützigen Organisationen sei es generell verboten, Einfluss auf die politische Willensbildung und Gestaltung der öffentlichen Meinung zu nehmen. Das OLG Karlsruhe wies die Klage ab. Weder aufgrund staatlicher Zu-

wendungen noch aufgrund der Gemeinnützigkeit sei das Recht der Stiftung auf freie Meinungsäußerung beschränkt. Die Gemeinnützigkeit schränkt die Meinungsfreiheit nach Art. 5 Abs. 1 GG nicht ein, sondern hat allein steuerrechtliche Zwecke (OLG Karlsruhe, Urteil vom 23.06.2021, Az. [6 U 190/20](#)).

Wichtig | Eine politische Betätigung ohne Bezug zu den Satzungszwecken kann gemeinnützigkeitsschädlich sein. Das ist aber ein rein steuerlicher Tatbestand und hat keine Folgen für die grundsätzliche Zulässigkeit politischer Meinungsäußerungen.

VEREINSRECHT

Sofortiger Vereinsausschluss: Einstweilige Verfügung zulässig

| Gegen die Verhängung eines Vereinsausschlusses ist eine einstweilige Verfügung möglich, wenn der Ausschluss sofort wirksam wird. Das Landgericht Köln begründet das damit, dass das betroffene Mitglied nur so in der Lage war, an der Mitgliederversammlung teilzunehmen und dort seine Rechte zu wahren. Die einstweilige Verfügung nimmt die Entscheidung in der Hauptsache nicht vorweg. Die Prüfung, ob der Ausschluss rechtmäßig war, kann im Hauptverfahren noch entschieden werden. |

Im konkreten Fall war es dem Mitglied deshalb nicht zuzumuten, das vereinsinterne Ausschlussverfahren abzuwarten (LG Köln, Beschluss vom 19.07.2021, Az. [39 T 72/21](#)).

Wichtig | Viele Vereinssatzungen sehen vor, dass Mitgliederrechte ruhen, wenn ein Aus-

schlussverfahren eingeleitet wird. Eine solche Regelung kann im Einzelfall problematisch sein. Das gilt zumindest dann, wenn dem Mitglied zunächst kein rechtliches Gehör gewährt wurde und Vereinsbeschlüsse (Mitgliederversammlung) anstehen, die für das Mitglied von Bedeutung sind.

MITGLIEDERVERSAMMLUNG

Satzungsvorgabe zu geheimer Abstimmung: Immer zwingend?

| Sieht die Satzung vor, dass Beschlüsse der Mitgliederversammlung geheim erfolgen, führt das nicht zwingend zu deren Unwirksamkeit, wenn anders abgestimmt worden war. Das hat das Kammergericht (KG) Berlin klargestellt. Eine solche Wahl ist nur dann ungültig, wenn bei einer geheimen Abstimmung ein anderes Ergebnis zu erwarten wäre als bei der offenen. |

Im konkreten Fall war diese Voraussetzung nicht gegeben. In der Mitgliederversammlung gab es nämlich klare „Lager“, die eine sehr eindeutige Abstimmungsmehrheit erwarten ließen und auch ergaben. Zwar könne grundsätzlich nicht ausgeschlossen werden, dass gerade bei Abstimmungen über die Abberufung von Vor-

ständen aus wichtigem Grund in geheimer Wahl andere Ergebnisse entstehen als bei offener Wahl. Ist aber die Beschlussmehrheit sehr hoch (hier 32 zu 5), muss man nicht davon ausgehen, dass eine geheime Abstimmung zu einem anderen Ergebnis geführt hätte (KG Berlin, Beschluss vom 12.02.2021, Az. [22 W 1047/20](#)).

GEMEINNÜTZIGKEIT

Gemeinnützigkeit: Tatsächliche Geschäftsführung ist ein Thema

| Ein Verein, der die Gemeinnützigkeit neu beantragt, konnte sich bisher auf die Satzungserstellung konzentrieren. War diese gemeinnützigkeitskonform, durfte das Finanzamt die Gemeinnützigkeit auch dann nicht verweigern, wenn sie Erkenntnisse hatte, dass tatsächliche Aktivitäten die Gemeinnützigkeit ausschlossen. Das hat sich ab 2021 geändert. |

Bisher bezog sich die Gewährung der Gemeinnützigkeit bei einer Neubeantragung (Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO) ausschließlich auf die vorgelegte Satzung. Das hat sich mit dem neu eingefügten Abs. 6 des § 60a AO geändert. Liegen dem Finanzamt bis zum Zeitpunkt der Gewährung der Gemeinnützigkeit bereits Erkenntnisse vor, dass die tatsächliche Geschäftsführung gegen die satzungsmäßigen Voraussetzungen verstößt, kann es die Anerkennung der Gemeinnützigkeit verweigern.

Umgesetzt hat das die Finanzverwaltung im geänderten Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEO). Das BMF stellt dazu in den neuen Nrn. 9 und 10 zu § 60a Abs. 6 AO klar, dass das Finanzamt die tatsächliche Geschäftsführung

im Verfahren zur Feststellung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a AO grundsätzlich nicht prüft. Es muss den Antrag auf Gemeinnützigkeit aber ablehnen, wenn ihm entsprechende Erkenntnisse vorliegen (z. B. über extremistische Aktivitäten der Körperschaft). Einen bereits gewährten Freistellungsbescheid kann es dann wieder aufheben (BMF, Schreiben vom 06.08.2021, Az. [IV C 4 – O 1000/19/10474:004](#)).

PRAXISTIPP | Das bedeutet in der Praxis, dass das Finanzamt einem Antragsteller grundsätzlich keine Nachweise abverlangen kann, die über die Satzung hinausgehen. Nur wenn das Finanzamt entsprechende Anhaltspunkte hat, muss er den Gegenbeweis antreten.

MITTELVЕРWENDUNG

Details zur Abschaffung der zeitnahen Mittelverwendung bei Einnahmen unter 45.000 Euro

Die zeitnahe Mittelverwendung gilt nur noch für gemeinnützige Einrichtungen mit jährlichen Einnahmen von mehr als 45.000 Euro. § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO wurde durch das JStG 2020 entsprechend ergänzt. Nach dieser Regelung müssen steuerbegünstigte Körperschaften alle Mittel spätestens bis Ende des übernächsten auf den Zufluss folgenden Kalender- oder Wirtschaftsjahrs für die satzungsmäßigen Zwecke verwenden. Das BMF hat jetzt den Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEAO) geändert und in der neuen Nr. 30 zu § 55 AO mitgeteilt, wie es die Neuerung umsetzt. |

Worauf bezieht sich die 45.000-Euro-Grenze?

Die Grenze von 45.000 Euro bezieht sich auf die Gesamteinnahmen. Gesamteinnahmen sind die kumulierten Einnahmen des ideellen Bereichs, des Zweckbetriebs, der Vermögensverwaltung und des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs.

Das Zuflussprinzip

Wie auch sonst bei der zeitnahen Mittelverwendung gilt das Zuflussprinzip. Es kommt also allein auf den Zeitpunkt an, zu dem Ihr Verein die Mittel einnimmt. Der AEAO verweist auf § 11 EStG. Demnach gelten auch regelmäßig wiederkehrende Einnahmen, die kurze Zeit vor Beginn oder nach Ende des Kalenderjahrs zufließen, zu dem sie wirtschaftlich gehören, als Einnahmen dieses Kalenderjahres. Als „kurze Zeit“ gilt ein Zeitraum von zehn Tagen.

Was zählt alles zu den „Einnahmen“?

Nach Auffassung der Finanzverwaltung gehören zu den Einnahmen im Sinne des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO alle Vermögenmehrungen, die Ihnen zufließen – also nicht nur Geldmittel.

Das gilt für Vermögenszuführungen

In die Obergrenze eingerechnet werden also auch solche Einnahmen, die grundsätzlich nicht der zeitnahen Mittelverwendung unterliegen. Das gilt insbesondere für Vermögenszuführungen nach § 62 Abs. 3 AO.

Das gilt für Spenden

Einzurechnen wären demnach auch Sachspenden, weil durch den Eigentumsübergang ein Mittelzufluss erfolgt.

Nicht dazu gehören dagegen Aufwandsspenden und andere Erträge, die durch einen Verzicht auf die Begleichung von Forderungen entstehen. Hier wird zwar das Vermögen des Vereins vermehrt (durch Verringerung der Ausgaben). Es fehlt aber am Mittelzufluss. Als Aufwandsspende im engeren Sinn gilt nur der Verzicht auf Aufwandsersatz. Unter Geldspenden ohne Mittelzufluss fällt aber z. B. auch der (teilweise) Verzicht auf die Begleichung gestellter Rechnungen oder fälliger Gehälter.

■ Beispiel

Ein Webdesigner stellt Ihrem Verein für seine Leistungen eine Rechnung über 1.200 Euro brutto. Er verzichtet zugunsten einer Spendenbescheinigung auf 300 Euro des Rechnungsbetrags. Die Spende wird zwar als Ertrag in der Buchhaltung erfasst. Sie stellt aber keinen Mittelzufluss dar und wird deswegen nicht in die 45.000-Euro-Grenze eingerechnet.

Nicht zu den Einnahmen in diesem Sinne gehören Mittel, die wegen einer Umschichtung zwischen den steuerlichen Bereichen zeitnah verwendet werden müssen, ohne dass ein Zufluss von außen erfolgt.

■ Beispiel

Ihre Einrichtung hat ein Anlagegut (z. B. ein Fahrzeug) bisher im ideellen Bereich verwendet. Künftig wird es im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb eingesetzt (etwa weil es überwiegend vermietet wird). Sie müssen deswegen freie Rücklagen in Höhe des Zeitwerts auflösen. Diese Umschichtung stellt keinen Zufluss dar.

PRAXISTIPP | Da es auf den Zuflusszeitpunkt ankommt, hat Ihr Verein einen gewissen Gestaltungsspielraum. Sie können z. B. Rechnungen, die gegen Ende des Jahres fällig sind, so spät stellen, dass die Bezahlung ins neue Jahr fällt, oder Sie können die Rechnungsempfänger bitten, erst im neuen Jahr zu zahlen.

Das Bruttoprinzip

Da es auf den Einnahmenezufluss ankommt, werden die Bruttoeinnahmen (einschl. Umsatzsteuer) zugrunde gelegt. Dazu werden die Einnahmen aller steuerlichen Bereiche zusammengerechnet. Auch Mittel, die nach den Regelungen des § 62 AO nicht zeitnah verwendet werden müssen, werden eingerechnet. Die Berechnung gilt unabhängig davon, wie Ihr Verein Zuflüsse ertragsteuerlich behandelt – etwa weil Sie bilanzieren und Einnahmen teilweise nicht dem Jahr zuordnen, in dem sie zufließen.

■ Beispiel

Als Einnahmen in diesem Sinne gelten z. B. auch Umsatzsteuererstattungen des Finanzamts.

45.000-Euro-Grenze wird in einem Jahr überschritten

Die neue Regelung des § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO hatte im Gesetzestext die Frage offengelassen, welche Folgen eine Überschreitung der 45.000-Euro-Grenze hat. Ob also die zeitnahe Mittelverwendung dann für alle Mittel gilt oder nur für diejenigen, die im Jahr der Überschreitung zugeflossen sind.

Hier hat die Finanzverwaltung eine Klarstellung zugunsten der gemeinnützigen Einrichtungen getroffen: In den Jahren, in denen die Einnahmen unter der 45.000-Euro-Grenze bleiben, ist für sämtliche vorhandene Mittel die Pflicht zur zeitnahen Mittelverwendung ausgesetzt.

Wird die Grenze in einem Jahr überschritten, gilt die zeitnahe Mittelverwendung nur für die Zuflüsse dieses Jahres. Die in anderen Jahren angesammelten Mittel müssen weiterhin nicht zeitnah verwendet werden.

■ Beispiel

Ihr Verein hat 2019 Gesamteinnahmen von 44.000 Euro. Der Überhang an nicht verwendeten Mitteln beträgt 3.000 Euro. In 2020 sind es 43.000 Euro Einnahmen und 2.000 Euro Überhang. 2021 46.000 und 2.000 Euro Überhang.

Folge: Die Mittelüberhänge aus 2019 fallen noch unter die alte Regelung und müssen bis Ende 2021 verwendet werden. Der Überhang aus 2020 kann ohne Rücklagennachweis auf unbegrenzte Zeit angespart werden. Die überhängigen Mittel aus 2021 müssen Sie bis Ende 2023 zweckgebunden verwenden.

Die praktischen Folgen für Ihre Rechnungslegung

Da es bei der Frage, ob die 45.000-Euro-Grenze überschritten wurde, auf die Einnahmen ankommt, kann die Einnahmen-Überschuss-Rechnung (EÜR) zugrunde gelegt werden. Hier decken sich die ausgewiesenen Erträge weitgehend mit den tatsächlichen Mittelzuflüssen.

Da in der EÜR auch Sach- und Aufwandsspenden ausgewiesen werden, soweit eine Zuwendungsbetätigung ausgestellt wurde, muss der Überschuss in der EÜR nur um den Betrag der Aufwandsspenden und ähnlicher Erträge korrigiert werden, um zu den insgesamt zugeflossenen Mitteln des Jahres zu kommen.

PRAXISTIPP | Ihr Verein sollte deswegen Aufwandsspenden und Geldspenden, die durch einen Verzicht auf die Begleichung von Zahlungsansprüchen entstanden sind, in der Buchhaltung getrennt erfassen.

FAZIT | Mit der neuen Freigrenze will der Gesetzgeber kleinere Vereine von unnötiger Bürokratie entlasten. In der Praxis wird die Neuregelung keine große Entlastung bringen, weil gerade Einrichtungen mit so kleinem Gesamtbudget wenig Möglichkeiten haben, Rücklagen zu bilden. In den meisten Fällen prüft das Finanzamt die zeitnahe Mittelverwendung hier ohnehin nicht. Zumindest dann nicht, wenn nicht über Jahre hinweg nennenswerte Überschüsse erzielt werden.

MITTELWEITERGABE

Mittelweitergabe an andere begünstigte Körperschaften: Das regelt der neue AEAO für Zeiträume ab dem 01.01.2021

Die bisherigen Regelungen zur Mittelweitergabe (§ 58 Nr. 1 und 2 AO) sind mit dem Jahressteuergesetz 2020 zum 01.01.2021 in § 58 Nr. 1 AO zusammengefasst und erweitert worden. Das BMF hat im geänderten Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEA0) zu den Details Stellung genommen. |

Die neuen Weitergaberegeln

Die neuen Weitergaberegeln lassen sich wie folgt zusammenfassen:

- Auch Einrichtungen ohne satzungsmäßige Förderkörpereigenschaft dürfen ihre Mittel im vollen Umfang weitergeben.
- Förderkörperschaften haben nur noch insoweit eine Sonderstellung, als sie keine eigenen Satzungszwecke (unmittelbar) verfolgen müssen, die Mittelweitergabe also einziger Zweck sein kann.

Im ersten Fall muss die Mittelweitergabe also kein Satzungszweck sein. Das hat das BMF im AEA0-Änderungsschreiben (vom 05.08.2021, Az. [IV C 4 – O 1000/19/10474 :004](#)) auch ausdrücklich klargestellt. Sichergestellt sein muss aber, dass die Organisation daneben eigene gemeinnützige Tätigkeiten verfolgt. Sonst wäre die Gemeinnützigkeit gefährdet.

Mittelweitergabe ins Ausland

Bisher hatte die Finanzverwaltung die Auffassung vertreten, dass die teilweise Mittelweitergabe auf Einrichtungen in Deutschland, der EU und dem Europäischen Wirtschaftsraum beschränkt ist. Der Begründung des Gesetzesentwurfs zufolge (Deutscher Bundestag, Drucksache 19/25160 vom 10.12.2020) ist diese Einschränkung entfallen.

Das BMF folgt dieser Vorgabe und hat den Empfängerkreis auf folgende Mittelempfänger erweitert:

- Inländische steuerbegünstigte Körperschaften.
- Körperschaften, die in § 5 Abs. 2 Nr. 2 KStG aufgeführt sind (beschränkt steuerpflichtige

Körperschaften aus EU/EWR-Staaten). Das sind sonstige Körperschaften, Personenvereinigungen und Vermögensmassen, die nicht unbeschränkt steuerpflichtig sind, mit inländischen Einkünften, die dem Steuerabzug vollständig oder teilweise unterliegen.

- Inländische und ausländische juristische Personen des öffentlichen Rechts.
- Ausländische Körperschaften, die nicht beschränkt steuerpflichtig sind, bei denen die spätere Verwendung der Mittel für steuerbegünstigte Zwecke ausreichend nachgewiesen wird.
- Beschränkt steuerpflichtige Körperschaften aus Nicht-EU/EWR-Staaten, bei denen die spätere Verwendung der Mittel für steuerbegünstigte Zwecke ausreichend nachgewiesen wird.

Wichtig | Bisher mussten Einrichtungen, die Mittel an Organisationen außerhalb des EU-/EWR-Raums weitergegeben haben, immer die Mittelweitergabe für den jeweiligen Zweck in die Satzung aufnehmen. Das entfällt jetzt und erleichtert die Mittelweitergabe ins Ausland erheblich.

Die Weitergaberegulung gilt für alle Mittel

„Mittel“ sind lt. § 58 Nr. 1 AO S. 2 der Neuregelung sämtliche Vermögenswerte der Körperschaft. Laut der Gesetzesbegründung gehören dazu nicht nur Bar- oder Buchgeld, sondern auch alle anderen Vermögenswerte.

Begünstigt ist also auch

- die unentgeltliche oder verbilligte Nutzungsüberlassung oder
- die unentgeltliche oder verbilligte Erbringung einer Dienstleistung.

Diese Besonderheiten gelten bei Förderkörperschaften

Bisher durften nur Förderkörperschaften ihre Mittel unbeschränkt weitergeben. Das musste als Satzungszweck ausdrücklich geregelt sein. Bisher war das nur eine Vorgabe der Finanzverwaltung. Jetzt ist das im neuen § 58 Nr. 1 AO auch gesetzlich so geregelt.

Körperschaften, die einen Satzungszweck unmittelbar verfolgen und einen weiteren Satzungszweck ausschließlich durch Mittelweitergabe verwirklichen, müssen sowohl die unmittelbare Zweckverfolgung als auch die Mittelweitergabe als Satzungszweck angeben.

■ Beispiel

Ein gemeinnütziger Verein fördert lt. Satzung die Zwecke Sport und Kultur. Nur den Zweck Sport fördert er unmittelbar, den Zweck Kultur durch Mittelweitergabe. Er muss jetzt auch die Förderung des Zwecks Kultur durch Mittelweitergabe als Art der Zweckverwirklichung in die Satzung aufnehmen.

Verwirklicht hingegen eine steuerbegünstigte Körperschaft einen Zweck sowohl unmittelbar als auch durch Mittelweitergabe, ist eine Satzungsklausel zur Mittelweitergabe nicht erforderlich.

■ Beispiel

Ein gemeinnütziger Verein fördert lt. Satzung nur den Zweck Sport unmittelbar. Er kann Mittel an einen anderen Verein, der ebenfalls den Sport unmittelbar fördert, weitergeben. Die Mittelweitergabe als Art der Zweckverwirklichung muss er in die Satzung nicht aufnehmen.

Wichtig | Nach der alten Regelung in § 58 Nr. 1 AO war die Mittelweitergabe außerhalb der Satzungszwecke auf den nicht überwiegenden Teil des Vermögens beschränkt. Durch die Neuregelung ist eine solche Mittelweitergabe auch ohne Förderkörpereigenschaft in beliebiger Höhe möglich.

Die Förderkörpereigenschaft hat deswegen an Bedeutung verloren. Sie ist vor allem für solche Organisationen unverzichtbar, die ausschließlich Mittel zur Weitergabe beschaffen.

Nutzungsüberlassungen an andere Steuerbegünstigte

Die Mittelweitergabe an andere Einrichtungen kann nicht nur durch Geld- und Sachzuwendungen erfolgen. Möglich ist es auch,

- Gegenstände leihweise zu überlassen und/oder
- Dienstleistungen für die andere steuerbegünstigte Organisation zu erbringen.

Empfängereinrichtung haftet für Mittelfehlverwendung

Die Empfängereinrichtung darf die überlassenen Leistungen und Mittel nur für steuerbegünstigte Zwecke verwenden. Ob das tatsächlich der Fall ist, kann die Gebereinrichtung nicht regelmäßig prüfen. Eine mögliche Mittelfehlverwendung geht deswegen immer zulasten der Empfängereinrichtung (AEAO zu § 58 Nr. 5).

Wo werden die Mittel bei der Geberkörperschaft zugeordnet?

Erfolgen die Überlassungen und Leistungen kostenlos oder nur zu Selbstkosten und fallen in den steuerbegünstigten Bereich der Empfängerkörperschaft, werden sie bei der Geberkörperschaft dem ideellen Bereich bzw. Zweckbetrieb zugeordnet. Das hat zur Folge, dass die eingesetzten Vermögensgegenstände aus zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert werden können.

Erfolgen Nutzungsüberlassungen oder Dienstleistungen aber gegen einen die entstandenen Kosten übersteigenden Betrag, fallen sie grundsätzlich in den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb bzw. die Vermögensverwaltung. Sie können damit nicht aus zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert werden. § 58 Nr. 1 AO gilt also nur für Überlassungen und Leistungen, die kostenlos oder höchstens zu Eigenkosten erbracht werden. Die steuerliche Zuordnung der Mittelweitergabe bei der Gebereinrichtung erfolgt also nach folgendem Schema:

Art der Leistung	Zuordnung bei Gebereinrichtung	Finanzierung
Geld- und Sachzuwendungen	Ideeller Bereich	Aus allen Mitteln
Kostenlose Nutzungsüberlassung und Dienstleistung	Ideeller Bereich	Aus allen Mitteln
Nutzungsüberlassung und Dienstleistung gegen eine Zahlung nicht über den Eigenkosten	Zweckbetrieb	Aus allen Mitteln
Langfristige Nutzungsüberlassung von Immobilien gegen eine Zahlung nicht über den Eigenkosten	Vermögensverwaltung	Aus allen Mitteln
Nutzungsüberlassung und Dienstleistung gegen eine Zahlung über den Eigenkosten	Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb	Nur aus nicht zeitnah zu verwendenden Mitteln
Langfristige Nutzungsüberlassung von Immobilien gegen Zahlung über den Eigenkosten	Vermögensverwaltung	Nur aus nicht zeitnah zu verwendenden Mitteln

Wichtig | Anfallende Kosten werden dem gleichen steuerlichen Bereich zugeordnet.

Neuregelung zum Vertrauensschutz bei Mittelweitergabe

Die Neuregelung der Mittelweitergaben wurde um eine Vertrauensschutzregelung im neuen § 58a AO ergänzt. Bisher war nicht gesetzlich geregelt, inwieweit der Geber die Mittelverwendung beim Empfänger kontrollieren muss bzw. haftet, wenn diese die Mittel nicht zweckgebunden verwendet.

Die Finanzverwaltung war aber der Meinung, dass eine Mittelfehlverwendung dem Empfän-

ger zuzurechnen wäre (AEO, Ziffer 2, S. 11 zu § 58 Nr. 2 AO alt).

Unter diesen Voraussetzungen genießt der Geber Vertrauensschutz

Der neue § 58a AO schließt diese Regelungslücke. Danach besteht ein Vertrauensschutz für den Mittelgeber, wenn er sich anhand eines vorgelegten Nachweises über die Gemeinnützigkeit von der Steuerbegünstigung des Empfängers überzeugt.

Der erforderliche Nachweis ist die übliche Bescheinigung über die Gemeinnützigkeit Ihres Vereins, also

- eine entsprechende Anlage zum Körperschaftsteuerbescheid,
- ein Freistellungsbescheid,
- ein Bescheid über die Feststellung der Einhaltung der satzungsmäßigen Voraussetzungen nach § 60a Abs. 1 AO mit entsprechendem Ausstellungsdatum oder
- eine Kopie des Freistellungsbescheids in digitaler Form.

Vertrauensschutzregelung gilt auch für Vermögensanfall

Das BMF stellt dazu klar, dass diese Vertrauensschutzregelung auch für den Vermögensanfall (bei Auflösung der Körperschaft oder Wegfall der gemeinnützigen Zwecke) gilt.

Bei Zuwendungen an juristische Personen des öffentlichen Rechts gilt – unabhängig von § 58a AO – stets der Vertrauensschutz, weil die Verwaltung nach Art. 20 Abs. 3 GG an Gesetz und Recht gebunden ist. Zuwendende dürfen folglich darauf vertrauen, dass eine juristische Person des öffentlichen Rechts die zugewendeten Mittel entsprechend ihrer Bestimmung für steuerbegünstigte Zwecke verwendet.

FAZIT | Die Finanzverwaltung legt die Gesetzesneuregelung großzügig aus und erlaubt Ihnen damit eine weitgehend unbeschränkte Mittelweitergabe an begünstigte Einrichtungen im In- und Ausland. Insbesondere die neuen Vorgaben zur teilentgeltlichen Weitergabe (bis zur Höhe der Eigenkosten) sind eine erhebliche Erleichterung.

Das regelt der neue AEAO zu Kooperationen mit und zwischen gemeinnützigen Einrichtungen

! Nach dem Unmittelbarkeitsgrundsatz muss eine Körperschaft ihre satzungsgemäßen Zwecke selbst verwirklichen. Das hat bisher dazu geführt, dass Hilfsbetriebe in rechtlich eigenständiger Form nicht gemeinnützig sein können, wenn sie nicht selbst einen gemeinnützigen Zweck verfolgen. Das hat sich mit dem neuen § 57 Abs. 3 AO geändert. Eine Körperschaft verfolgt ihre steuerbegünstigten Zwecke auch dann unmittelbar, wenn sie satzungsgemäß mit mindestens einer weiteren Körperschaft planmäßig zusammenwirkt. Im neuen Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEA0) hat das BMF das näher definiert. |

Nur der Unmittelbarkeitsgrundsatz ist entfallen

Wichtig ist die Aussage des BMF, dass nur der Unmittelbarkeitsgrundsatz entfallen ist. Alle Beteiligten müssen die anderen Voraussetzungen für die Steuerbegünstigung (§§ 51 bis 68 AO) erfüllen. Das BMF stellt heraus, dass Körperschaften damit steuerbegünstigt arbeitsteilig vorgehen können, um gemeinsam einen steuerbegünstigten Zweck zu verfolgen (BMF, Schreiben vom 05.08.2021, Az. [IV C 4 - O 1000/19/10474 :004](#)).

Wann liegt ein „planmäßiges Zusammenwirken“ vor?

Unklar war in Gesetzestext und -begründung geblieben, was unter „planmäßigem Zusammenwirken“ zu verstehen ist. Das BMF definiert es als „das gemeinsame, inhaltlich aufeinander abgestimmte und koordinierte Wirken von zwei oder mehreren steuerbegünstigten Körperschaften, um einen ihrer steuerbegünstigten Satzungszwecke zu verwirklichen.“

■ Beispiel

Ein planmäßiges Zusammenwirken nach der BMF-Definition liegt vor, wenn ein Krankenhaus eine zum Zweckbetrieb nach § 67 AO gehörende Wäscherei auf eine GmbH ausgliedert und die Wäscherei weiterhin Leistungen an das Krankenhaus erbringt.

Dazu können neben Dienstleistungen auch Nutzungsüberlassungen gehören. Ein solcher Leistungsaustausch ist aber nicht zwingend erforderlich.

Der Mindestleistungsbeitrag

Die Anforderung an den eigenen Beitrag einer Körperschaft besteht darin, dass sie selbst arbeitsteilig zur Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke beitragen muss. Eine bloße Vergabe von Aufträgen für ein Projekt reicht deshalb z. B. nicht aus.

■ Beispiel

Die in eine GmbH ausgegliederte Krankenhauswäscherei fördert mittelbar den Zweck der Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens durch ihre Leistungen an den gemeinnützigen Krankenhausträger. Der Krankenhausträger wiederum erbringt die eigentlichen gemeinnützigen Leistungen im Bereich des Gesundheitswesens.

Folge: So tragen beide arbeitsteilig zur Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke bei. Das gilt ebenso, wenn die GmbH Leistungen an weitere gemeinnützigen Krankenhäuser oder andere steuerbegünstigte Einrichtungen (z. B. Pflegeheime) erbringt.

Dauer und Umfang des Zusammenwirkens

An Dauer und Umfang des Zusammenwirkens stellt das BMF nur geringe Anforderungen. Weder eine Wiederholungsabsicht noch eine finanzielle Eingliederung ist gefordert. Eine gesellschafts- oder verbandsrechtliche Einbindung ist nicht vorausgesetzt.

Eine solcher Verbund muss seine Leistungen nicht an andere steuerbegünstigte Einrichtungen erbringen. Das Zusammenwirken kann auch in der Weise erfolgen, dass mehrere Körperschaften unterschiedliche Leistungselemente an einen selbst nicht steuerbegünstigten

Dritten erbringen, wenn diese Leistungselemente durch ihr Zusammenwirken in die Förderung eines gemeinsamen steuerbegünstigten Zwecks münden.

Die Formen der Kooperation

§ 57 Abs. 3 AO gilt für zwei Fälle von Kooperationen:

1. Eine eigenständige Körperschaft arbeitet mit anderen gemeinnützigen Körperschaften zusammen. Die Körperschaft muss alle satzungsmäßigen Voraussetzungen an die Steuerbegünstigung erfüllen, außer der Unmittelbarkeit. Das gilt für das o. g. Beispiel der Wäscherei-GmbH.
2. Eine gemeinnützige Körperschaft kooperiert mit anderen gemeinnützigen Körperschaften und erbringt dabei Leistungen, die für sich genommen nicht begünstigt sind.

■ Beispiel

Die (nicht ausgegliederte) Wäscherei eines Krankenhauses erbringt auch Leistungen für andere steuerbegünstigte Krankenhäuser. Bisher war das nur im Rahmen des § 68 Nr. 2b AO bei Selbstversorgungseinrichtungen begünstigt. Dabei durfte der Wert der Leistungen an Dritte nicht über 20 Prozent der Gesamtleistung der Wäscherei liegen. Jetzt können die Leistungen an Dritte einen beliebigen Umfang haben, wenn diese gemeinnützig sind.

Allerdings verlangt das BMF, dass in der Satzung des Krankenhauses steht, für welche Einrichtungen es welche Leistungen erbringt.

Kooperation mit juristischen Personen öffentlichen Rechts

Für Kooperationen mit öffentlich-rechtlichen Organisationen grenzt das BMF die möglichen Beteiligten ein: Ein planmäßiges Zusammenwirken könne zwar auch mit steuerbegünstigten Betrieben gewerblicher Art (BgA) juristischer Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) erfolgen, nicht aber mit juristischen Personen des öffentlichen Rechts als solchen.

Zu den BgA der öffentlichen Hand, die für Kooperationen mit gemeinnützigen Einrichtungen in Frage kommen können, gehören z. B. Verkehrsbetriebe, Krankenhäuser, Schwimmbäder, Kindergärten, Theater oder Bibliotheken.

Ohne Satzungsregelung keine Kooperation

Das Zusammenwirken mit anderen Körperschaften zur Verwirklichung des eigenen steuerbegünstigten Satzungszwecks muss – so das BMF – in der Satzung als Art der Zweckverwirklichung festgehalten sein. Die Körperschaften, mit denen kooperiert wird, und die Art und Weise der Kooperation müssen in den Satzungen der Beteiligten bezeichnet werden.

Wichtig | Mit dieser Vorgabe ist ein nur punktuell zusammenwirken regelmäßig ausgeschlossen. Je nach Kooperationspartner und Art der Kooperation müsste dann jedes Mal die Satzung angepasst werden. Diese Vorgabe schränkt den Anwendungsbereich der Neuregelung massiv ein. Sie ergibt sich weder aus dem Gesetzeswortlaut noch aus der Gesetzesbegründung. Es dürfte fraglich sein, ob diese Auffassung des BMF von einem Finanzgericht bestätigt wird. Unklar ist leider auch, ob die kooperierenden Einrichtungen namentlich oder lediglich den Zwecken nach (z. B. Vereine mit dem Satzungszweck „Sport“) in der Satzung benannt sein müssen.

Vertrauensschutz bei Kooperationen

Für den Nachweis der Gemeinnützigkeit der Kooperationspartner gelten nach Auffassung des BMF die gleichen Anforderungen wie bei der Mittelweitergabe. Eine Körperschaft, die sich auf § 57 Abs. 3 AO beruft, darf darauf vertrauen, dass die Körperschaft, mit der sie zusammenwirkt, tatsächlich steuerbegünstigt ist, wenn sie sich deren Satzung und einen Bescheid des Finanzamts über Nachweis der Gemeinnützigkeit hat vorlegen lassen.

Wann fallen gemeinsame Leistungen in den Zweckbetrieb?

Leistungen, die den gemeinsamen Zweck im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs verwirklichen, fallen dann nach den all-

gemeinen Regelungen (§§ 65 bis 68 AO) in den Zweckbetrieb. Für die Prüfung der Zweckbetriebseigenschaft – so die Erläuterung im Gesetzentwurf – wird die Gesamtleistung der beteiligten Organisationen betrachtet. Sind dabei die Anforderungen an einen Zweckbetrieb erfüllt, werden die Teilleistungen bei allen Beteiligten als Zweckbetrieb behandelt.

Verwirklichung des gemeinsamen steuerbegünstigten Zwecks

Das bestätigt das BMF: Tätigkeiten werden dann noch in Verwirklichung des gemeinsamen steuerbegünstigten Zwecks erbracht, sofern diese auch dem steuerbegünstigten Bereich (Zweckbetrieb oder ideelle Tätigkeit) zugeordnet werden könnten, wenn sie alle von einer Körperschaft ausgeübt worden wären.

Leistungen an nicht begünstigte Dritte

Für Leistungen an nicht begünstigte Dritte gelten dann die allgemeinen Regelungen. Sie sind also nur ein Zweckbetrieb, wenn sie als eigenständige Leistungen die Voraussetzungen dafür erfüllen. Sonst liegt ein steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb vor.

■ Beispiel

Die Wäschereileistungen der Wäscherei-GmbH in Kooperation mit der gemeinnützigen Krankenhausgesellschaft sind ein Zweckbetrieb nach § 67 AO. Leistungen der Wäscherei-GmbH an nicht steuerbegünstigte Dritte fallen in den steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

Beisteuern diverser Leistungskomponenten an Dritte

Das Zusammenwirken kann für das BMF auch in der Weise erfolgen, dass mehrere Körperschaften unterschiedliche Leistungselemente an einen selbst nicht steuerbegünstigten Dritten erbringen. Diese Leistungselemente müssen durch ihr Zusammenwirken aber einen gemeinsamen steuerbegünstigten Zweck ergeben.

■ Beispiel

Ein gemeinnütziger Konzertchor tritt bei einer Veranstaltung eines nicht gemeinnützigen Veranstalters auf. Die Bühnentechnik und dazugehörige Dienstleistungen steuert ein anderer gemeinnütziger Chor bei. In der Summe ergibt sich ein steuerbegünstigter Zweck (Konzertveranstaltung).

Wichtig | Offengelassen hat das BMF, wie die Vereinbarungen mit dem nicht begünstigten Dritten aussehen müssen. Er darf selbst ja nicht Teil der Kooperation sein, weil das die Steuerbegünstigung ausschließen würde.

Welche Leistungen sind in Kooperationen begünstigt?

Das BMF nennt als Beispiele gemeinschaftliche Serviceleistungen, wie Buchhaltung oder Beschaffungsstellen sowie Nutzungsüberlassungen und Vermietungen.

PRAXISTIPP | Das ist eine wichtige Klarstellung. Bisher waren solche Leistungen nämlich nicht als Zweckbetrieb begünstigt. Das galt für

- Geschäftsführungs- und Verwaltungsleistungen für Dritte (BFH, Urteil vom 29.01.2009, Az. [V R 46/06](#)),
- die entgeltliche Drittmittelverwaltung im Rahmen einer Projektträgerschaft (FG Berlin, Urteil vom 04.09.2006, Az. [8 K 8390/02](#)),
- den Zentraleinkauf für Kooperationspartner (BFH, Urteil vom 15.10.1997, Az. II R 94/94)

Hier ist eine Begünstigung jetzt möglich. Das gilt

- für eigenständige Körperschaften, die ausschließlich solche Leistungen an gemeinnützige Einrichtungen erbringen, und
- für Dachverbände, die ihren Mitgliedern solche Leistungen anbieten.

Welche Mittel dürfen für Kooperationen verwendet werden?

Die beim planmäßigen Zusammenwirken im Zweckbetrieb oder ideellen Bereich eingesetzten Wirtschaftsgüter (z. B. Grundstücke) sind auch bei den zusammenwirkenden Körperschaften dem Zweckbetrieb bzw. ideellen Bereich zuzuordnen. Sie können deshalb mit zeitnah zu verwendenden Mitteln finanziert werden.

Sie dürfen also zeitnah zu verwendende Mittel auch für die Finanzierung von Wirtschaftsgütern verwenden, die Sie einer anderen steuerbegünstigten Körperschaft zur Nutzung überlassen oder im Zusammenwirken mit einer anderen gemeinnützigen Körperschaft einsetzen. Beteiligungen an anderen kooperierenden steuerbegünstigten Körperschaften fallen in den ideellen Bereich.

SPENDEN

BFH nimmt Stellung: Wie konkret darf die Zweckbindung einer Spende sein?

| Spender versehen ihre Zuwendung häufig mit der Vorgabe, die Spende für einen bestimmten Zweck einzusetzen. Das FG Köln hatte in Frage gestellt, ob in solchen Fällen noch ein Spendenabzug möglich ist. Der BFH hat dazu jetzt Stellung genommen. Seine Aussage: Auch ein eng definierter Verwendungszweck ist nicht grundsätzlich schädlich für den Spendenabzug. |

Um diesen Fall ging es vor dem BFH

Im konkreten Fall hatte eine Privatperson an einen Tierschutzverein 5.000 Euro gespendet. Das Geld sollte verwendet werden, um einen Tierheimhund, der der Spenderin besonders ans Herz gewachsen war, dauerhaft in einer gewerblichen Hundepension unterzubringen.

Spende für Unterbringung eines Tierheimhundes in Hundepension

Der Verein stellte dafür eine Spendenbescheinigung aus. Das Finanzamt lehnte den Spendenabzug ab. Begründung: Es fehle an der Mittelverwendung für einen gemeinnützigen Zweck, weil die Spenderin dem Tierschutzverein die Zuwendung nicht zur satzungsgemäßen Verwendung überlassen habe: Das Geld sei also gar nicht tatsächlich in die Verfügungsmacht des Vereins gekommen, er habe nur als Durchlaufstelle gedient.

FG Köln bemängelt fehlendes Entscheidungsrecht des Vereins

Das FG Köln hatte dem Finanzamt Recht gegeben. Der steuerlich begünstigte Tierschutzverein habe letztlich nur als Durchlaufstelle fungiert und kein Entscheidungsrecht bei der Verwendung der Spende gehabt. Die Zahlung sei eher als Unterhaltsleistung anzusehen (FG Köln, Urteil vom 11.12.2018, Az. [10 K 1568/17](#)).

Die Entscheidung des BFH

Der BFH verwarf das Urteil des FG. Dass die Spende zur konkreten Unterstützung eines einzelnen Hundes bestimmt war, schließe den Spendenabzug nicht aus (BFH, Urteil vom 16.03.2021, Az. [X R 37/19](#)).

§ 10b EStG verlangt lediglich die Leistung an einen begünstigten Empfänger. Damit ist sichergestellt, dass die Spende tatsächlich für steuer-

begünstigte Zwecke verwendet wird. Das gilt auch, wenn die Spende mit einer Zweckbindung versehen ist. Auch ein sehr eng definierter Verwendungszweck ist nicht grundsätzlich schädlich für den Spendenabzug. Der begünstigte Empfänger muss nicht frei – also ohne Zweckbindung – über die Verwendung des Spendenbetrags entscheiden können. Dass die Spende tatsächlich für seine steuerbegünstigten Zwecke verwendet wird, kann der Spendenempfänger unabhängig davon sicherstellen, ob er den genauen Einsatz der Spende selbst bestimmt oder einer Vorgabe des Spenders folgt.

Schon die Vorgaben des Gemeinnützigkeitsrechts stellen sicher, dass Spenden trotz Zweckbindung für steuerbegünstigte Zwecke verwendet werden. Der Empfänger muss sie nämlich sonst schon aus eigenem Interesse ablehnen. Andernfalls haftet er für die entgangene Steuer. Zudem läuft er Gefahr, die Gemeinnützigkeit zu verlieren. Nimmt er die Spende an und verwendet sie nicht entsprechend den Vorgaben des Spenders, hätte der Spender zudem einen Rückzahlungsanspruch.

Wichtig | Zivilrechtlich handelt es sich bei einer zweckgebundenen Spende um eine Schenkung unter Auflage (§ 525 BGB). Auch ohne notarielle Form ist diese Auflage bindend. Hält der Empfänger sie nicht ein, hat der Spender einen Rückforderungsanspruch aus einer ungerechtfertigten Bereicherung (§ 812 BGB).

Im konkreten Fall konnte das Finanzamt den Spendenabzug daher nicht mit der Begründung verweigern, der Verein habe kein eigenes Entscheidungsrecht gehabt. Auch wenn die Initiative zur Unterbringung des Hundes von der Spenderin kam, hätte der Verein den Tierpflegevertrag mit der Hundepension nicht abschließen müssen. Das Letztentscheidungsrecht lag beim Verein.

Zweckbindung ist nur bei fehlender Unentgeltlichkeit schädlich

Eine Zweckbindung schließt den Spendenabzug nach Auffassung des BFH nur dann aus, wenn dadurch die Unentgeltlichkeit der Spende fehlt. Unentgeltlichkeit setzt voraus, dass die Spende ohne die Erwartung eines besonderen Vorteils gegeben wird; die Spendenmotivation muss im Vordergrund stehen. Eine Spende darf weder privat- noch gruppennützig verwendet werden. Sie muss „fremdnützig“, d. h. zur Förderung des Gemeinwohls verwendet werden.

Abzielen auf Gegenleistung ist schädlich

Ein Spendenabzug ist daher ausgeschlossen, wenn die Spende auf eine Gegenleistung des Empfängers zielt oder die Zuwendung unmittelbar und ursächlich mit einem Vorteil zusammenhängt, den der Empfänger dem Spender oder einem Dritten gewährt. Der Vorteil muss nicht unmittelbar wirtschaftlicher Natur sein.

Eine Zweckbindung an sich schließt die Fremdnützigkeit noch nicht aus. Zwar kann es – so der BFH – bei zweckgebundenen Spenden häufiger dazu kommen, dass die Unentgeltlichkeit fehlt. Aus der Zweckbindung allein ergibt sich das aber nicht. Es müssen weitere Gründe dazu kommen. Das kann z. B. die Unterstützung einer bestimmten Person sein, mit der faktisch der Unterhalt gegenüber einem Familienangehörigen getragen oder eine gegebene Zusage an eine Person erfüllt werden soll.

■ Beispiel

Ein Schulförderverein unterstützt eine Klassenfahrt. Er erhält eine Spende eines Elternteils, die für das eigene Kind verwendet werden soll.

Folge: Diese Spende wäre nicht fremdnützig. Der Förderverein darf keine Zuwendungsbestätigung ausstellen.

Subjektive Beweggründe für eine Spende stellen nach Auffassung des BHF noch keinen besonderen Vorteil dar. Die Fremdnützigkeit kann trotzdem im Vordergrund stehen. „Entgeltlichkeit“ liegt nicht schon dann vor, wenn sich der Spender auch gewisse persönliche Vorteile erhofft, z. B. ein „gutes Gefühl“, eine Mehrung des gesellschaftlichen Ansehens oder einen intensiveren Kontakt zu den Verantwortlichen der geförderten Einrichtung.

Anders wäre es z. B., wenn es der Spenderin um die Versorgung eines eigenen Tieres gegangen wäre.

„Spendenzufluss“ beim Verein kann viele Ausprägungen haben

Das Finanzamt hatte den Spendenabzug auch mit der Begründung verweigert, dass das Geld dem Verein gar nicht zugeflossen sei. Er habe nur als Durchlaufstelle gedient. Das sah der BFH anders. Der erforderliche Zufluss an den gemeinnützigen Verein sei gegeben.

- Entweder würde das Geld an den Verein übergeben, der dann – wenn auch unter der genannten Auflage – darüber verfügen konnte. Er zahlte dann für den Tierpflegevertrag, den der Verein und nicht die Spenderin abschloss.
- Oder die Spenderin übergab das Geld unmittelbar an die anwesende Person der Tierpension, um so die Forderung gegen den Verein aus dem Tierpflegevertrag zu begleichen. Auch dann hat sie eine Zahlung für den Verein erbracht und dessen Schuld erfüllt.

Ist auch eine Spende für ein einzelnes Tier begünstigt?

Auch wenn der BFH klarstellt, dass die enge Zweckbindung der Spende den Spendenabzug nicht ausschließt, gab er eine Frage an die Vorinstanz zurück: Der BFH hat Zweifel, ob die Dauerunterbringung eines Hundes in einer gewerblichen Tierpension der Förderung des Tierschutzes im Sinne des § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 14 AO dient. Keine Bedenken hatte der BFH dagegen dabei, dass grundsätzlich auch die Unterstützung für einzelne Tiere begünstigt ist.

FAZIT | Das Urteil des BFH räumt den Einwand aus, dass bei zweckgebundenen Spenden die Fremdnützigkeit in Frage stehen kann. Sie müssen also grundsätzlich keine Bedenken haben, Spenden mit konkreter Widmung entgegenzunehmen. Das gilt auch dann, wenn Sie die Mittel nicht unmittelbar selbst verwenden, sondern Dritte mit der entsprechenden Leistung beauftragt. Sie müssen aber im Einzelfall prüfen, ob der Spender damit nicht einen mittelbaren oder unmittelbaren Vorteil erhält. Das kann z. B. der Fall sein, wenn die Spende insbesondere dem Spender selbst (z. B. als Mitglied) oder seinen Familienangehörigen zugutekommt.

UMSATZSTEUER

Rehasport im Verein: Wann kann sich der Verein auf Umsatzsteuerbefreiungen berufen?

Das Finanzgericht (FG) Düsseldorf hat sich mit der Frage beschäftigt, wann Rehasport als „Heilbehandlung“ nach § 4 Nr. 14a UStG umsatzsteuerbefreit ist. Damit können Sie im Verein jetzt verlässlich einschätzen, aus welcher Art Ihrer rehasportlichen Aktivitäten welche Steuerfolgen resultieren. |

Bei Rehasport kommen zwei Befreiungen in Frage

Für die umsatzsteuerliche Behandlung des Rehasports kommen zwei Steuerbefreiungsvorschriften in Frage:

- § 4 Nr. 14a UStG: Er ermöglicht eine Befreiung als „Heilbehandlung“.
- § 4 Nr. 22b UStG: Er ermöglicht eine Steuerbefreiung als „Sport“.

Rehasport als Heilbehandlung

Um § 4 Nr. 14a UStG in Anspruch nehmen zu können, müssen zwei Voraussetzungen erfüllt sein. Die Leistungen müssen

- einen Therapiezweck haben und
- sie müssen von entsprechend qualifiziertem Personal erbracht werden.

Die Rechtsform spielt für die Steuerbefreiung keine Rolle. Einzelpersonen und Personengesellschaften können ebenso begünstigt sein wie Vereine. Auch andere Gesundheitsdienstleistungen im Vereinsbereich können begünstigt sein. Das betrifft z. B. Selbsthilfegruppen und andere Dienstleister im Gesundheitsbereich. Auch Patientenschulungen können darunter fallen (BFH, Urteil vom 23.09.2020, Az. [XI R 6/20](#)).

Was ist eine Heilbehandlung?

Nach Auffassung des FG Düsseldorf ist die Steuerbefreiung für Heilbehandlungen in § 4 Nr. 14a UStG an Art. 132 Abs. 1 Buchst. c Mehrwertsteuer-Systemrichtlinie (MwStSystRL) angelehnt. Heilbehandlungen in diesem Sinn betreffen Leistungen, die außerhalb von Krankenhäusern – in den Praxisräumen des Behandlenden, in der Wohnung des Patienten oder an einem anderen Ort – erbracht werden. Der Begriff erfasst Leistungen, die der Diagnose, der Be-

handlung und – soweit möglich – der Heilung von Krankheiten oder Gesundheitsstörungen dienen. Heilberufliche Leistungen – so auch die Finanzverwaltung – sind daher nur steuerfrei, wenn bei der Tätigkeit ein therapeutisches Ziel im Vordergrund steht (Umsatzsteuer-Anwendungserlass [UStAE], Abschnitt 4.14.1, Abs. 2).

Die therapeutische Zielsetzung einer Leistung – so das FG – muss aber nicht in einem besonders engen Sinne verstanden werden. Es fallen auch medizinische Leistungen darunter, die zum Schutz, der Aufrechterhaltung oder Wiederherstellung der menschlichen Gesundheit erbracht werden (FG Düsseldorf, Urteil vom 16.04.2021, Az. [1 K 2249/17 U](#)).

Ohne ärztliche Verordnung keine Heilbehandlung

Bei der Frage, ob eine Leistung therapeutischen oder anderen Zwecken dient, geht es – so das FG – um die Beurteilung einer medizinischen Frage, die auf medizinischen Feststellungen beruhen muss, die von dem entsprechenden Fachpersonal getroffen worden sind. Ein eindeutiger Nachweis des therapeutischen Zwecks erfolgt regelmäßig durch eine ärztliche Verordnung.

Die eigene Einstufung durch Physiotherapeuten und in ähnlicher Weise heilberuflich Tätige reicht dazu regelmäßig nicht aus. Auch die subjektive Bewertung des Patienten ist nicht maßgeblich.

Über welche Qualifikation müssen Leistungserbringer verfügen?

Der Leistungserbringer muss über einen beruflichen Befähigungsnachweis verfügen. Für Berufe in der Physiotherapie setzt das regelmäßig die Ablegung der staatlichen Prüfung voraus. Der Befähigungsnachweise gilt auch als er-

bracht, wenn die heilberufliche Tätigkeit von den Sozialversicherungsträgern finanziert werden, wie dies z. B. bei einer Zulassung des Unternehmers nach § 124 SGB V der Fall ist (BFH, Beschluss vom 18.09.2018, Az. [XI R 19/15](#)).

Rehabilitationssport und Funktionstraining sind „ergänzende Leistungen zur Rehabilitation“, die von der gesetzlichen Krankenversicherung übernommen werden können. Rechtsgrundlage dafür ist § 43 SGB V (Krankenversicherung) und § 64 Abs. 1 Nr. 3 und 4 SGB IX (Rehabilitation und Teilhabe von Menschen mit Behinderungen).

PRAXISTIPP | Wenn also Krankenkassen, Unfallversicherungsträger etc. die Leistungen fördern, gilt das als Nachweis für die erforderliche Qualifikation des Anbieters. Die erforderliche Qualifikation liegt also in jedem Fall vor, wenn

- Ihr Verein als Rehasportanbieter staatlich geprüfte Physiotherapeuten für Ihre Kurse einsetzt oder
- die Zulassung der Krankenkassen gemäß § 124 Abs. 2 SGB V hat.

Nach § 4 Nr. 14 a UStG sind auch „ähnliche heilberufliche Tätigkeiten“ begünstigt. Für die Frage, ob eine ähnliche heilberufliche Tätigkeit vorliegt, ist entscheidendes Kriterium die Qualifikation des Behandelnden. Auch hier müssen Sie einen beruflichen Befähigungsnachweis vorlegen können. Grundsätzlich kann vom Vorliegen der Befähigungsnachweise ausgegangen werden, wenn die heilberufliche Tätigkeit in der Regel von Sozialversicherungsträgern finanziert wird (UStAE, Abschnitt 4.14.4, Abs. 6).

Eine („freiwillige“) Kostenübernahme durch die Krankenkassen nach § 43 Nr. 2 SGB V oder nach § 20 SGB V genügt aber nicht, um den beruflichen Befähigungsnachweis zu erbringen. Es muss sich um Pflichtleistungen handeln (FG Münster, Urteil vom 10.11.2009, Az. [15 K 393/04 U](#)).

Leistungen an Selbstzahler

Auch Rehasport an Selbstzahler ist nach § 4 Nr. 14 Buchst. a UStG steuerbefreit, wenn dafür eine ärztliche Verordnung vorliegt. Die Weiterführung des zunächst ärztlich verordneten Rehasports ohne erneute Verordnung ist nicht begünstigt. Allerdings kann eine spätere erneute

Verordnung diesen Mangel beheben. Auch solche Leistungen an diese Selbstzahler sind deshalb begünstigt, die übergangsweise ohne ärztliche Verordnung erbracht wurden.

Leistungen ohne ausschließlich medizinische Indikation

Nicht begünstigt sind Leistungen, die nicht ärztlich verordnet werden können (z. B. Taping). Leistungen, die sowohl als medizinische Heilbehandlungen als auch zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands angewendet werden, sind nur steuerbefreit, wenn eine ärztliche Verordnung vorliegt.

Dazu gehören z. B. die Kälte- und Wärmetherapie oder die Extensionsbehandlung. Das sieht auch die Finanzverwaltung so (Abschn. 4.14.1, Abs. 5 UStAE).

Rehasport als sportliche Veranstaltung

Die Anforderungen an die Steuerbefreiung des Rehasports als „sportliche Veranstaltung“ sind deutlich geringer als als „Heilbehandlung“. Befreit sind nach § 4 Nr. 22b UStG sportliche Veranstaltungen gemeinnütziger Unternehmer, soweit das Entgelt in Teilnehmergebühren besteht.

Teilnehmergebühren sind nach Ziffer 4.22.2 Abs. 5 UStAE Entgelte, die gezahlt werden, um an den Veranstaltungen aktiv teilnehmen zu können. Das gilt z. B. für Start- und Meldegelder oder eben für Teilnahmegebühren bei Rehasportkursen. Dabei spielt es keine Rolle, ob die Zahlung von den Teilnehmenden selbst kommt oder von Dritten (z. B. der Krankenkasse). Entscheidend ist, dass für die Teilnahme bezahlt wird und nicht für andere Leistungen (z. B. die Nutzung von Sportgeräten, Räumen oder Material).

Wann sind Rehasportkurse eine sportliche Veranstaltung?

Der Begriff der sportlichen Veranstaltung nach § 4 Nr. 22b UStG deckt sich mit dem Begriff, der in § 67a AO verwendet wird. Danach ist als sportliche Veranstaltung die organisatorische Maßnahme eines Sportvereins anzusehen, die es aktiven Sportlern (auch Nichtmitgliedern) ermöglicht, Sport zu treiben. Erbringt Ihr Verein

nur organisatorische Sonderleistungen an einzelne Sportler (z. B. spezielles Training), ist diese Voraussetzung nicht gegeben (OFD Karlsruhe, Schreiben vom 05.03.2001, Az. S 7180/1).

Es reicht für die Annahme einer sportlichen Veranstaltung auch nicht, wenn lediglich die Nutzung von Sportanlagen gestattet wird und die organisatorischen Maßnahmen sich auf die ordnungsgemäße Benutzung beschränken (BFH, Urteil vom 30.03.2000, Az. [V R 30/99](#)).

PRAXISTIPP | Die Anforderung an diese organisatorischen Maßnahmen sind aber recht gering. Schon eine Aufsicht über einen Kurs erfüllt sie. Bei der üblichen Anleitung durch einen Kursleiter liegt also in jedem Fall eine sportliche Veranstaltung vor.

Unter Sport versteht der Gesetzgeber eine Tätigkeit zur körperlichen Ertüchtigung durch Leibesübungen oder ähnliche Betätigungen. Darunter fällt nicht nur die Vorbereitung auf einen Wettbewerb, sondern eine allgemeine körperliche Ertüchtigung über das gewöhnliche Maß hinaus (FG Köln, Urteil vom 08.10.2009, Az. [10 K 3794/06](#)). Dazu gehört jede konzentrierte körperliche Bewegung in dem Maß, wie es sich der einzelne Teilnehmer zutraut. Ein bestimmtes Leistungsniveau ist also nicht vorausgesetzt.

Rehasport gilt ausnahmslos als Sport, weil sich die Leistungsanforderung allein am Niveau der einzelnen Teilnehmer orientiert. Die Finanzverwaltung hat das für den Fall bestätigt, dass eine Physiotherapeutin Gymnastikkurse leitet (FinMin Schleswig-Holstein, Schreiben vom 24.11.2014, Az. [VI 358 - S 7170 - 177](#) und OFD Nordrhein-Westfalen, Kurzinfo vom 07.10.2014, USt 14/2014).

Einzelunterricht ist nicht begünstigt

Als Einzelunterricht ist Sportunterricht keine sportliche Veranstaltung und damit nicht umsatzsteuerbefreit. Die untere Grenze der sportlichen Veranstaltung ist unterschritten, wenn sich die organisatorische Maßnahme auf ent-

geltliche Sonderleistungen für einzelne Personen beschränkt. Trainiert Ihr Verein durch einen hierfür bestellten Trainer einzelne Mitglieder, ist das eine Dienstleistung und keine „Veranstaltung“ im Sinne des § 4 Nr. 22 UStG (BFH, Urteil vom 11.10.2007, Az. [V R 69/06](#)).

Begünstigt sind also nur Kurse mit mehreren Teilnehmenden. Die Einzelbetreuung oder -schulung ist nicht befreit.

Keine umfassendere Befreiung nach Gemeinschaftsrecht

Eine Umsatzsteuerbefreiung für Sport gibt es auch im Gemeinschaftsrecht. Artikel 132 Abs. 1m der Mehrwertsteuersystemrichtlinie (MwStSystRL) befreit von der Umsatzsteuer „bestimmte, in engem Zusammenhang mit Sport und Körperertüchtigung stehende Dienstleistungen, die Einrichtungen ohne Gewinnstreben an Personen erbringen, die Sport oder Körperertüchtigung ausüben“.

Im Jahr 2020 hat der EuGH klargestellt, dass über die Frage, welche Leistungen darunter fallen, der nationale Gesetzgeber entscheidet. Art. 132 Abs. 1m MwStSystRL erweitert den Katalog befreiter Leistungen im Umfeld des Sports gegenüber § 4 Nr. 22b UStG nicht. Nur die o. g. sportlichen Veranstaltungen gemeinnütziger Unternehmer sind befreit (EuGH, Urteil vom 10.12.2020, Rs. [C-488/18](#)).

FAZIT | Rehasportkurse gemeinnütziger Sportvereine sind regelmäßig nach § 4 Nr. 22b UStG von der Umsatzsteuer befreit. Die Anforderungen an die Befreiung nach § 4 Nr. 14a UStG als Heilbehandlung sind dagegen höher. Diese Befreiung als Heilbehandlung ist also vor allem dann von Bedeutung, wenn

- der Verein nicht gemeinnützig ist,
- Einzelbetreuungen stattfinden und keine Gruppenangebote,
- Gesundheitsberatungen oder -schulungen im Zentrum der Kurse stehen und keine körperliche Betätigung (Sport) der Teilnehmenden.

In allen anderen Fällen sollten Sie versuchen, Ihre Reha-Aktivitäten als „sportliche Veranstaltungen“ anzubieten. Dann sind sie umsatzsteuerbefreit.

VEREINSREGISTER

Der Vertrauensschutz durch das Vereinsregister: Das müssen Vorstand und Verein wissen

| Die Frage, wie weit sich Vereinsmitglieder und Dritte auf die Eintragung des Vorstands im Vereinsregister verlassen können, spielt in der Praxis eine große Rolle. Erfahren Sie deshalb, wie genau es um diesen Vertrauensschutz bestellt ist und welche Folgen das für Vorstand, Verein, Mitglieder und Geschäftspartner des Vereins hat. |

Registereintrag hat nur deklaratorische Wirkung

Der Registereintrag hat bezüglich des Vorstands und seiner Vertretungsmacht nur deklaratorische (rechtbekundende) Wirkung. Tatsächlicher Vorstand ist nicht, wer eingetragen ist, sondern wer (in der Regel durch Wahl) wirksam bestellt ist.

Wird Ihr Vorstand also neu gewählt, ist er im Amt, sobald er die Wahl angenommen hat. Er kann dann für Ihren Verein alle Rechtsgeschäfte eingehen. Der bisherige Vorstand ist damit abberufen und verliert seine Berechtigung, Ihren Verein gerichtlich und außergerichtlich zu vertreten. Auf die Eintragung ins Vereinsregister kommt es dabei nicht.

Faktisch bedeutet das, dass niemand darauf vertrauen kann, dass der eingetragene Vorstand tatsächlich noch im Amt ist oder überhaupt wirksam bestellt wurde.

„Negative Publizität“ des Registers: Das steckt dahinter

Diese fehlende Verlässlichkeit des Registereintrags schränkt § 68 BGB teilweise ein. Er regelt speziell die Frage, welcher Rechtsschutz für Dritte besteht, wenn eine Änderung des Vorstands noch nicht eingetragen wurde. Der Dritte kann sich danach darauf berufen, dass der eingetragene Vorstand tatsächlich für den Verein Rechtsgeschäfte abschließen darf, wenn der neue Vorstand noch nicht eingetragen ist und ihm die Änderung auch nicht bekannt war.

Die Gutgläubigkeit des Dritten

Ist die Änderung eingetragen, braucht der Dritte sie nicht gegen sich gelten zu lassen, wenn er sie nicht kennt und seine Unkenntnis nicht auf

Fahrlässigkeit beruht. Der Dritte kann sich also darauf verlassen, dass keine Änderungen eingetreten sind, wenn er gegenüber einem früheren Vorstandsmitglied handelt. Er wird aber nicht in seinem Glauben geschützt, dass eine frühere Vorstandseintragung richtig war. Es schadet ihm nur die positive Kenntnis von der eingetretenen Änderung.

Beweislast über „das Wissen müssen des Dritten“ liegt beim Verein

Da liegt die Beweislast aber bei Ihrem Verein. Sie müssen beweisen, dass der Dritte wusste, dass sich im Vorstand etwas geändert hat. Müssen Sie also vermuten, dass ein ausgeschiedenes Vorstandsmitglied noch Geschäfte für Sie abschließt, sollte der neue Vorstand Geschäftspartner umgehend informieren. Damit können Sie verhindern, dass solche Geschäfte Ihren Verein binden. Andernfalls müssen Sie sich wegen Schadenersatzforderungen an das ausgeschiedene Vorstandsmitglied halten.

Fahrlässigkeit kostet dem Dritten die Gutgläubigkeit

Der Dritte ist nicht gutgläubig, wenn seine Unkenntnis auf Fahrlässigkeit beruht. Das ist nur dann nicht der Fall, wenn die Eintragung des geänderten Vorstands kurz vor dem Rechtsgeschäft erfolgt ist oder wenn der Dritte sich einen aktuellen Registerauszug vorlegen ließ.

Wichtig | In den meisten Fällen ist Ihr Verein also gut geschützt. Achten Sie trotzdem darauf, dass Änderungen im Vorstand möglichst schnell zum Vereinsregister angemeldet werden.

Neueintragungen und die Gutgläubigkeit

Als Verein dürfen Sie von Geschäftspartnern erwarten, dass diese den Inhalt des Vereinsregisters kennen. Sie müssen sich also über den Stand des Registers auf dem Laufenden halten. Etwas anderes gilt nur, wenn ein Rechts-

geschäft „unmittelbar“ nach Eintragung der Änderung abgeschlossen wird. Hier wird man eine Frist von zwei Wochen nach Eintragung unterlegen können. Wird das Geschäft innerhalb dieser Frist mit dem alten – nicht mehr berechtigten – Vorstand geschlossen, bindet das Ihren Verein.

Wichtig | Das Risiko, das aus einer nicht bekannten Eintragung entsteht, liegt also regelmäßig beim Geschäftspartner Ihres Vereins. Das führt zu Unsicherheiten im Rechtsverkehr, die aber nicht zulasten des Vereins gehen.

§ 68 BGB schützt Vertragspartner des Vereins

Die Bestimmung des § 68 BGB schützt ausschließlich den Vertragspartner, nicht den Verein. Ein solcher Schutz des Vereins ist auch nicht erforderlich. Schließt jemand für den Verein Rechtsgeschäfte ab, der das nicht durfte, gilt nämlich:

- Entweder liegt eine Vertretung ohne Vollmacht vor. Dann gilt nach § 177 BGB, dass der Handelnde persönlich haftet, wenn Sie das Geschäft nicht nachträglich genehmigen.
- Durfte die betreffende Person als Vorstandsmitglied nach außen für den Verein handeln, können Sie sie in Haftung nehmen, wenn
 - die Person keine Erlaubnis für das Geschäft hatte oder
 - sie damit gegen Satzung oder Beschlüsse der Mitgliederversammlung verstoßen hat.

Auch Vereinsmitglieder können Dritte sein

Dritter ist grundsätzlich jeder von der Eintragung nicht selbst Betroffene – also grundsätzlich alle mit Ausnahme des Vorstands selbst. „Dritter“ im Sinne des § 68 BGB kann auch ein Vereinsmitglied sein.

■ Beispiel

Weil der Verein kein eigenes Bankkonto hat, laufen die Beitragszahlungen über ein Privatkonto eines Vorstandsmitglieds. Dieses fordert die Beitragszahlungen ein, obwohl es mittlerweile abgewählt wurde. Das Mitglied darf sich grundsätzlich darauf verlassen, dass es damit seine Beitragspflicht gegenüber dem Verein erfüllt hat.

Für Mitglieder ist der Vertrauensschutz aber geringer, weil sie in aller Regel wissen (müssen), wer Vorstand ist. War also z. B. auf einer kurz vorher abgehaltenen Mitgliederversammlung die Neuwahl des Vorstands Tagesordnungspunkt, besteht kein Vertrauensschutz für das Mitglied, auch wenn es – weil es an der Versammlung nicht teilnahm – nicht sicher wissen konnte, dass sich der Vorstand geändert hat.

Das heißt aber nicht, dass jeder – außer dem betreffenden Vorstandsmitglied selbst – ein „Dritter“ ist. So hat z. B. der BGH in einem neuen Urteil festgestellt, dass ein vom bisherigen Vorstand beauftragter Rechtsanwalt in Hinblick auf die Prozessvollmacht kein Dritter ist. Im konkreten Fall bezweifelte der BGH außerdem, dass der Anwalt von der Abberufung des Vorstands nicht wusste, weil er ihn gerade im Streit um seine Abberufung vertrat (BGH, Beschluss vom 11.05.2021. Az. [II ZB 32/20](#)).

Regelung gilt nur für unmittelbare Rechtsgeschäfte

Die Schutzwirkung des § 68 BGB gilt nur für Rechtsgeschäfte unmittelbar zwischen Verein und Dritten. Die Wirksamkeit von Beschlüssen ist davon nicht berührt.

■ Beispiel

Ein nicht mehr amtierendes Vorstandsmitglied beruft eine Mitgliederversammlung ein, auf der die Aufnahme von Bewerbern beschlossen wird. Weil das ausgeschiedene Vorstandsmitglied die Versammlung nicht wirksam einberufen konnte, sind die dort gefällten Beschlüsse unwirksam.

Hier spielt der Vertrauensschutz des Vereinsregisters keine Rolle, weil er sich auf den Aufnahmevertrag zwischen Verein (vertreten durch den Vorstand) und den Bewerber bezieht, nicht auf den Beschluss der Mitgliederversammlung.

FAZIT | Der Vertrauensschutz des Vereinsregisters bezüglich des eingetragenen Vorstands hat nur eine sehr geringe Wirkung. Ihr Verein ist also in aller Regel gut geschützt. Meist gehen „zu viel Vertrauen“ nicht zulasten des Vereins, sondern zulasten Ihrer Geschäftspartner. Halten bzw. bringen Sie Registereintragungen trotzdem möglichst auf den aktuellen Stand.

GEMEINNÜTZIGKEITSRECHT

Gemeinnützigkeit: Wann verstoßen hohe Gebühren gegen die „Förderung der Allgemeinheit“?

§ 52 Abgabenordnung (AO) verlangt als allgemeine Voraussetzung für die Gemeinnützigkeit die Förderung der Allgemeinheit. Sie fehlt, „wenn der Kreis der Personen, dem die Förderung zugute kommt, fest abgeschlossen ist (...) oder infolge seiner Abgrenzung (...) dauernd nur klein sein kann“. Hohe Teilnahme- oder Mitgliedsbeiträge gelten als ein solches Ausschlusskriterium. Der BFH hat jetzt Stellung genommen, wann Gebühren hoch bzw. zu hoch sind. |

Der Fall: Fünfstellige Schulgebühren

Im konkreten Fall ging es um eine GmbH, die eine internationale Schule als Ergänzungsschule in privater Trägerschaft betrieb. Sie erhob Schulgebühren in einer Höhe von zwischen ca. 11.000 Euro und 17.000 Euro pro Jahr. Begabten Schülern aus Familien mit geringem Einkommen bot die Schule Halb- und Vollstipendien an.

Das Finanzamt entzog dem Träger die Gemeinnützigkeit, der BFH gab ihm Recht. Die Tätigkeit der Schule war nicht darauf gerichtet, die Allgemeinheit zu fördern, weil sie aufgrund der Höhe des Schulgelds und des Stipendienangebots einen Kreis von Schülern förderte, der nicht mehr die Allgemeinheit repräsentiert (BFH, Beschluss vom 26.05.2021, Az. [V R 31/19](#)).

Entgeltlichkeit an sich ist nicht schädlich

Dabei ist die Entgeltlichkeit der Angebote – in Form von Mitgliedsbeiträgen, Aufnahmegebühren, Teilnahmegebühren oder anderen Kosten – an sich nicht gemeinnützigkeitsschädlich. Im Gegenteil. Solche Zahlungen sind typische Einnahmen des Zweckbetriebs – und fallen damit in den steuerbegünstigten Bereich. Das gilt aber nicht für Zahlungsverpflichtungen, deren Höhe nicht mehr gewährleistet, dass die Allgemeinheit im Mitgliederbestand repräsentiert wird.

Das bedeutet Förderung der Allgemeinheit

Der Grundsatz der Förderung der Allgemeinheit – so der BFH – bedeutet nicht, dass grundsätzlich jedem der Zugang zu den Angeboten einer gemeinnützigen Einrichtung zugänglich sein muss. Es genügt, wenn ein Ausschnitt der Allgemeinheit gefördert wird. Die Allgemeinheit muss im Mitglieder- oder Nutzerbestand repräsentiert sein. Er muss also in etwa den typischen Bevölkerungsdurchschnitt – hier nach Einkommen – abbilden.

Wie hoch dürfen die Zugangskosten sein?

Wie weit diese Repräsentation der Allgemeinheit gehen muss, klärt der BFH nicht konkret. Er hat aber für den behandelten Fall folgende Rechnung aufgemacht: Die monatlichen Kosten für den Schulbesuch betragen zwischen 950 und 1.450 Euro. Im gleichen Zeitraum hatte fast ein Viertel aller Haushalte in Deutschland nur ein monatliches Haushaltsnettoeinkommen von bis zu 1.500 Euro, und knapp die Hälfte aller Haushalte nur ein monatliches Nettoeinkommen von bis zu 2.500 Euro. Demnach konnte sich der größte Teil der deutschen Haushalte den Besuch der Schule nicht leisten.

Wichtig | Der BFH schlussfolgert nicht, wie groß der Bevölkerungskreis sein muss, um für die Förderung der Allgemeinheit repräsentativ zu sein. Die Rechnung lässt aber vermuten, dass das Angebot, wenn nicht für die Mehrheit, so doch für einen großen Teil der Bevölkerung erschwinglich sein muss. Das hängt aber sicher auch von der Art des Angebots ab. Im Fall eines Golfclubs hatte der BFH argumentiert, Beitragshöhen, die zur Deckung der Kosten des Sportbetriebs erforderlich seien, wären unschädlich für die Gemeinnützigkeit (BFH, Urteil vom 13.12.1978, Az. I R 39/78).

Anteil an kostengünstigen Zugängen darf nicht zu gering sein

Dass ein Teil der Schüler als Stipendiaten die Schule kostenlos oder zur halben Schulgebühr besuchen konnte, wertete der BFH zwar im Sinne einer Förderung der Allgemeinheit. Allerdings war der Anteil mit nur zehn Prozent viel zu gering, um ein Gegengewicht zu den sonst sehr hohen Kosten des Schulbesuchs zu bilden. Der Kreis der Schüler stellt sich ergo nicht als Ausschnitt der Allgemeinheit, sondern als kleiner Kreis wohlhabender Eltern dar.

STEUERPRAXIS

Wann ist der Verkauf von Druckschriften ein Zweckbetrieb?

| Unser Verein betreibt ein Buddhistisches Zentrum. Zweck ist, die Lehre des Buddhismus und die Meditationspraxis auszuüben. Der Verein verkauft u. a. Meditationshefte. Wie müssen wir das steuerlich zuordnen? |

Antwort | Hier gelten die Kriterien für einen allgemeinen Zweckbetrieb nach § 65 AO. Allgemeine Zweckbetriebe müssen neben dem Zweckbezug auch die Kriterien „Zwecknotwendigkeit“ und „Konkurrenzverbot“ erfüllen. Es kommt also darauf an, dass diese drei Kriterien erfüllt sind.

- Kriterium „Zweckbezug“: Begünstigt ist ein wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb nur, wenn er „in seiner Gesamtrichtung dazu dient, die steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke“ zu verwirklichen. Das sollte hier nicht in Frage stehen.
- Kriterium „Zwecknotwendigkeit“: § 65 Nr. 2 AO verlangt weiter, dass „die Zwecke nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können“. Sie müssen dem Finanzamt also darlegen können, dass die Meditationshefte für die Ausübung der Religion erforderlich sind. Dabei wird es darauf ankommen, ob solche Hefte unverzichtbarer Bestandteil der Meditationspraxis sind. Da-

bei muss es genügen, wenn sie für bestimmte Formen der Meditation eingesetzt werden oder bei bestimmten Gelegenheiten erforderlich sind. Außerdem dürfen die Hefte nicht in gleicher oder ähnlicher Form anderweitig erhältlich sein. Dann wäre ein Verkauf durch den Verein nicht zwecknotwendig. Sind die Voraussetzungen erfüllt, spielt es keine Rolle, dass die Hefte entgeltlich abgegeben werden. Andernfalls läge ja auch kein Zweckbetrieb (Einnahmeerzielung) vor.

- Kriterium „Konkurrenzverbot“: Die wirtschaftliche Tätigkeit des Verkaufs der Hefte darf zu nicht begünstigten Betrieben derselben oder ähnlicher Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten, als es bei Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar ist. Diese Voraussetzung ist erfüllt, wenn die Hefte unverzichtbar (zwecknotwendig) und nicht anderweitig erhältlich sind. Das lässt sich im Bereich religiöser Schriften meist besser darstellen als bei sonstigen Druckschriften.

KOMMUNIKATION IM VEREIN

„Netiquette“ im Vereinsforum und das virtuelle Hausrecht

| Wir unterhalten ein moderiertes Forum, das allen Menschen offensteht. Daneben haben wir auch einen vereinsinternen Bereich nur für Mitglieder. Hier bieten wir als Vorstand Informationen an und weisen auf Vereinsveranstaltungen hin. Wie in jedem Forum haben wir einen „Netiquette-Leitfaden“. Verstöße werden mit einer Ermahnung und im wiederholten Falle mit einer zeitlich befristeten Sperre geahndet. Eine Forumssperre ist technisch nur für beide Foren möglich. Ein für das öffentliche Forum gesperrtes Mitglied hat dann keinen Zugriff mehr auf das vereinsinterne Forum. Ist das ein vereinsrechtliches Problem? |

Antwort | Grundsätzlich haben Sie als Betreiber eines Internetforums ein „virtuelles Hausrecht“. D. h., Sie können Nutzer ausschließen, die gegen die Netiquette verstoßen. Das betrifft sowohl Vereinsmitglieder als auch fremde Nutzer. Grundlage sind die Nutzungsregelungen. Anders sieht es bei vereinsinternen Kommunikationsangeboten aus.

Wichtig | Formulieren Sie klare Nutzungsregeln, die von den Nutzern bei der Registrierung bestätigt werden müssen. Verstöße dagegen (z. B. durch beleidigende oder rassistische Kommentare) werden dann mit (zeitlich befristeten) Sperrungen geahndet. Selbst wenn Sie keine Nutzungsregelungen aufgestellt haben, steht Ihnen z. B. bei Beleidigungen anderer Chat-Teilneh-

mer durch Nutzer ein virtuelles Hausrecht zu (OLG Köln, Beschluss vom 25.08.2000, Az. [19 U 2/00](#)). Nichts anderes gilt, wenn Sie ein rein vereinsinternes Forum betreiben. Der Unterschied ist, dass Sie dies auch in der Satzung vorsehen und Verstöße über die Satzung ahnden können.

■ Musterformulierung für Satzung

Der Verein bietet seinen Mitgliedern über ein Forum im internen Bereich der Vereinshomepage (www.musterverein.de/forum) die Möglichkeit des Austauschs. Der Umgang hat respektvoll und angemessen zu sein. Verstöße gegen die Regeln werden mit einer Abmahnung geahndet.

Im Fall des wiederholten Verstoßes kann auch eine (zeitlich befristete) Sperre ausgesprochen werden.

Hier wurde jedoch kein Verstoß im vereinsinternen Forum begangen, sondern im öffentlichen Bereich. Ein Ausschluss des Mitglieds von den Vereinsinformationen ist daher nicht gerechtfertigt. Die Lösung besteht darin, eine Trennung der beiden Forenbereiche zu organisieren. Der Ausschluss eines Mitglieds vom vereinsinternen Informationsaustausch ist durch eine „Netiquette“ ohne Satzungsgrundlage nicht durchsetzbar.

SATZUNGSRECHT

Vorstandsamt: Darf die Satzung Vorgaben machen?

| Unsere Vereinssatzung legt fest, dass der Verein politisch, religiös und weltanschaulich neutral ist. Von Mitgliedern wurde mit Bezug auf diese Regelung kritisiert, dass sich der Vorsitzende politisch in einer Partei engagiert hatte und nicht immer eine strikte Trennung zur Vereinsarbeit gegeben gewesen sei. Aus diesem Grund trat der Vorsitzende nicht zur Wiederwahl an. Auf der Mitgliederversammlung wurde mit großer Mehrheit entschieden, dass die Vorstandsmitglieder nicht Mitglied in einer politischen Partei sein dürfen. Ist dieser Beschluss zulässig und welche Folgen hat das für künftige Kandidaten? |

Antwort | Grundsätzlich kann ein Verein bestimmte Voraussetzungen an die Kandidatur für die Vorstandsämter stellen. Dafür ist aber eine Satzungsgrundlage erforderlich.

Die Voraussetzungen für die Wählbarkeit (Vorstandsfähigkeit) greifen tief in die Mitgliederrechte ein und können deswegen nur per Satzung festgelegt werden. Der Beschluss der Mitgliederversammlung, dass Mitglieder einer Partei nicht kandidieren dürfen, war also unwirksam. Hat dieser Beschluss dazu geführt, dass Kandidaten von der Wahl ausgeschlossen wurden, ist die Wahl zwar nicht unwirksam, aber anfechtbar und muss evtl. wiederholt werden. Aus der Satzungsklausel, dass der Verein politisch, religiös und weltanschaulich neutral ist, kann ein Ausschluss von Kandidaten jedenfalls nicht abgeleitet werden. Schon dem Wortlaut nach bezieht sich die Regelung auf den Verein, nicht auf die Vorstandsfähigkeit.

Will der Verein die Kandidatur von parteipolitisch engagierten Mitgliedern von vornherein ausschließen, geht das nur per Satzung. Solche

Regelungen zur Vorstandsfähigkeit sind rechtlich zulässig. Sie sollten aber ausreichend genau formuliert sein und dürfen nicht diskriminierend sein.

Es kann aber auch den Mitgliedern bei der Wahl des Vorstands überlassen werden, ob sie bestimmte Personen vom Amt ausschließen wollen. Dann müssen die Kandidaten Auskunft zu einer Parteizugehörigkeit geben. Schon aus datenschutzrechtlichen Gründen müssen sie sich dazu aber nicht äußern. Auch das kann aber die Wahlentscheidung beeinflussen. Anders als bei einer Satzungsklausel kann also niemand von der Kandidatur ausgeschlossen werden, sondern die Mitglieder entscheiden, ob sie solche Personen im Vorstand haben möchten.

Wichtig | Der Vorteil einer Satzungsregelung zur Amtsfähigkeit ist dabei, dass die Wahl von Kandidaten, die die genannten Voraussetzungen nicht erfüllen, wegen Satzungsdurchbrechung (auch gerichtlich) angefochten werden kann. Unwirksam ist die Wahl unzulässiger Kandidaten aber nicht.