

## Gemeinnützigkeit – Wesentliche Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit im Überblick

Die Voraussetzungen der steuerlichen „Gemeinnützigkeit“ sind in den §§ 51 ff. der Abgabenordnung (AO) gesetzlich niedergelegt, wobei die Steuerbegünstigung der § 51 ff. AO neben der Verfolgung gemeinnütziger Zwecke auch die Verfolgung mildtätiger und kirchlicher Zwecke steuerlich begünstigt, soweit diese ausschließlich, unmittelbar sowie selbstlos verfolgt (§§ 55 bis 57 AO) und weitergehende gesetzliche Beschränkungen eingehalten werden.

- Steuerliche Vergünstigungen werden gewährt, wenn sich aus der Satzung bzw. dem Gesellschaftsvertrag der gemeinnützigen Körperschaft ergibt, welcher den Anforderungen der §§ 52 bis 55 AO entsprechende Zweck ausschließlich und unmittelbar verfolgt wird (vgl. § 59 AO). Die Anforderungen an die Satzung werden in § 60 ff. AO näher konkretisiert (vgl. hierzu auch Anlage 1 zu § 60 AO, „Mustersatzung für Vereine, Stiftungen, Betriebe gewerblicher Art von juristischen Personen des öffentlichen Rechts, geistliche Genossenschaften und Kapitalgesellschaften“ bezüglich der aus steuerrechtlichen Gründen notwendigen Bestimmungen). Die Steuerbegünstigung entfällt, sofern Satzung und Geschäftsführung nicht während eines ganzen Veranlagungszeitraums die satzungsmäßigen Zwecke verfolgen.
- Die Tätigkeiten einer steuerbegünstigten Körperschaft müssen darauf gerichtet sein, die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos zu fördern, wobei nach § 52 Abs. 2 Nr. 3 AO z.B. die Förderung des öffentlichen Gesundheitswesens und der öffentlichen Gesundheitspflege als gemeinnütziger Zweck anerkannt ist.
- Die tatsächliche Geschäftsführung muss den Satzungsbestimmungen entsprechen (§ 59 AO), d.h. diese muss auf die ausschließliche und unmittelbare Erfüllung der satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke gerichtet sein und eine satzungsmäßige Vermögensbindung gewährleisten (§§ 59, 63 AO).
- Die steuerbegünstigte Einrichtung darf nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke (z.B. gewerbliche oder sonstige Erwerbszwecke) verfolgen (§ 55 S. 1 AO), wobei die Erzielung zusätzlicher Einnahmen aus wirtschaftlichen Tätigkeiten (im Rahmen eines sog. wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes) zulässig ist, wenn diese den satzungsmäßigen Zwecken sachlich untergeordnet sind und als Mittelbeschaffungstätigkeiten zur ausschließlichen Zweckverfolgung dienen, d.h. zur Unterstützung der satzungsgemäßen Tätigkeiten ausgeübt werden. Wirtschaftliche Geschäftsbetriebe sind aus der Steuerbegünstigung allerdings ausgenommen (vgl. § 64 AO).
- Die Unterhaltung eines sog. Zweckbetriebs, in dem sich eine Tätigkeit der Körperschaft auch erschöpfen kann, stellt ebenfalls keinen Verstoß gegen das Erfordernis der Ausschließlichkeit i.S.d. § 56 AO dar. Ein Zweckbetrieb hat eine dem Grunde nach wirtschaftliche Tätigkeit zum Gegenstand und ist nach seiner Gesamtrichtung aber dazu bestimmt, der Verwirklichung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecken der Körperschaft zu dienen. Aufgrund der engen Verbindung mit der steuerbegünstigten Betätigung wird die (Zweckbetriebs-)Tätigkeit dem (ertrag-)steuerbefreiten Bereich zugeordnet, wie z.B. die Tätigkeiten der Krankenhäuser unter den in § 67 AO genannten Voraussetzungen.

Steuerliche Begünstigungen im Rahmen der „Gemeinnützigkeit“ (§§ 51 ff. AO) werden grundsätzlich nur in solchen Fällen gewährt, in denen ein selbstloses Handeln vorliegt und keine eigenwirtschaftlichen Interessen Einzelner bestehen.

Die Feststellung der sog. formellen Satzungsmäßigkeit, d.h. die Einhaltung der satzungsrechtlichen Voraussetzungen der Gemeinnützigkeit, wird auf Antrag durch die Finanzbehörden im Rahmen eines förmlichen Feststellungsverfahrens festgestellt (§ 60 a AO), wobei in der Praxis regelmäßig im Vorfeld des Feststellungsverfahrens eine Vorabstimmung der Satzung mit der Finanzbehörde erfolgt.

Die Anerkennung der Gemeinnützigkeit bedarf als deklaratorischer Akt für jeden Veranlagungs- oder Erhebungszeitraum der erneuten Prüfung, die im Rahmen einer Überprüfung der Ordnungsmäßigkeit der tatsächlichen Geschäftsführung erfolgt (§ 63 Abs. 3 AO). In diesem Rahmen sind insbesondere z. B. zu berücksichtigen:

- Gebot der Verwendung der Mittel ausschließlich für satzungsmäßige Zwecke (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO), insbesondere
  - keine Gewinnausschüttung oder Gewährung sonstiger Zuwendungen an Mitglieder oder Gesellschafter (mit Ausnahme § 58 Nr. 2 AO),
  - keine verdeckte Gewinnausschüttungen an Anteilseigner,
  - keine übermäßige Verwendung für Verwaltungsaufgaben und Öffentlichkeitsarbeit (in der Aufbauphase auch mehr als 50 % möglich),
  - kein Ausgleich von Verlusten aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb mit Gewinnen aus den anderen Sphären,
  - kein Ausgleich von Verlusten aus der Vermögensverwaltung mit Mitteln aus dem ideellen Bereich,
  - keine Ausstattung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes mit zeitnah zu verwendenden Mitteln,
  - keine Förderung politischer Parteien, weder mittelbar noch unmittelbar
- Beschränkung der Leistungen bei Ausscheiden eines Mitglieds (Gesellschafters) auf Rückgewähr auf die eingezahlten Kapitalanteile und maximal den gemeinen Wert der geleisteten Sacheinlagen (§ 55 Abs. 1 Nr. 2 AO),
- Verbot der Begünstigung von Personen durch dem Zweck der Körperschaft fremde Ausgaben oder unverhältnismäßig hohe Vergütungen (sog. Begünstigungsverbot, § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO),
- Bindung des bei Aufhebung oder Auflösung der Gesellschaft bzw. bei Wegfall des bisherigen Zwecks vorhandenen Vermögens – nach Rückzahlung etwaiger Kapitalanteile und Sacheinlagen gem. § 55 Abs. 1 Nr. 2 AO – für steuerbegünstigte Zwecke (sog. Grundsatz der Vermögensbindung, § 55 Abs. 1 Nr. 4 AO),
- Grundsätzliches Gebot zur Verwendung der Mittel in den auf den Zufluss folgenden zwei Kalenderjahren (sog. Gebot zur zeitnahen Mittelverwendung, § 55 Abs. 1 Nr. 5 AO),
- Beschränkung auf die ausschließliche Verfolgung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke (Ausschließlichkeitsgebot, § 56 AO), wobei die Unterhaltung eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs zulässig ist (vgl. vorstehend),
- Gebot der Verfolgung der steuerbegünstigten satzungsmäßigen Zwecke durch die Körperschaft selbst (Gebot der Unmittelbarkeit, § 57 AO) oder durch sog. Hilfspersonen, deren Wirken unter bestimmten Voraussetzungen der Körperschaft wie eigenes Wirken der Körperschaft zugerechnet wird,
- Einhaltung der Gebote der Ausschließlichkeit, Unmittelbarkeit und Selbstlosigkeit unter strenger Beschränkung auf die in § 58 AO gesetzlich normierten, als unschädlich (und damit noch zulässig) eingestuft, mit den Grundsätzen des Gemeinnützigkeitsrechtes an sich nicht vereinbaren Betätigungen, wie z.B.
  - Unschädlichkeit der Beschaffung von Mitteln für die Verwirklichung der steuerbegünstigten Zwecke einer anderen Körperschaft oder einer juristischen Person des öffentlichen Rechts (§ 58 Nr. 1 AO, sog. Mittelbeschaffungs- bzw. Förderkörperschaft),

- Unschädlichkeit der teilweisen Weitergabe von Mitteln an eine andere steuerbegünstigte Körperschaft oder juristische Person des öffentlichen Rechts zur Verwendung zu steuerbegünstigten Zwecken (§ 58 Nr. 2 AO, Mittelweitergabe),
  - Unschädlichkeit der Zurverfügungstellung von Arbeitskräften und Räumlichkeiten für steuerbegünstigte Zwecke an andere steuerbegünstigte Körperschaft oder juristische Person des öffentlichen Rechts (vgl. im Detail §§ 58 Nr. 4 und Nr. 5 AO).
- 
- Beschränkungen in der steuerlichen Rücklagenbildung (§ 62 Abs. 1 und Abs. 2 AO),
  - Beschränkungen der steuerlich zulässigen Vermögensbindung im Kontext zum Gebot der zeitnahen Mittelverwendung (§ 62 Abs. 3 AO).
  - Verbot der Verwendung von Mitteln des ideellen Bereichs, aus Zweckbetrieben und aus Vermögensverwaltung für den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (z.B. zum Ausgleich von Verlusten des einheitlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, AEAO zu § 55 Tz. 4)