VBM VereinsBrief für Mandanten

02 | 2025

Aktuelle Informationen für Vereine

Rechtsprechung und Gesetzgebung

Zweckgebundene Rücklagen: Erste Stellungnahme der Finanzverwaltung liegt vor 1
Übliches Risiko bei der Anlagennutzung: Golfspieler scheitert mit Schadenersatzklage 1
Verluste in wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben: FG Hamburg erlaubt Verrechnung 2
Entgelt für Sportunterricht an Schulen fällt beim Sportverein in den Zweckbetrieb 2
Betriebsmittelrücklage: Höhe richtet sich nach den Einnahmen 2

Vereinspraxis

Übungsleiter- und Ehrenamtsfreibetrag: Das gilt für Verlustabzug und Aufwandsersatz 3
Gemischt veranlasste Aufwendungen: So ermitteln Sie den Betriebsausgabenabzug 7
LSG: Geringe Vergütungen für ehrenamtliche Tätigkeit sind nicht beitragspflichtig 10
Zuwendungen an Mitglieder: So werden sie beim Verein steuerlich behandelt 13
FG Hamburg bezieht Stellung: Wann sind Jugendreisen im Zweckbetrieb begünstigt? 19
Die Satzung des Vereins: Mit diesen Klauseln gestalten Sie Ihren „rechtlichen Rahmen“ 21

Vereine fragen, Experten antworten

Zuwendung an Mitglieder: Droht Gefahr für die Gemeinnützigkeit? 25
Musikworkshop von Musikverein: Wie ist er umsatzsteuerlich zu handhaben? 25

RÜCKLAGEN

Neuregelung zu zweckgebundenen Rücklagen: Erste Stellungnahme der Finanzverwaltung liegt vor

Mit dem Jahressteuergesetz 2024 ist die Regelung zu zweckgebundenen Rücklagen in § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO ergänzt worden. Es wurde klargestellt, dass sich die Art und Höhe der Rücklage auf den zum Zeitpunkt der Bildung bestehenden Planungsstand bezieht (§ 62 Abs. 1 Nr. 1 AO). Mit einem Schreiben des FinMin des Landes Schleswig-Holstein liegt nun eine erste Erläuterung von Verwaltungsseite vor.

Die Regelung stellt demnach klar, dass bei der Rücklagenbildung zur Erfüllung der ideellen Zwecke auf die Planung der steuerbegünstigten Körperschaft aus der ex-ante Perspektive abzustellen ist – also auf den Zeitpunkt der Planung des Vorhabens. Damit wird für steuerbegünstigte Körperschaften mehr Rechts- und Planungssicherheit geschaffen, um insbesondere langfristigere und mittelintensive gemeinnützige Vorhaben umsetzen zu können. Bei umfangreichen und regelmäßig sehr langfristigen Investitionsvorhaben, insbesondere im Immobiliensegment, sollen so erforderliche nachträgliche Anpassungen in der Planung erlaubt werden (FinMin Schleswig-Holstein, Schreiben vom 18.12.2024, Az. VI 314-S 2720-019).

HAFTUNG

Golfspielerin scheitert mit Schadenersatzklage: Sportvereine haften nicht für das übliche Risiko bei der Anlagennutzung

Betreiber von Sportanlagen haften nur für Risiken, die über das übliche Risiko bei der Anlagenbenutzung hinausgehen und vom Benutzer weder vorhersehbar noch ohne Weiteres erkennbar sind. Mit dieser Begründung hat das Landgericht (LG) München I die Klage einer Golfspielerin gegen einen Verein auf Schadenersatz und Schmerzensgeld abgelehnt. Sie war beim Abgang einer Unterführung, durch die der Parcours führte, ausgerutscht, weil dort noch feuchtes Gras vom Rasenmähen lag, und hatte sich dabei verletzt.

Das LG sah bei dem Unfall keine schuldhafte Verletzung der Verkehrssicherungspflicht durch den Verein. Grundsätzlich richte sich der Umfang der Verkehrssicherungspflicht nach den Umständen des Einzelfalls. Nicht jeder abstrakten Gefahr muss durch vorbeugende Maßnahmen begegnet werden. Der Umfang der Sicherungsmaßnahmen muss sich vielmehr daran orientieren, was zur Gefahrenabwehr notwendig und zumutbar ist, um Dritte vor Gefahren zu schützen, die diese selbst bei Anwendung der von ihnen in der konkreten Situation zu erwartenden Sorgfalt nicht oder nicht rechtzeitig erkennen können. Betreiber von Sportanlagen müssen die Benutzer nur vor Gefahren schützen, die über das übliche Risiko bei der Anlagenbenutzung hinausgehen und vom Benutzer weder vorhersehbar noch ohne Weiteres erkennbar sind. Ein Sporttreibender trägt die Gefahren selbst, die üblicherweise mit seinem Sport verbunden sind und mit denen er deshalb zu rechnen hat. Nur die darüber hinausgehenden atypischen Gefahren fallen in den Verantwortungsbereich des Veranstalters. Im konkreten Fall war etwaige Grasmahd auf dem betonierten Abgang zur Unterführung sowohl vorhersehbar als auch ohne weiteres erkennbar. Zum Golfsport gehört, dass er auf mit Gras bewachsenem Gelände stattfindet. Dort ist mit Resten von Rasenmahd bzw. Grasbüscheln zu rechnen, weil für die Bespielbarkeit laufend Mäharbeiten stattfinden. Es handelt sich deswegen um eine übliche und keine atypische Gefahr. Es entspricht auch der Lebenserfahrung, dass Gras feucht ist und rutschig sein kann (LG München I, Urteil vom 10.12.2024, Az. 13 O 7261/24).

Wichtig | Das LG sah zudem ein Eigenverschulden der Spielerin, weil sie den Golftrolley mit den Schlägern vor sich herschob und sich damit selbst die Sicht beschränkte. Das entspricht gerade beim Herabgehen auf einem abschüssigen Weg nicht der gebotenen Aufmerksamkeit und Eigensorgfalt.

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

FG Hamburg erlaubt Verrechnung von Verlusten zwischen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben

Verluste in einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sind dann unschädlich für die Gemeinnützigkeit, wenn sie durch Gewinne aus anderen steuerpflichtigen Betrieben ausgeglichen werden. Das hat das Finanzgericht (FG) Hamburg entschieden und damit die Auffassung der Finanzverwaltung bestätigt.

Im konkreten Fall hatte ein Sportverein mit der nicht begünstigten Vermietung einer Schwimmhalle Verluste erzielt, die er durch Gewinne aus der Vermietung einer Tennishalle ausgleichen konnte. Das FG vertrat die Auffassung, die hierdurch entstandenen Verluste führten nicht zu einem Verstoß gegen das Gebot der Selbstlosigkeit (§ 55 Abs. 1 Nr. 1 AO), weil keine Dauerverluste vorlagen. Diese Auffassung deckt sich mit der der Finanzverwaltung im AEAO (Nr. 17 zu § 64). Das FG widerspricht damit der teils in der Literatur vertretenen Auffassung, dass ein Verstoß gegen das Ausschließlichkeitsgebot vorliegt, wenn von vornherein keine Überschüsse zu erwarten gewesen seien oder eine zunächst erfolgversprechende Tätigkeit sich im Nachhinein als Verlustgeschäft erweist und keine Änderung des Konzepts oder die Einstellung der Tätigkeit erfolgt (FG Hamburg, Urteil vom 05.12.2024, Az. 5 K 125/23).

Wichtig | Ein Verstoß gegen das Selbstlosigkeitsgebot kann aber vorliegen, wenn die Verluste durch vergünstigte Leistungen an Mitglieder entstehen, die verlangten Preise also nicht kostendeckend sind.

VEREINSBESTEUERUNG

Entgelt für Sportunterricht an Schulen fällt beim Sportverein in den Zweckbetrieb

Für Sportvereine, die in Schulen Sportunterricht erteilen, gilt diese Tätigkeit als sportliche Veranstaltung i. S. v. § 67a AO. Das hat die OFD Frankfurt a. M. mitgeteilt.

Nach Ansicht der OFD gilt das unabhängig von der Art der Leistungsbeziehungen. Begünstigt ist sowohl die Gestaltung, dass Sportvereine ihre Angebote unmittelbar gegenüber den Schülern anbieten, als auch, dass die Sportvereine in das Betreuungsangebot der Schule eingebunden sind. Die Folge ist, dass Entgelte, die der Verein für den Unterricht bekommt, ertragsteuerfrei sind, wenn sie inkl. Umsatzsteuer 45.000 Euro im Jahr nicht übersteigen (OFD Frankfurt a. M., Rundverfügung vom 09.12.2024, Az. S 0186a A – 00013-0357 – St 53).

RÜCKLAGEN

Betriebsmittelrücklage: Höhe richtet sich nach den Einnahmen

Zu den zweckgebundenen Rücklagen nach § 62 Abs. 1 Nr. 1 AO gehören auch Betriebsmittelrücklagen. Sie dienen dazu, wiederkehrende Ausgaben (z. B. Löhne oder Mieten) zu finanzieren. Das FinMin Sachsen-Anhalt hat sich jetzt zur Ermittlung der Höhe der Rücklagen geäußert.

Die Bildung von Betriebsmittelrücklagen ist eine prognostische Entscheidung zur Liquiditätssicherung. Die Entscheidung zur Einstellung einer Betriebsmittelrücklage kann also nicht allein mit dem Hinweis auf die laufenden Kosten begründet werden. Vielmehr müssen im Jahresverlauf Schwankungen bei den Einnahmen bestehen, die die Rücklage erforderlich machen, um die laufenden Kosten zu decken (FinMin Sachsen-Anhalt, Schreiben vom 18.02.2025, Az. 42 – S 0182-7).

ÜBUNGSLEITERFREIBETRAG

So funktionieren Verlustabzug und Aufwandsersatz bei Übungsleiter- und Ehrenamtsfreibetrag

| Wird zusätzlich zum Übungsleiter- oder Ehrenamtsfreibetrag ein Aufwandsersatz (z. B. für Reisekosten) gezahlt, stellt sich die Frage, ob dieser steuerfrei bleibt, bzw. wie weit Übungsleiter oder Funktionäre einen Betriebsausgaben- oder Werbungskostenabzug gelten machen können. Dieser Beitrag klärt die rechtlichen Grundlagen und typischen Fallkonstellationen. |

Grundbedingung: Liegen steuerpflichtige Einnahmen vor?

Durch den Ehrenamts- und Übungsleiterfreibetrag werden Einnahmen steuerfrei gestellt, die sonst einkommensteuerpflichtig wären. Die Frage ist beim Abzug von Aufwendungen, die mit den Tätigkeiten in Zusammenhang stehen also zunächst, ob überhaupt steuerpflichtige Einnahmen erzielt wurden.

Wenn die Aufwendungen die Einnahmen übersteigen

Überschreiten die Aufwendungen, die durch die Tätigkeit entstehen, erkennbar die Vergütungen, entstehen keine steuerpflichtigen Einnahmen – und die Frage nach der Anwendung der Freibeträge stellt sich nicht.

Beispiel

Die Fahrtkosten, die einem Trainer für Fahrten zu Trainings- und Wettkampfeinsätzen entstehen, sind höher als seine Vergütung.

Folge: Es entstehen keine einkommensteuerpflichtigen Einnahmen.

Wichtig | Es muss aber – mindestens überschlägig – der Nachweis geführt werden, dass die Aufwendungen in der Höhe tatsächlich angefallen sind. Bei Reisekosten ist dafür eine Aufstellung der Tage und Strecken ausreichend.

PRAXISTIPP | Ehrenamts- und Übungsleiterfreibetrag sind Steuerfreibeträge, keine Aufwandspauschalen. Entstehen nach Abzug der angefallenen Kosten keine Überschüsse, kommen die Freibeträge also nicht zum Ansatz und können für andere begünstigte Tätigkeiten genutzt werden.

Was rechnet alles zu den „steuerpflichtigen Einkünften"?

Zu den steuerpflichtigen Einkünften gehören grundsätzlich nicht nur Einnahmen in Geld (auch „Aufwandsentschädigungen"), sondern auch andere Bezüge und Vorteile in Geldeswert (Sachzuwendungen), wenn sie als Gegenleistung für eine berufliche Tätigkeit gewährt werden.

Hierzu können z. B. die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Fahrzeugen zu privaten Zwecken, Eintrittskarten für den Besuch von Theatern, Konzerten oder Sportveranstaltungen, Rabatte gehören.

Wann der Verlustabzug in Frage kommt

Übersteigen die Aufwendungen für die Tätigkeit die Einnahmen, ist eine Verlustverrechnung mit positiven Einkünften aus anderen Tätigkeiten möglich. In den entsprechenden §§ liest sich das wie folgt:

§ 3 Nr. 26 S. 2 bzw. § 3 Nr. 26a S. 3 EStG

Überschreiten die Einnahmen (...) den steuerfreien Betrag, dürfen die mit den nebenberuflichen Tätigkeiten in unmittelbarem wirtschaftlichem Zusammenhang stehenden Ausgaben abweichend von § 3c nur insoweit als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden, als sie den Betrag der steuerfreien Einnahmen übersteigen.

Die Rechtsprechung hat dazu klargestellt, dass ein Verlustabzug nicht nur möglich ist, wenn der Freibetrag voll ausgeschöpft wurde. Verluste sind also auch abzugsfähig (verrechenbar), wenn sie höher sind als die gezahlte (steuerfreie) Vergütung (BFH, Urteil vom 20.12.2017, Az. III R 23/15). Dieser Auffassung hat sich auch die Finanzverwaltung angeschlossen (R 3.26 Abs. 9 LStR).

Wann der Arbeitnehmer-Pauschbetrag genutzt werden kann

Handelt es sich bei der Tätigkeit um eine abhängige Beschäftigung, können die Werbungskosten auch über den Arbeitnehmer-Pauschbetrag (§ 9a S. 1 Nr. 1 b EStG) in Höhe von 1.230 Euro angesetzt werden. Das hat den Vorteil, dass keine Einzelnachweise benötigt werden. Sinnvoll ist das immer dann, wenn die tatsächlichen Kosten des Übungsleiters oder Funktionärs niedriger sind als der Pauschbetrag.

Zugleich müssen aber auch deren Werbungskosten höher sein als die bezogene Vergütung. Sonst können sie bei Nutzung der Freibeträge nicht geltend gemacht werden. Hier liegt ein weiterer Vorteil des Arbeitnehmer-Pauschbetrags: Mit 1.230 Euro liegt er über der Ehrenamtspauschale, erlaubt also regelmäßig einen Werbungskostenabzug. Das gleiche gilt für den Übungsleiterfreibetrag, wenn die Vergütung nicht höher ist als 1.230 Euro.

Der Arbeitnehmer-Pauschbetrag greift auch dann in voller Höhe, wenn das Arbeitsverhältnis nicht über das ganze Jahr bestand. Er kann aber nur einmal pro Person – also für alle Arbeitsverhältnisse – genutzt werden. Hat der Ehrenamtler also einen Hauptberuf, wird der Pauschbetrag dort angerechnet. Das geschieht bereits automatisch beim Lohnsteuerabzug.

Beispiel

Ein Student (ohne weitere steuerpflichtige Einnahmen) gibt für einen gemeinnützigen Verein Nachhilfeunterricht für Schüler und erhält dafür 2.800 Euro im Jahr. Für Unterrichtsmaterial und Fahrtkosten fallen insgesamt 300 Euro an. Statt des Werbungskostenabzugs nutzt er den Arbeitnehmer-Pauschbetrag (1.230 Euro). Steuerlich spielt das zwar keine unmittelbare Rolle, weil die Einkünfte unter dem Grundfreibetrag liegen. Er kann aber den nicht ausgeschöpften Freibetrag (2.800 Euro ./. 1.230 Euro = 1.570,00 Euro) für andere begünstigte Einnahmen nutzen.

Keine Verrechnung bei Liebhaberei

Wie auch sonst beim Verlustabzug gilt aber, dass keine Liebhaberei vorliegen darf. Der Übungsleiter muss die nebenberufliche Tätigkeit mit der Absicht ausüben, einen Totalgewinn oder -überschuss der Einnahmen über die Ausgaben zu erzielen.

Nach Auffassung des Bayerischen Landesamts für Steuern (BayLfSt muss das Finanzamt grundsätzlich die Einkünfteerzielungsabsicht prüfen, wenn sich aus der Tätigkeit nach Abzug der Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben ein Verlust ergibt, der mit anderen positiven Einkünften verrechnet werden soll („Steuerfreiheit für nebenberufliche Tätigkeiten im Sinne des § 3 Nr. 26/26a EStG“, Stand März 2021, Seite 17).

Wichtig | Ein typischer Fall für Liebhaberei liegt nach Auffassung des BFH vor, wenn die Fahrtkosten die Vergütung regelmäßig übersteigen (BFH, Urteil vom 20.11.2018, Az. VIII R 17/16). Gerade Fahrtkosten dürften aber die häufigsten Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben sein, die ein Übungsleiter geltend machen kann. Sind diese regelmäßig höher als die Einnahmen, kann das Finanzamt den Verlustabzug verweigern.

PRAXISTIPPS |

- Es werden also vor allem unregelmäßige hohe Ausgaben in einzelnen Jahren sein, die einen Verlustabzug erlauben. Das wäre z. B. bei einmaligen Anschaffungen der Fall. Darunter fallen z. B. Ausgaben für Sportkleidung oder Sportgeräte.
- Ebenfalls in Frage kommen „Anlaufverluste“; wenn also z. B. zu Beginn der Tätigkeit Anschaffungen gemacht werden, die später in diesem Umfang nicht wieder anfallen.
- Dass die Tätigkeit zeitlich beschränkt ist, spricht nicht gegen das Vorliegen einer Gewinnerzielungsabsicht. Einkünfte aus einer freiberuflichen Tätigkeit sind auch dann steuerpflichtig, wenn die Tätigkeit vorübergehender Art ist. Das entschied der BFH bei einem Fußballtrainer, dessen Beschäftigung von vornherein auf drei Jahre beschränkt war (BFH, Urteil vom 13.05.1993, Az. IV R 131/92).

Was ist eigentlich „Aufwandsersatz“?

Zahlungen an Ehrenamtler können ein reiner Aufwandsersatz sein – und steuerfrei belassen werden. Das gilt aber nur für solche Zahlungen, die dazu bestimmt sind, Aufwendungen abzugelten, die steuerlich als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abziehbar wären.

Eine steuerfreie Aufwandsentschädigung liegt deshalb nicht vor, wenn eine „Entschädigung" für Verdienstausfall oder Zeitverlust oder zur Abgeltung eines Haftungsrisikos gezahlt wird oder der Empfänger gar keinen oder keinen so hohen Aufwand hatte.

Da es sich beim Ehrenamts- und Übungsleiterfreibetrag um keine Aufwandspauschale, sondern um einen Einkommensteuerfreibetrag handelt, können zusätzliche Zahlungen geleistet werden, die nach den allgemeinen Regelungen steuerfrei sind. Das sind insbesondere für

- die Erstattung von Reisekosten und Verpflegungsmehraufwendungen für Arbeitnehmer (§ 3 Nr. 16 EStG),
- durchlaufende Gelder und Auslagenersatz (§ 3 Nr. 50 EStG – z. B. Porto, Telefon, Schreibmaterial) und
- den Werbungskosten-Pauschbetrag für Arbeitnehmer (§ 9a S. 1 Nr. 1a EStG).

Fahrtkosten, Mehraufwendungen für Verpflegung und Übernachtungsaufwand können also neben den Freibeträgen steuerfrei ersetzt werden. Ein höherer Betrag als 3.000 bzw. 840 Euro pro Kalenderjahr kann aber grundsätzlich nur dann steuer- und sozialversicherungsfrei ausgezahlt werden, wenn ein entsprechender Aufwand in voller Höhe konkret nachgewiesen wird (Landtag von Baden-Württemberg. Drucksache 14/2611, 16.04.2008).

Arbeitnehmer und Selbstständige werden anders behandelt

Bei der Kombination verschiedener Steuerbefreiungsvorschriften ist unbedingt darauf zu achten, dass die jeweiligen Anspruchsvoraussetzungen teilweise nur für Arbeitnehmer gelten. Bei selbstständig Tätigen kann die steuerliche Behandlung also anders aussehen.

PRAXISTIPP | Überschreiten die Vergütungen die Freibeträge nicht, spielt es steuerlich und sozialversicherungsrechtlich keine Rolle, ob die Tätigkeit abhängig (Arbeitsverhältnis) oder selbstständig ausgeübt wird. Im Zweifel empfiehlt es sich also, die Tätigkeit als abhängige Beschäftigung zu behandeln, weil dann die o. g. Zahlungen in jedem Fall steuerfrei sind und nicht – soweit möglich – als Werbungskosten oder Betriebsausgaben behandelt werden müssen.

Wichtig | Beachtet werden muss dabei aber, dass eventuelle Abgabenpflichten dann beim Arbeitgeber liegen. Um keine Nachzahlung zu riskieren, sollte sich die gemeinnützige Einrichtung dann eine Erklärung geben lassen, dass die Freibeträge nicht schon anderswo ausgeschöpft werden.

Beispiel

Der Trainer der Seniorenmannschaft in einem Sportverein erhält einen monatlichen Betrag von 250 Euro und für die Fahrten mit seinem eigenen Pkw zu den Auswärtsspielen einen Betrag von 0,30 Euro je gefahrenen Kilometer.

Folge: Der monatliche Betrag von 250 Euro ist als Übungsleiterpauschale steuerfrei nach § 3 Nr. 26 EStG, der Fahrtkostenersatz ist steuerfreier Reisekostenersatz nach § 3 Nr. 16 EStG.

Wichtig | Die Regelung des § 3 Nr. 16 EStG gilt nur für Arbeitnehmer. Der Trainer kann aber grundsätzlich als solcher behandelt werden, wenn er insgesamt nicht mehr als 3.000 Euro pro Jahr erhält. Sind die Vergütungen höher, greift der Freibetrag zwar ebenfalls. Für die darüber hinaus bezahlten Beträge muss aber geklärt werden, ob sie lohnsteuer- und sozialversicherungspflichtig sind.

Aufwandsersatz bei Selbstständigen

Auch Freiberufler und Selbstständige dürfen berufliche Fahrtkosten in der Steuererklärung absetzen. In diesem Fall handelt es sich bei den beruflich veranlassten Fahrten um Betriebsausgaben, die vom Einkommen aus selbstständiger Arbeit steuerlich absetzbar sind.

Erstattet der Auftraggeber Reisekosten und andere Aufwendungen, ist diese Erstattung zunächst eine Betriebseinnahme (§ 8 Abs. 1 EStG). Die von ihm getätigten Aufwendungen sind dann Betriebsausgaben, die der Selbstständige gewinnmindernd geltend machen kann. Hier müssen zwei Fälle unterschieden werden:

1. Die Einnahmen fallen vollständig unter die Freibeträge.
2. Nur ein Teil der Einnahmen ist steuerbefreit, d. h. die Gesamteinnahmen sind höher als die Freibeträge.

1. Einnahmen fallen vollständig unter die Freibeträge

Grundsätzlich unproblematisch ist das, wenn die Einnahmen nach Abzug der Betriebsausgaben unter den Freibeträgen bleiben.

Beispiel

Ein Arzt hält nebenberuflich Vorträge für gemeinnützige Selbsthilfevereine im Gesundheitsbereich. Dafür erhält er Honorare von insgesamt unter 3.000 Euro im Jahr. Zusätzlich berechnet er Fahrt- und Übernachtungskosten.

In seiner Steuererklärung (Anlage EÜR) deklariert er die Einkünfte. Dazu zählen auch die erstatteten Reisekosten. Die Reisekosten macht er als Betriebsausgaben geltend. Die Honorare trägt er als steuerfreie Einnahmen (Übungsleiterfreibetrag) in Zeile 78 des Formulars ein. In der Summe entstehen also keine steuerpflichtigen Einkünfte.

2. Einnahmen sind höher als die Freibeträge

Sind die Einnahmen bei einem Selbstständigen höher als die Ehrenamts- oder Übungsleiterpauschale, greifen die Freibeträge grundsätzlich ebenfalls.

Die Frage ist dann aber, in welchem Umfang die Betriebsausgaben abgezogen werden können, wenn diese sowohl für den begünstigten als auch für den nicht begünstigten Teil der Einnahmen anfallen.

Beispiel

Eine Lehrkraft ist für verschiedene Auftraggeber tätig. Insgesamt übt sie die Lehrtätigkeiten aber noch nebenberuflich aus (= durchschnittlich nicht mehr als 14 Stunden pro Woche). Sie hat daraus Einnahmen in Höhe von 20.000 Euro im Jahr. Aus der Tätigkeit macht sie verschiedene Betriebsausgaben (wie Reisekosten, Telefon und Büromaterial) in Höhe von insgesamt 4.000 Euro geltend.

Hier gilt die Regelung des § 3c Abs. 1 EStG. Danach dürfen Ausgaben, die mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Die Finanzverwaltung verweigert hier teils mit Verweis auf eine einschlägige Verwaltungsregelung (Einkommensteuer-Hinweise 2023, H 3c) den Abzug der Freibeträge. Nach dieser Regelung kommt eine Aufteilung der Ausgaben in einen abziehbaren und einen nicht abziehbaren Teil nach dem Verhältnis der steuerfreien zu den steuerpflichtigen Einnahmen nicht in Betracht.

Die Begründung lautet, dass die erstatteten Ausgaben den Steuerpflichtigen nicht belasten und seine steuerpflichtigen Einkünfte daher auch nicht mindern dürfen.

PRAXISTIPP | Das hat der BFH aber anders gesehen: Die Einschränkung „soweit" in § 3c Abs. 1 EStG besagt, dass bei Aufwendungen, die in einem unmittelbaren wirtschaftlichen Zusammenhang sowohl mit steuerpflichtigen als auch mit steuerfreien Einnahmen stehen, eine Aufteilung vorzunehmen ist („Aufteilungsgebot"). Dabei richtet sich der nicht abziehbare Teil nach dem Verhältnis, in dem die steuerfreien zu den gesamten Einnahmen stehen, die der Steuerpflichtige aus einer Tätigkeit bezogen hat (BFH, Urteil vom 20.11.2018, Az. VIII R 17/16).

Eine direkte Zuordnung der Aufwendungen zu den steuerbefreiten bzw. -pflichtigen Umsätzen wird dabei regelmäßig nicht möglich sein, weil ja grundsätzlich alle Einnahmen bis zur Freibetragsgrenze steuerfrei sind. Praktikabel wird also nur eine Aufteilung im Verhältnis der steuerfreien zu den steuerpflichtigen Einnahmen sein.

Fortführung des Beispiels

Im o. g. Beispiel betragen die Aufwendungen 20 Prozent der Einnahmen (4.000 : 20.000). Es müssten also 600 Euro (20 Prozent von 3.000 Euro) den steuerfreien Einnahmen zugerechnet werden und wären nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig. Der Freibetrag wird aber voll steuermindernd angerechnet.

FAZIT | Für Aufwandsersatz, der zusätzlich zum Ehrenamts- oder Übungsleiterfreibetrag gezahlt wird, gelten unterschiedliche Regelungen bei abhängig Beschäftigten und Selbstständigen. Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung sind aber alle Einnahmen aus der Tätigkeit grundsätzlich steuerfrei.

BETRIEBSAUSGABENABZUG

Gemischt veranlasste Aufwendungen im Verein: So ermitteln Sie den Betriebsausgabenabzug

Das Finanzgericht (FG) Hamburg hat sich damit befasst, wie gemischt veranlasste Kosten in gemeinnützigen Einrichtungen aufzuteilen sind, um den als Betriebsausgaben abzugsfähigen Teil zu ermitteln. In dem Zusammenhang hat es die Rechtslage grundsätzlich dargestellt und geklärt, wie Leerstandszeiten zu behandeln sind.

Der Fall vor dem FG Hamburg

Der Fall betraf einen Sportverein, der eine Schwimm- und eine Tennishalle betrieb. Die Hallen wurden im

- ideellen Bereich (Eigennutzung),
- im Zweckbetrieb (Vermietung mit Trainer bei der Schwimmhalle bzw. Vermietung an Mitglieder bei der Tennishalle) und
- im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (Vermietung ohne Trainer bei der Schwimmhalle und Vermietung an Nichtmitglieder bei der Tennishalle) genutzt.

Verein ermittelt tatsächliche Nutzungszeiten

Um die jeweiligen tatsächlichen Nutzungszeiten der Tennishalle zu ermitteln, legte der Verein in Abstimmung mit dem Finanzamt die tatsächlichen Nutzungszeiten zweier Jahre zugrunde. So ergab sich eine durchschnittliche Quote, die der Verein der Aufteilung der Betriebskosten und der Abschreibungen auf die steuerlichen Bereiche zugrunde legte.

Streit um Zuordnung der Leerstandszeiten

Strittig war aber die Zuordnung der Leerstandszeiten. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, die Leerstandszeiten seien nicht allein dem ideellen Bereich zuzuordnen.

Es argumentierte, dass eine anteilige Berücksichtigung einer gewerblichen Mitveranlassung möglich sei, wenn objektivierbare zeitliche Abgrenzungsmerkmale vorhanden seien, um diese dem ideellen Bereich einerseits und dem wirtschaftlichen Bereich andererseits zuzuordnen.

Für die Kosten des Leerstands seien aber gerade keine objektiven Abgrenzungsmerkmale vorhanden, sodass es bei der Berücksichtigung nur des primären Veranlassungszusammenhangs bleiben müsse. Diese Ansicht hätte dazu geführt, dass dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb Schwimmhalle bzw. Tennishalle nur ein geringerer Anteil an den Betriebskosten zuzuordnen gewesen wäre.

Der Verein dagegen verlangte einen höheren Betriebsausgabenabzug und ging vor Gericht .

Die Entscheidung des FG Hamburg

Das FG Hamburg hat dem Verein in Teilen Recht gegeben (FG Hamburg, Urteil vom 05.12.2024, Az. 5 K 125/23).

So sind Kosten grundsätzlich aufzuteilen

Bei der Klärung der Frage, ob und wie die Kosten zwischen wirtschaftlichem und nichtwirtschaftlichem Bereich aufgeteilt werden können, hat das FG ausführlich die Entwicklung der Rechtsprechung und die Auffassung der Finanzverwaltung referiert.

Grundsätzlich dürfen einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb nur die Einnahmen und Ausgaben zugerechnet werden, die durch die Tätigkeit des Geschäftsbetriebs veranlasst sind (primärer Veranlassungszusammenhang). Nicht abgezogen werden dürfen dagegen Kosten, die auch ohne den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb entstanden wären.

Im gemeinnützigen Sektor kann das zu einer unangemessenen Kostenzuordnung führen, weil viele Anlagen und Gebäude für den ideellen Bereich vorgehalten werden und nur nebenher – zur Erzielung zusätzlicher Einnahmen – im wirtschaftlichen Bereich genutzt werden.

Damit käme es zu einer Überbesteuerung des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs, weil ein anteiliger Kostenabzug nicht möglich wäre, bzw. nur die Kosten abzugsfähig wären, die direkt durch die wirtschaftliche Nutzung entstehen.

Beispiel

Nach dieser Logik könnten Energiekosten für den Betrieb einer Sporthalle abgezogen werden, weil sie direkt für die Nutzung anfallen. Dagegen wären die Abschreibungen auf die Baukosten nicht abzugsfähig, weil die Baukosten unabhängig von der anteiligen wirtschaftlichen Nutzung entstanden sind, d. h. ohnehin durch die ideelle Tätigkeit des Vereins anfallen.

Das sagt die bisherige Rechtsprechung zur Kostenaufteilung

Die Rechtsprechung hat deswegen das strenge Aufteilungsverbot revidiert. Die Aufwendungen sind danach nur dann insgesamt nicht abziehbar, wenn die ideellen und gewerblichen Beweggründe für die Aufwendungen mangels objektivierbarer Abgrenzungskriterien untrennbar ineinander verwoben sind (BFH, Urteil vom 15.01.2015, Az. I R 48/13).

Beispiel

In dem Fall, der dem BFH vorlag, ging es um die Besteuerung der Werbeeinnahmen eines Sportvereins. Er machte geltend, dass die Kosten des Spielbetriebs (u. a. die Gehälter der Spieler) höher ausgefallen seien, um die Attraktivität des Vereins für die Werbepartner des Vereins zu erhalten und zu steigern und dadurch die Einnahmen aus dem Werbebetrieb zu erhöhen. In diesem Fall müsse eine teilweise Zuordnung von Aufwendungen des Sportbereichs zum Werbebetrieb möglich sein.

Lösung: Der BFH ließ diese Argumentation gelten. Zwar seien die Kosten des Spielbetriebs primär durch diesen selbst veranlasst worden. Ausgaben eines Vereins (z. B. für Spieler, Trainer, Schiedsrichter) werden vorrangig getätigt, um die vom Verein bezweckte sportliche Betätigung zu organisieren und zu fördern und den mit den Vereinsmannschaften angestrebten sportlichen Erfolg zu erreichen. Trotzdem war in diesem Fall eine teilweise Zuordnung von Aufwendungen des Sportbereichs zum Werbebetrieb möglich.

Die Auffassung der Finanzverwaltung

Die Finanzverwaltung hat diese Rechtsauffassung übernommen (AEAO zu § 64 Abs. 1 AO, Nr. 4 bis 6). Danach gelten folgenden Grundsätze:

- Bei der Ermittlung des Gewinns aus dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb werden zunächst diejenigen Betriebsausgaben berücksichtigt, die durch den Betrieb selbst veranlasst sind. Das sind Ausgaben, die dem Betrieb unmittelbar zuzuordnen sind, weil sie ohne den Betrieb nicht oder zumindest nicht in dieser Höhe angefallen wären.

- Gemischt veranlasste Kosten, die sowohl durch die steuerfreie als auch durch die steuerpflichtige Tätigkeit veranlasst sind, sind grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs abzugsfähig, wenn sie ihren primären Anlass im steuerfreien Bereich haben.

- Unabhängig von der primären Veranlassung ist ein anteiliger Betriebsausgabenabzug von gemischt veranlassten Aufwendungen (einschließlich Abschreibungen) zulässig, wenn ein objektiver Maßstab für die Aufteilung der Aufwendungen besteht. Einen solchen Maßstab können insbesondere die Nutzungszeiten darstellen.

Beispiele

Die Finanzverwaltung nennt als Beispiele für eine solche Kostenaufteilung:

- Die „Greenfee“ (Platzgebühr) bei Golfvereinen. Aufteilungsmaßstab ist hier das Verhältnis der Nutzung der Golfanlage durch vereinsfremde Spieler zu den Golf spielenden Vereinsmitgliedern.
- Bei gemeinnützigen Vereinen die Kosten, die mit Auftritten bei eigenen steuerpflichtigen Festveranstaltungen zusammenhängen. Dazu gehören z. B. Kosten für Notenmaterial, Uniformen und Verstärkeranlagen, die sowohl bei Auftritten, die unentgeltlich erfolgen oder Zweckbetriebe sind, als auch bei Auftritten im Rahmen eines eigenen steuerpflichtigen Betriebs eingesetzt werden. Aufteilungsmaßstab kann hier die Stundenzahl einschließlich der Proben sein.
- Keine Aufteilungsmöglichkeit sieht die Finanzverwaltung dagegen für die Kosten bei Errichtung und Unterhaltung von Vereinsheimen, weil hier in der Regel ein objektiver Aufteilungsmaßstab fehlt.

FG Hamburg: Keine Einbeziehung der Leerstandszeiten

Nach diesen Maßstäben hat das FG Hamburg auch die Leerstandszeiten bei den Sporthallen behandelt. Aufteilungsmaßstab ist regelmäßig die tatsächliche Nutzungszeit ohne Einbeziehung von Leerstandszeiten. Anders als das Finanzamt sah das FG hier keine untrennbare Verflechtung von ideellem und wirtschaftlichem Bereich. Aufgeteilt werden insgesamt die Aufwendungen für die Tennis- und die Schwimmhalle. Sie sind sowohl durch den ideellen Bereich als auch durch den Zweckbetrieb und den wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb veranlasst. Eine Aufteilung nach Zeitanteilen ist hier nach Auffassung des FG sachgerecht und auch möglich. Eine noch genauere Trennung ist dagegen nicht erforderlich.

Die Aufteilung im Hamburger Fall

Für die Ermittlung der anteiligen Nutzungszeiten hatte der Verein die tatsächlichen Stundenzahlen für 2015 und 2016 zugrunde gelegt. Die Leerstandszeiten bezog er bei der Berechnung der anteiligen Nutzung nicht mit ein.

Anteiliger Betriebsausgabenabzug nach Auffassung Verein und FG Hamburg

Nutzungszeit der Tennishalle	Nutzungszeit 2015/16 in Std.	Anteil in % tatsächliche Nutzung
Eigennutzung (ideeller Bereich)	272	36,07
Vermietung an Mitglieder (Zweckbetrieb)	349	46,29
Vermietung an Nichtmitglieder (wGb)	133	17,64
Summe tatsächliche Nutzungszeiten	754	100,00
Leerstand	276	
Summe inkl. Leerstand	1.030	

Das Finanzamt wollte dagegen die Leerstandszeiten bei der Ermittlung der Nutzungsquoten berücksichtigen und kam zu einer geringeren Quote für den anteiligen Betriebsausgabenabzug im steuerpflichtigen Bereich.

Anteiliger Betriebsausgabenabzug nach Auffassung Finanzamt

Nutzungszeit der Tennishalle	Nutzungszeit 2015/16 in Std.	Anteil in % tatsächliche Nutzung
Eigennutzung (ideeller Bereich)	272	26,41
Vermietung an Mitglieder (Zweckbetrieb)	349	33,88
Vermietung an Nichtmitglieder (wGb)	133	12,91
Summe tatsächliche Nutzungszeiten	754	100,00
Leerstand	276	26,80
Summe inkl. Leerstand	1.030	100,00

Das FG bestätigte die Berechnung des Vereins. Die Leerstandszeiten bleiben außer Ansatz (FG Hamburg, Urteil vom 05.12.2024, Az. 5 K 125/23).

Gilt das auch umsatzsteuerlich?

Im Fall vor dem FG Hamburg ging es um die ertragsteuerliche Zuordnung der Betriebsausgaben. Das Gleiche gilt aber auch für den anteiligen Vorsteuerabzug. Das hat der BFH in einem ähnlichen Fall detailliert geklärt. Er kam bzgl. des anteiligen Vorsteuerabzugs bei einer Sporthalle zum gleichen Ergebnis. Hier ging es um die zeitanteilige Nutzung für umsatzsteuerfreie Umsätze (Schulbetrieb) und die steuerpflichtige Vermietung. Auch hier stellte der BFH (Urteil vom 26.04.2018, Az. V R 23/16) fest, dass

- eine Aufteilung nach Zeitanteilen sachgerecht ist und
- Leerstandszeiten nicht berücksichtigt werden.

Er traf aber für die Ermittlung der Nutzungszeiten eine zusätzliche Klarstellung: Zugrunde gelegt werden muss für die Ermittlung der Leerstandszeiten die realistisch erreichbare Auslastung der Sporthalle pro Woche. Es dürfen also nur Zeiten angesetzt werden, in denen eine Vermietung bzw. Eigennutzung tatsächlich erfolgen kann. Tages- und Wochenzeiten, zu denen eine Vermietung regelmäßig nicht möglich ist, müssen herausgerechnet werden.

SOZIALVERSICHERUNG

LSG: Geringe Vergütungen für ehrenamtliche Tätigkeit sind nicht beitragspflichtig

Geringe Vergütungen bei ehrenamtlichen Tätigkeiten sind kein Arbeitsentgelt, sondern bloße Aufwandsentschädigung. Sie sind deswegen nicht sozialversicherungspflichtig. Diese Aussage kommt vom Landessozialgericht (LSG) Hessen. VB stellt Ihnen die Details vor.

Der Fall: Museumsverein zahlt fünf Euro pro Stunde

Im konkreten Fall hatte ein gemeinnütziger Verein, der ein Museum betreibt, vier Personen, die abwechselnd im Bereich des Einlasses und der Kasse tätig waren, fünf Euro pro Stunde bzw. 30 Euro pro Tag gezahlt. Es gab darüber zwischen dem Verein und den Beschäftigten lediglich eine mündliche Vereinbarung, bei der eine ehrenamtliche Tätigkeit unterstellt wurde.

Die Deutsche Rentenversicherung bewertete die Beträge, die über die Ehrenamtspauschale hinaus gingen, als Arbeitsentgelt. Dafür sollte der Verein Sozialversicherungsbeiträge nachzahlen. Bei der Bewertung des sozialversicherungsrechtlichen Status ließ die DRV die geringe Höhe der Zahlungen außer Acht und ging von einem Arbeitsverhältnis mit Weisungsbindung aus. Der Stundenlohn habe nicht an die konkrete Höhe bestimmter – tatsächlich entstandener – Sachaufwendungen angeknüpft und keinen Unterschied zu einer Gegenleistung für erbrachte Arbeit erkennen lassen.

Dabei rechnete sie die Ehrenamtspauschale von damals 720 Euro als beitragsfrei an. Den darüber hinausgehenden Betrag behandelte sie als beitragspflichtiges Arbeitsentgelt, für das der jeweils gültige Mindestlohn zu berücksichtigen war. Der Verein argumentierte dagegen, die Tätigkeiten seien freiwillig und weisungsunabhängig erbracht worden. Es seien lediglich Aufwandsentschädigungen gezahlt worden, deren Höhe für etwaige Auslagen (insbesondere Fahrt- und Verpflegungsmehrkosten) angemessen gewesen sei. Es ging vor Gericht.

LSG Hessen verneint Beitragspflicht

Das LSG Hessen verneinte ebenso wie die Vorinstanz die Beitragspflicht (LSG Hessen, Urteil vom 23.01.2025, Az. L 1 BA 64/23).

Daher rührt die besondere Bedeutung des Urteils

Das Urteil des LSG ist deswegen von besonderer Bedeutung, weil

- es in der bisherigen Rechtsprechung um Fälle ging, in denen die ehrenamtliche Tätigkeit im Rahmen spezieller Funktionen oder Ämter ausgeübt wurde (z. B. ehrenamtlicher Bürgermeister, Ortsvorsteher oder Kreishandwerkermeister oder satzungsmäßige Ämter in Vereinen);
- es sich hier nicht um Tätigkeiten handelte, die im Rahmen mitgliedschaftlicher Vereinspflichten ausgeübt worden sind. Bei der sozialversicherungsrechtlichen Bewertung stand deshalb die Ehrenamtlichkeit nicht im Zentrum, sondern war lediglich ein Aspekt der Gesamtbewertung.

Merkmale abhängiger Beschäftigung lagen zwar vor

Das LSG hatte keine Zweifel, dass nach den allgemeinen Abgrenzungsgrundsätzen eine abhängige Beschäftigung vorlag:

- Die Ehrenamtler waren in die Arbeitsorganisation des Vereins eingebunden.
- Sie unterlagen Weisungen bezüglich Arbeitszeit und konkretem Ablauf der Tätigkeiten.
- Die Tätigkeit enthält kein unternehmerisches Risiko.

Ehrenamtlichkeit war aber ausschlaggebendes Merkmal

Wie das LSG klarstellt, stand aber eine mögliche selbstständige Tätigkeit gar nicht zur Debatte. Bewertungskriterium war hier vielmehr, ob eine Ehrenamtlichkeit vorlag und die ausgeübten Tätigkeiten damit gar nicht als abhängige Beschäftigung eingeordnet werden können. Ehrenamtliche Tätigkeit – so das LSG – erhält ihr Gepräge durch ihre ideellen Zwecke und ihre Unentgeltlichkeit, während abhängige Beschäftigung regelmäßig durch Arbeitsentgelt geprägt ist.

Nach Auffassung des Gerichts traf hier ersteres zu. Es standen überwiegend altruistische Motive im Vordergrund. Dabei kommt es nicht auf die subjektive Betrachtung der Betroffenen an, sondern allein auf eine objektive Einordnung.

Die Tätigkeit wurde nach Auffassung des LSG unentgeltlich ausgeübt. Mit der Bezahlung sollten lediglich Fahrtkosten und Verpflegung abgegolten werden. Während ein konkreter Ersatz entstandener Aufwände für eine Tätigkeit generell nicht als Entgelt einzuordnen wäre, bedarf ein pauschalierender Aufwandsersatz aber einer differenzierten Einzelfallbetrachtung.

Die Kosten der An- und Heimfahrt und die Kosten des Verpflegungsbedarfs wurden nicht ermittelt, bemessen und dann individuell ersetzt. Die Zahlung erfolgte stattdessen pauschal mit fünf Euro pro Tätigkeitsstunde bzw. 30 Euro pro Tätigkeitstag (sechs Stunden) für jede der betroffenen Personen.

Wann pauschaler Aufwandsersatz nicht als Entgelt gilt

Bei pauschalen Aufwandsentschädigungen muss – so das LSG – die Berechnungsgrundlage dahingehend geprüft werden, ob sie dem Grundgedanken der Entschädigung für aufgewendete Zeit usw. entspricht. Fehlt es an nachvollziehbaren Begründungen und geht der geleistete Geldbetrag erkennbar über den getätigten Aufwand hinaus, liegt eine abhängige Beschäftigung vor.

Gegen eine bloße Aufwandsentschädigung und für die Einordnung als verdeckte Entlohnung sprach, dass bei den stundenweise ermittelten und damit zeitlich-linear anwachsenden Zahlungen keine Entsprechung zwischen dem behaupteten Aufwand und der Aufwandsentschädigung besteht. Das LSG betrachtet dabei die einzelnen Aufwendungen, die eine Einordnung der Zahlungen als bloße Aufwandsentschädigung erlauben.

- Fahrtkosten: Sie hängen von der tatsächlich gefahrenen Strecke zum Einsatzort ab. Eine stundenbezogene Zahlung als Fahrtkostenersatz zu behandeln, ist deswegen grundsätzlich problematisch. Zum einen waren die Fahrtkosten gleich hoch – unabhängig von der täglichen Arbeitszeit. Zum anderen waren die Fahrtstrecken bei jedem Ehrenamtler unterschiedlich – und konnten damit nicht über denselben Pauschalansatz adäquat entschädigt werden.

  Wichtig | Das LSG hat klargestellt, dass arbeitszeitbezogene Zahlungen regelmäßig nicht als pauschaler Aufwandsersatz behandelt werden können. Dass hier eine Ausnahme gemacht und eine Aufwandsentschädigung angenommen wurde, lag daran, dass die Höhe der Zahlung so gering war.

- Verpflegung: Der Verpflegungsbedarf hängt dagegen von der täglichen Arbeitszeit ab. Hier berücksichtigte das LSG, dass die tägliche Arbeitszeit jeweils sechs Stunden betrug. Eine einheitliche und pauschale – tageweise berechnete – Abgeltung des Verpflegungsaufwands war also sachgerecht.

Aufwand der Einzelerfassung darf nicht zu hoch sein

Dabei stellt das Gericht auch in Rechnung, dass der Verein keine Buchhaltungskräfte beschäftigte bzw. eine aufwandsbezogene externe Erfassung den Wert der ausgezahlten Zuwendungen überstiegen hätte.

Zahlung war keine adäquate Gegenleistung für die Tätigkeit

Die faktische Unentgeltlichkeit der Tätigkeit machte das LSG aber am niedrigen Stundenlohn fest. Sie blieb deutlich hinter einer angemessenen Gegenleistung für die Tätigkeit zurück. Es handelte sich um Tätigkeiten mit erhöhtem Verantwortungsumfang, wie die Verwaltung der Tageseinnahmen und die Öffnung und Schließung des Museums mit seiner museal und finanziell wertvollen Ausstattung.

Eine Vergütung von fünf Euro pro Arbeitsstunde entsprach im Jahr 2017 keinem adäquaten Arbeitsentgelt für diese Tätigkeit. Sie lag nämlich erheblich unterhalb des gesetzlichen Mindestlohns von damals 8,50 Euro bzw. 8,84 Euro pro Stunde.

Überschreitung der Ehrenamtspauschale spielt keine Rolle

Dass die Zahlungen die Ehrenamtspauschale überschritten, spielte für das LSG keine Rolle. Steuerfreie Aufwandsentschädigungen und die

Freibeträge nach § 3 Nr. 26 und 26a EStG sind kein sozialversicherungsrechtliches Arbeitsentgelt. Daraus entstehen deswegen keine Folgen für die sozialversicherungsrechtliche Einordnung höherer Zuwendungen.

Keine prekäre Beschäftigung

Es lag auch keine prekäre Beschäftigung vor, die den Schutzzweck der sozialversicherungsrechtlichen Bestimmungen unterlaufen würde. Für die sozialversicherungsrechtliche Beurteilung ist es aus Sicht des Gerichts grundsätzlich nicht von Bedeutung, ob die Tätigkeit als Haupterwerbsquelle oder im Nebenerwerb ausgeübt wird.

Anders beim Schutzweck des Sozialversicherungsrechts. Die betroffenen Personen hatten aber eine anderweitige Sicherung ihres Lebensunterhalts, womit ein Missbrauchsfall ausgeschlossen werden konnte.

Mindestlohn-Thematik stellte sich mangels Vergütung nicht

Weil es keine Vergütung, sondern nur einen sozialversicherungsfreien Aufwandsersatz annahm, musste sich das LSG auch nicht mit der Frage auseinandersetzen, ob für die Gesamtvergütung der Mindestlohn anzusetzen ist, soweit die Freibeträge überschritten sind.

So wäre der Fall steuerlich zu behandeln

Das LSG hat sich nur damit beschäftigt, wie die Zahlungen sozialversicherungsrechtlich zu bewerten sind. Das Ergebnis ist nicht automatisch auf die steuerliche Einordnung zu übertragen.

Nur echter Aufwandsersatz ist steuerfrei

Zahlungen sind also nicht automatisch auch steuerfrei, wenn die Obergrenzen der Ehrenamtspauschale überschritten sind. Während echter Aufwandsersatz steuerfrei ist, sind weitere Zahlungen selbst dann steuerpflichtig, wenn sie als pauschale Aufwandsentschädigung deklariert werden.

Sonstige Einkünfte nach § 22 EStG?

Es handelt sich dann meist oft um sonstige Einkünfte nach § 22 EStG. Das setzt aber voraus, dass

- (wie im vorliegenden Fall) weder ein Arbeitsverhältnis vorliegt,
- noch eine Gewinnerzielungsabsicht besteht (das würde eine Einordnung als Einkünfte aus selbstständiger Arbeit oder Gewerbebetrieb bedeuten).

Die Voraussetzungen für sonstige Einkünfte sind gegeben, wenn der Ehrenamtliche nur eine geringe Vergütung erhält oder Aufwandsersatz gezahlt bekommt, der geringfügig über seine tatsächlichen Aufwendungen hinausgeht. Für sonstige Einkünfte gilt eine Freigrenze von 256 Euro im Jahr (§ 22 Nr. 3 EStG). Freigrenze heißt, dass alle Einkünfte steuerfrei sind, wenn dieser Betrag nicht überschritten wird. Wird er aber überschritten, ist der gesamte Betrag steuerpflichtig.

Die Finanzverwaltung hat wiederholt bestätigt, dass Zahlungen an Ehrenamtliche als sonstige Einkünfte gelten. Für drei Fälle ist diese durch entsprechende Verwaltungsanweisungen geklärt:

- Rettungsschwimmer im vorbeugenden Rettungsdienst (OFD Frankfurt, Schreiben vom 14.05.2014, Az. S 2257 A – 11 – St 220),
- Aufwandsentschädigungen für Amateur-Schiedsrichter (OFD Karlsruhe, Verfügung vom 18.06.2009, Az. S 2255/194 B – St 116),
- Aufwandsentschädigungen für ehrenamtliche Betreuer (LfSt Bayern, Schreiben vom 30.12.2008, Az. S 2337.1.1 – 2/3 St 32/St 33).

FAZIT | Das Urteil des LSG Hessen stellt eine wichtige Fortentwicklung der Rechtsprechung dar, weil es erstmals klarstellt, dass geringe Stundenvergütungen, wie sie im gemeinnützigen Sektor verbreitet sind, sozialversicherungsfrei sein können. Zugleich hat das Gericht Kriterien dafür aufgestellt. Das Urteil zeigt aber auch, dass stundenbezogene Vergütungen grundsätzlich gegen bloßen Aufwandsersatz sprechen. Vereine sollten deswegen nach Möglichkeit die tatsächlichen Aufwendungen erfassen, wenn die jährlichen Zahlungen die Ehrenamts- bzw. Übungsleiterpauschale überschreiten. Vielleicht sorgt auch das BSG für eine höchstrichterliche Klärung dieser Zweifelsfragen. Das LSG hat die Revision jedenfalls zugelassen, weil die Rechtssache grundsätzliche Bedeutung hat.

VEREINSBESTEUERUNG

Zuwendungen an Mitglieder: So werden sie beim Verein steuerlich behandelt

Zuwendungen an Mitglieder werden bei Vereinen meist nur bezogen auf die Gemeinnützigkeit des Vereins betrachtet. Bleiben sie aber nicht in einem geringfügigen Rahmen, wie er bei der Betreuung von Mitgliedern allgemein üblich ist, hat das steuerliche Folgen – je nach Fall für den Verein und auch für die Mitglieder. Dieser Beitrag zeigt deshalb die ertrag- und umsatzsteuerlichen Folgen für den Verein auf.

Die vier möglichen Fallgestaltungen

Ob und welche steuerlichen Folgen beim Verein entstehen, hängt von Art und Umfang der Zuwendungen an die Mitglieder ab und ob ihnen Beitragszahlungen in entsprechender Höhe gegenüberstehen. Hier gilt:

1. Geringe Zuwendungen im Rahmen der Mitgliederpflege führen zu keinen steuerlichen Folgen.

2. Erbringt der Verein regelmäßig Leistungen an die Mitglieder, wird der Mitgliedsbeitrag (anteilig) als „unechter" Beitrag behandelt. Die Beiträge sind dann beim Verein gewerbliche Einkünfte, die Leistungen an die Mitglieder Umsatzerlöse.

3. Stehen den Leistungen keine entsprechenden Beitragszahlungen der Mitglieder gegenüber, liegen beim Verein verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA) vor. Die steuerlichen Folgen hängen dann davon ab, welchem steuerlichen Bereich die Zuwendungen zuzuordnen sind.

4. Im Einzelfall können Leistungen an die Mitglieder über ein steuerliches Einlagenkonto verrechnet werden. Die „Mitgliedsbeiträge" sind dann Einlagen, die Leistungen an die Mitglieder steuerfreie Ausschüttungen.

Grundsatz: Zuwendungen fallen nicht unter Schenkungsteuerrecht

Grundsätzlich nicht möglich ist es, Zuwendungen an Mitglieder als Schenkungen im Sinne des Erbschaft- und Schenkungsteuergesetzes (ErbStG) zu behandeln. Zwischen Verein und Mitglied besteht nämlich eine gesellschaftsrechtliche Beziehung. Es handelt sich dann um keine freigebigen Zuwendungen i. S. v. § 7 Abs. 1 Nr. 1 ErbStG (BFH, Urteil vom 30.01.2013, Az. II R 6/12).

Für Gewinnausschüttungen gilt das unabhängig davon, ob sie offen oder verdeckt vorgenommen werden. Sie haben daher ausschließlich ertragsteuerrechtliche – keine schenkungssteuerrechtlichen – Folgen.

Unterschiedliche steuerliche Folgen

Für die ertrag- und umsatzsteuerliche Behandlung der Zuwendungen beim Verein kommt es insbesondere darauf an, ob diese dem ideellen Bereich oder einem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zuzuordnen sind.

Getrennt davon betrachtet werden müssen die steuerlichen Folgen für die Mitglieder. So folgt z. B. aus der Behandlung der Zuwendungen beim Verein als vGA nicht zwingend, dass sie bei Mitgliedern Kapitalerträge darstellen.

1. Geringfügige Zuwendungen

„Annehmlichkeiten im Rahmen der Mitgliederpflege" betrachtet die Finanzverwaltung in Anlehnung an die Lohnsteuer-Richtlinien (LStR) als unschädlich für die Gemeinnützigkeit (AEAO zu § 55, Ziffer 11). Diese Erleichterungsregelung bezieht sich zunächst nur auf das gemeinnützigkeitsrechtliche Selbstlosigkeitsgebot. Damit soll ausgeschlossen werden, dass geringfügige unentgeltliche Leistungen an die Mitglieder zum Entzug der Gemeinnützigkeit führen.

Was sind „übliche Aufmerksamkeiten"?

Unschädlich sind also Annehmlichkeiten, die bei der Betreuung von Mitgliedern allgemein üblich sind und als angemessen gelten (s. AEAO zu § 52 Abs. 1 Nr. 1 AO Tz 10, Anhang 2). Aufmerksamkeiten in diesem Sinne sind:

- Aufmerksamkeiten aus Anlass persönlicher Ereignisse (z. B. Geburtstag oder langjährige Funktion im Verein). Dafür können z. B. Blumen oder ein Buch bis zu einem Betrag von

60 Euro je Anlass angemessen sein (s. R 19.6 LStR). In begründeten Ausnahmefällen darf die einzelne Sachzuwendung diesen Wert übersteigen, sofern sie angemessen bleibt.

- Zu besonderen Vereinsanlässen können Mitglieder mit Aufmerksamkeiten bedacht werden, die unschädlich für die Gemeinnützigkeit sind. Hierunter fällt bspw. die unentgeltliche oder verbilligte Bewirtung bei Vereinsfeiern oder der Hauptversammlung. Auch hier gilt die Obergrenze von höchstens 60 Euro je teilnehmendem Vereinsmitglied im Jahr.

Die Aufmerksamkeiten sollten aber nicht höher sein als der jährliche Mitgliedsbeitrag.

Unklar ist, ob dann steuerliche Folgen für Verein und Mitglieder ausgeschlossen sind. Davon wird man aber ausgehen dürfen. Da solche Leistungen an die Mitglieder nicht im Rahmen eines Leistungstauschs ausgeführt werden und ihnen die Mitgliedsbeiträge gegenüberstehen, werden weder beim Verein noch beim Mitglied steuerliche Folgen entstehen. Insbesondere liegt keine verdeckte Gewinnausschüttung vor.

Auf Geldzuwendungen tunlichst verzichten

Es darf sich hier nur um Sachzuwendungen oder Dienstleistungen handeln. Geldzuwendungen sind grundsätzlich schädlich. Sie werden als vGA gewertet – mit den später unter 3. dargestellten steuerlichen Folgen.

2. Zuwendungen im Rahmen eines Leistungstausches

Erbringt ein Verein regelmäßig und nennenswert Leistungen an Mitglieder, gehen Rechtsprechung und Finanzverwaltung davon aus, dass unechte Beiträge vorliegen, die zu einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb führen. Die Mitgliedsbeiträge sind dann (pauschalierte) Entgelte für diese Leistungen. Das setzt aber voraus, dass die Leistungen ganz oder überwiegend durch die Beitragszahlungen gedeckt sind.

Der Unterschied zwischen echten und unechten Beiträgen

Echte Mitgliedsbeiträge i. S. v. § 8 Abs. 5 KStG sind dagegen Beiträge, die die Mitglieder einer Personenvereinigung lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder nach der Satzung zu entrichten haben. Sie dürfen der Personenvereinigung nicht für die Wahrnehmung besonderer geschäftlicher Interessen oder für Leistungen zugunsten ihrer Mitglieder zufließen.

Soweit eine Körperschaft der wirtschaftlichen Förderung der Einzelmitglieder dient und die Beiträge Entgelt für bestimmte Leistungen darstellen, handelt es sich nicht um echte Mitgliederbeiträge (BFH, Urteil vom 26.07.1989, Az. I R 86/85). Das kann der Fall sein, wenn die Beiträge nach dem Umfang der Leistungen gestaffelt werden, die ein Mitglied bezieht. Auch bei einheitlicher Beitragshöhe kann der Mitgliedsbeitrag aber ein Leistungsentgelt sein. Insbesondere ist das der Fall, wenn die tatsächlich erhobenen Leistungsentgelte mittelfristig nicht die Kosten für die Sonderleistungen decken.

Wichtig | Umsatzsteuerlich gelten strengere Regelungen. Hier geht die Rechtsprechung davon aus, dass Mitgliedsbeiträge ein pauschaliertes Leistungsentgelt sind, wenn der Verein seinen Mitgliedern Leistungen bereitstellt (BFH, Urteile vom 09.08.2007, Az. V R 27/04 und 11.10.2007, Az. V R 69/06). Dabei spielt es keine Rolle, ob und in welchem Umfang das Mitglied die Leistungen tatsächlich in Anspruch nimmt. Das betrifft insbesondere Sportvereine, weil die Mitglieder hier über die Teilnahme an Kursen, Training und Wettkämpfen sowie durch die Nutzung der Sportanlagen regelmäßig Leistungen des Vereins erhalten. Die Finanzverwaltung hat diese Auffassung des BFH aber nicht umgesetzt.

Beiträge werden als Umsatzerlöse eingestuft

Die steuerliche Folge ist dann, dass die Mitgliedsbeiträge ganz oder teilweise Einnahmen eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs sind. Der ist mit seinen Überschüssen körperschaft- und gewerbesteuerpflichtig. Es gilt aber ein Freibetrag von 5.000 Euro. Zudem sind die Beiträge als Umsätze dieses wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs umsatzsteuerpflichtig.

Beispiele

- Ein Mieterverein berät seine Mitglieder kostenlos in allen Miet- und Wohnungsfragen (FG Berlin, Urteil vom 11.09.2001, Az. 8 K 8516/97).
- Einkaufsgemeinschaften, über die Mitglieder ermäßigt Waren beziehen können (FG Münster, Urteil vom 12.12.2002, Az. 5 K 4343/02 U).
- Eine Werbegemeinschaft von Mietern eines Einkaufszentrums erbringt Werbeleistungen an Mitglieder (BFH, Urteil vom 04.07.1985, Az. V R 107/76).

Anteilige unechte Beiträge

Es wird aber nicht zwingend der ganze Mitgliedsbeitrag als Leistungsentgelt behandelt. Vielmehr muss er durch Schätzung in einen steuerfreien (reine Mitgliedsbeiträge) und einen steuerpflichtigen Teil (pauschalierte Gegenleistungen) aufgeteilt werden (KStDV R 8.11). Für bestimmte Vereinigungen hat die Finanzverwaltung einen festen Aufteilungsschlüssel bestimmt. So gilt für

- Haus- und Grundeigentümervereine und Mietervereine ein unechter Anteil von 20 Prozent (KStR, R 8.12),
- für Obst- und Gartenbauvereine ebenfalls 20 Prozent (KStR, R 8.13) und
- für Fremdenverkehrsvereinen 25 Prozent (KStR, R 8.13).

3. Verdeckte Gewinnausschüttung bei Vereinen

Stehen den Leistungen der Mitglieder keine entsprechend hohen Beitragszahlungen gegenüber oder fehlt ein Leistungstausch mit den Mitgliedern, kann eine vGA vorliegen. Unter einer vGA versteht man eine Vermögensminderung bzw. verhinderte Vermögensmehrung, die durch das Gesellschaftsverhältnis (hier Mitgliedschaftsverhältnis) veranlasst ist, sich auf die Höhe des Einkommens auswirkt und in keinem Zusammenhang mit einer offenen Ausschüttung steht (BFH, Urteil vom 19.08.1998, Az. I R 21/98).

Wann liegt ein vGA vor?

Maßstab ist der Fremdvergleich. Eine vGA liegt vor, wenn der Verein seinen Mitgliedern einen Vermögensvorteil zuwendet, den er bei Anwendung der Sorgfalt eines gewissenhaften Geschäftsleiters (bzw. Vorstands) einem Nichtmitglied nicht gewährt hätte (BFH, Urteil vom 19.08.1998, Az. I R 21/98).

Beispiel

Ein nicht gemeinnütziger Verein erstattet seinen Mitgliedern die Reisekosten zur Mitgliederversammlung in erheblicher Höhe. Im konkreten Fall hat der BFH diese als vGA bewertet (BFH, Urteil von 21.11.1961, Az. I 73/60 U).

Der BFH hat bestätigt, dass eine vGA i. S. v. § 8 Abs. 3 S. 2 KStG nicht nur bei Kapitalgesellschaften, sondern auch bei Vereinen möglich ist (BFH, Urteile vom 09.08.1989, Az. I R 4/84 und vom 19.08.1998, Az. I R 21/98). Die von Vereinen gegenüber ihren Mitgliedern erbrachten Leistungen können Gewinnausschüttungen wirtschaftlich vergleichbar sein, zumindest dann, wenn die Leistungen des Vereins nicht in Erfüllung der satzungsmäßigen Aufgaben des Vereins gegenüber seinen Mitgliedern erbracht werden und keine Gegenleistung im Rahmen eines schuldrechtlichen Leistungsaustauschs darstellen (FG Köln, Urteil vom 14.01.2010, Az. 13 K 3157/05).

Zwar haben die Mitglieder keine Kapitalanteile am Vereinsvermögen. Nach Auffassung des BFH genügt für eine vGA aber, dass die Mitglieder Einfluss auf den Verein haben. Das entspricht dem Gesellschaftsverhältnis bei der Kapitalgesellschaft. Eine vGA setzt nicht voraus, dass der gewährte Vermögensvorteil beim Mitglied als Einkünfte aus Kapitalvermögen bewertet wird (BFH, Urteil vom 09.08.1989, Az. I R 4/84).

Keine vGA aus dem mitgliedschaftlichen Bereich

Eine vGA liegt aber nicht vor, wenn der Verein die Leistungen an seine Mitglieder aufgrund von echten Mitgliedsbeiträgen erbringt. Diese Leistungen sind nicht mit einer Gewinnausschüttung vergleichbar, da sie allgemein mit den Mitgliedsbeiträgen abgegolten sind (Bundestagsdrucksache 14/6882 vom 10.09.2001, Seite 35). Das bedeutet, dass eine Beitragsrückgewähr in welcher Form auch immer beim Verein keine vGA darstellt. Eine offene oder verdeckte Gewinnausschüttung setzt also voraus, dass sie nicht aus Mitgliedsbeiträgen finanziert wird.

Die Voraussetzungen einer vGA im Verein

Eine vGA bei einem Verein liegt regelmäßig nur vor, wenn die Vorteilsgewährung an das Mitglied weder durch die Satzung gedeckt ist noch mit dem Verhalten eines ordentlichen und gewissenhaften Vereinsvorstands in Einklang steht. Dabei kann ein Verhalten noch ordnungsmäßig sein, das bei einer Kapitalgesellschaft bereits eine vGA begründet.

PRAXISTIPP | Bei Leistungsbeziehungen mit Vereinsmitgliedern genügt es in der Regel, wenn die von den Mitgliedern erhobenen Entgelte kostendeckend sind. Im Mitgliedergeschäft braucht kein Gewinn erzielt zu werden. Der Verein sollte das aber – zumindest überschlägig – nachweisen können.

Diese Ausschüttungen können bei Vereinen eine vGA darstellen

Für eine vGA kommen also nur Ausschüttungen aus Vermögenserträgen und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben des Vereins in Frage. Sie kann erst dann vorliegen, wenn die Zuwendungen an die Mitglieder die gezahlten Beiträge deutlich überschreiten oder keine Beiträge erhoben werden.

Beispiel

Ein Hundesportverein betreibt auf seiner Anlage einen Laden für Futter und Tierbedarf, in dem sowohl Mitglieder als auch Dritte einkaufen können. Die aktiven Mitglieder, die keine Geldbeiträge entrichten müssen, erhalten beim Einkauf so hohe Rabatte, dass der Verkauf an sie unter den Selbstkosten erfolgt. Damit werden Gewinne des Betriebs an die Mitglieder ausgeschüttet. Es liegt eine vGA vor.

Steuerliche Folgen einer verdeckten Gewinnausschüttung

Eine vGA führt dazu, dass die entsprechenden Zuwendungen beim Verein nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig sind (§ 8 Abs. 6 KStG). Sie mindern also nicht das steuerpflichtige Einkommen und führen zunächst damit zu höheren – steuerbaren – Gewinnen.

Beispiel

Im obigen Beispiel dürfte der Verein die an die Mitglieder verkauften Waren bei den Betriebsausgaben nicht berücksichtigen, bzw. müsste die Selbstkosten als Umsatzerlös ansetzen.

Wichtig | Eine vGA durch einen Verein unterliegt der Kapitalertragsteuer. Beim Vereinsmitglied ist die Abgeltungsteuer nach § 32d Abs. 1 Nr. 4 EStG aber nicht anwendbar (BMF, Schreiben vom 02.02.2016, Az. IV C 2 – S 2706-a/14/10001).

4. Gestaltung über ein Einlagenkonto?

Wenn bei einem Verein eine vGA möglich ist, stellt sich die Frage, ob auch verdeckte Einlagen in Frage kommen. Werden regelmäßig Zuwendungen an die Mitglieder gewährt, könnten die Mitgliedsbeiträge dann als (verdeckte) Einlagen behandelt werden. Die Zuwendungen wären dann eine Rückgewähr dieser Einlagen, die weder beim Verein noch beim Mitglied steuerliche Folgen auslöst.

Das FG Köln hat bestätigt, dass die Regelungen zum steuerlichen Einlagenkonto auch für nichtwirtschaftliche Verein gelten können. Es hat mit Verweis auf § 20 Abs. 1 Nr. 9 EStG klargestellt, dass auch Vereine Ausschüttungsfähigkeit sein können. Mitgliedsbeiträge können aber regelmäßig nicht als Einlage i. S. v. § 27 KStG angesehen werden, weil sie nicht einem betrieblichen Bereich gewidmet sind. Sie sind also im Zeitpunkt des Zuflusses steuerlich nicht relevant. Das FG Köln hat die Möglichkeit, Mitgliedsbeiträge als Einlagen zu behandeln, deswegen nur einem Sonderfall bestätigt. Der betreffende Verein hatte sämtliches Vermögen aus der steuerbefreiten Sphäre dem wirtschaftlichen Bereich zugeordnet, die Trennung der unterschiedlichen Vermögensbereiche in seiner Buchhaltung aber nicht abgebildet. Folge: Die Zahlungen würden als Ausschüttungen des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs behandelt (FG Köln, Urteil vom 14.01.2010, Az. 13 K 3157/05).

Mitgliedsbeiträge als (verdeckte) Einlagen darzustellen und über entsprechenden steuerliche Einlagenkonten abzubilden, wird also nur ausnahmsweise möglich oder sinnvoll sein.

Beispiel

Der Hundesportverein im o. g. Beispiel finanziert die Neuausstattung seines Ladens über Umlagen der Mitglieder (für die es keine Satzungsgrundlage gibt). Die Mitglieder sollen diese Umlage über den kostenfreien Bezug von Waren zurückerstattet bekommen. Da es sich um keine Zahlungen aufgrund mitgliedschaftlicher Verpflichtungen handelt, können sie als Einlagen behandelt werden. Damit das Finanzamt den vergünstigten Warenbezug nicht als Gewinnausschüttung behandeln kann, sollte der Verein für jedes Mitglied ein namentliches Einlagenkonto führen, über das die Warenentnahmen verrechnet werden. Es handelt sich hier um kein buchhalterisches Konto, sondern um eine Aufstellung außerhalb der Gewinnermittlung bzw. Bilanz. Der für die Mitglieder verwendete Wareneinsatz darf dann aber nicht als Betriebsausgabe behandelt werden.

So werden Zuwendungen umsatzsteuerlich eingeordnet

Zuwendungen von Vereinen an ihre Mitglieder aus dem nichtunternehmerischen – und damit nicht steuerbaren – Bereich bleiben umsatzsteuerlich ohne Folgen. Umsatzsteuerlich relevant können unentgeltliche oder teilentgeltliche Leistungen an Mitglieder nur werden, wenn sie aus dem unternehmerischen Bereich des Vereins stammen. Hier gilt für Vereine:

- Für Geschenke hat die Finanzverwaltung eine Vereinfachungsregelung bei geringem Wert erlassen. Bei Geschenken von höherem Wert ist der Betriebsausgaben- und damit der Vorsteuerabzug ausgeschlossen. Entsprechend wird die Abgabe auch nicht umsatzbesteuert.

- Zudem gibt es mit der sog. Mindestbemessungsgrundlage eine Sonderregelung für unentgeltliche oder teilentgeltliche Leistungen mit Vorsteuerabzug (§ 10 Abs. 5 Nr. 1 UStG). Sie gilt z. B. für stark rabattierte Leistungen.

Das gilt für Geschenke an Mitglieder

Für Geschenke an Mitglieder und Dritte gelten die Regelungen zu unentgeltlichen Wertabgaben (§ 3 Abs. 1b UStG und § 3 Abs. 9a UStG). Darunter fallen

- alle unentgeltlichen Lieferungen oder sonstige Leistungen,
- die Vereine aus ihrem unternehmerischen Bereich an Mitglieder oder Personen erbringen, die den Mitgliedern nahe stehen (= Angehörige im Sinne des § 15 AO).

Der Verein muss Geschenke an Mitglieder, die aus dem unternehmerischen Bereich stammen, als unentgeltliche Wertabgaben versteuern. Sie werden damit einem Umsatz gleichgestellt. Für unentgeltliche Wertabgaben gelten die allgemeinen Umsatzsteuerbefreiungen und -ermäßigungen (UStAE Abschnitt 3.2. Abs. 2).

Das gilt für Geschenke bis 50 Euro

Geschenke von geringem Wert von bis zu 50 Euro (Nettobetrag ohne Umsatzsteuer) können als Betriebsausgaben abgezogen werden (§ 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG). Der Betrag bezieht sich auf die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der zugewendeten Gegenstände pro Person und Jahr.

Diese Freigrenze gilt sowohl für Sachgeschenke als auch für Geschenke in Form anderer geldwerter Vorteile (z. B. Eintrittskarten zu kulturellen oder sportlichen Veranstaltungen). Nach Abschn. 3.3. Abs. 11 UStAE ist die Abgabe von Geschenken von geringem Wert nicht steuerbar. Dennoch ist ein Vorsteuerabzug möglich.

PRAXISTIPP | Da sich der Betrag weitgehend mit der bekannten Annehmlichkeitengrenze von 40 bzw. 60 Euro deckt, sollte eine getrennte Aufzeichnung durch den Verein erfolgen.

Das gilt für Geschenke über 50 Euro

Bei Geschenken über 50 Euro pro Jahr und Person ist nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG kein Betriebsausgabenabzug möglich. Entsprechend werden diese Geschenke auch umsatzsteuerlich behandelt. Es kann kein Vorsteuerabzug vorgenommen werden, die Zuwendungen werden nicht als unentgeltliche Wertabgaben umsatzbesteuert.

Das ist die Mindestbemessungsgrundlage

Leistungen an Mitglieder werden von Vereinen nicht selten unter den Eigenkosten erbracht. Erbringt der Verein diese Leistungen mit Vorsteuerabzug, käme es zu einem (teilweise) unversteuerten Endverbrauch.

Wichtig | Die Mindestbemessungsgrundlage greift also nur, wenn die entsprechenden Leistungen mit vorsteuerabzugsfähigen Kosten (Eingangsumsätzen) generiert wurden. Für Leistungen eines Vereins an seine Mitglieder gilt deswegen nach § 10 Abs. 5 UStG eine Sonderregelung: Bei verbilligten Leistungen ist zu prüfen, ob die Mindestbemessungsgrundlage anzusetzen ist.

Beispiel Anwendungsfall der Mindestbemessungsgrundlage

Ein Sportverein überlässt seine Einrichtungen entgeltlich an Mitglieder und Dritte. Mitglieder zahlen dabei weniger als Dritte.

Wird die Leistung an Mitglieder, Gesellschafter oder Teilhaber erbracht, bemisst sich die Umsatzsteuer nach dem Einkaufspreis oder den entstandenen Ausgaben nach § 10 Abs. 5 UStG.

Diese Mindestbemessungsgrundlage wird zur Berechnung der Umsatzsteuer verwendet, wenn ein Entgelt entweder nicht vorhanden ist oder unterhalb des Marktpreises liegt. Sie gilt nicht nur für Leistungen an Mitglieder, sondern auch an nahestehende Personen.

Marktübliches Entgelt als Obergrenze

Als Bemessungsgrundlage können das marktübliche Entgelt oder die Selbstkosten des Vereins (Mindestbemessungsgrundlage) gewählt werden. Vereine können also den jeweils niedrigsten Bezugswert nehmen. Das ist vor allem deswegen relevant, weil entsprechende Leistungen (z. B. Nutzung von Sportanlagen und -geräten) oft nur von anderen Vereinen angeboten werden, also die Preise nicht mit gewerblichen Konkurrenten verglichen werden können.

Beispiel

Ein Kulturverein, der ein Kino betreibt, verkauft die Eintrittskarten einheitlich für neun Euro (mit sieben Prozent Umsatzsteuer). Der Kinobetrieb wird wesentlich durch Zuschüsse finanziert. Weil der Durchschnittspreis für die Karten kommerzieller Kinobetreiber am Ort nicht höher ist, greift statt der Mindestbemessungsgrundlage das marktübliche Entgelt.

Mindestbemessung bei Vorsteuerabzug?

Die Mindestbemessungsgrundlage greift nicht, wenn Leistender und Leistungsempfänger zum vollen Vorsteuerabzug berechtigt sind (BFH, Urteil vom 05.06.2014, Az. XI R 44/12).

Beispiel

Die Einzelhändler eines Einkaufcenters sind in einem Verein organisiert, der gemeinsame Werbemaßnahmen für sie koordiniert. Auf Mitgliedsbeiträge und weitere Entgelte der Mitglieder wird Umsatzsteuer berechnet. Weil die Mitglieder vorsteuerabzugsfähig sind, spielt die Mindestbemessungsgrundlage keine Rolle.

Vereinfachte Behandlung von gemeinnützigen Vereinen

Nach Abschnitt 10.7. Abs. 1 UStAE wird bei der Anwendung der Mindestbemessungsgrundlage zwischen gemeinnützigen und nicht gemeinnützigen Vereinen unterschieden. Bei nicht gemeinnützigen Vereinen wird die Mindestbemessungsgrundlage angesetzt, wenn die bei der Überlassung der Vereinseinrichtungen entstandenen Ausgaben das vom Mitglied gezahlte Entgelt übersteigen. Es wird dann nicht mehr geprüft, ob ein Teil der Mitgliederbeiträge als Entgelt für Sonderleistungen anzusehen ist.

Gemeinnützige Vereine werden großzügiger behandelt, weil die Mitglieder keine Gewinnanteile und in ihrer Eigenschaft als Mitglieder auch keine sonstigen Zuwendungen aus Mitteln des Vereins erhalten dürfen. Erbringt der Verein an seine Mitglieder Sonderleistungen gegen Entgelt, braucht aus Vereinfachungsgründen eine Ermittlung der Ausgaben erst dann vorgenommen zu werden, wenn die Entgelte offensichtlich nicht kostendeckend sind.

Behandlung von Leistungen aus Zweckbetrieben

Die OFD Karlsruhe überträgt dieses Verfahren auch auf die Leistungen an Mitglieder im Rahmen von Zweckbetrieben gemeinnütziger Vereine. Die Mindestbemessungsgrundlage muss demnach aus Vereinfachungsgründen erst dann ermittelt werden, wenn die Entgelte offensichtlich nicht kostendeckend sind. Das gilt für alle Fälle, in denen die Entgelte für Sonderleistungen nicht mindestens 50 Prozent der Aufwendungen betragen. Zu den anzusetzenden Kosten gehören dabei auch Ausgaben, die aus Zuschüssen finanziert werden (OFD Karlsruhe, Schreiben vom 25.08.2011, Az. S 7200).

Beispiel

Ein Bildungsträger in der Rechtsform eines e. V. nimmt für seine Kurse (Zweckbetrieb) Teilnahmegebühren, die etwa die Hälfte der Kosten decken. Die restliche Finanzierung erfolgt aus öffentlichen Zuschüssen. Seinen Mitgliedern gewährt er 25 Prozent Rabatt. Hier wird als Umsatz die Mindestbemessungsgrundlage angesetzt. In die Bemessungsgrundlage müssen alle Kosten der Kurse eingerechnet werden, die vorsteuerabzugsfähig sind.

PRAXISTIPP | Vielfach sind die Umsätze in Zweckbetrieben aber steuerbefreit. Bei Bildungsveranstaltungen kann das z. B. nach § 4 Nr. 22a UStG der Fall sein. Für die Teilnahmegebühren für Sportkurse gilt die Befreiung nach § 4 Nr. 22a UStG. Dann ist auch die Frage nach einer Mindestbemessungsgrundlage irrelevant.

ZWECKBETRIEBE

FG Hamburg bezieht Stellung: Wann sind Jugendreisen im Zweckbetrieb begünstigt?

Das Finanzgericht (FG) Hamburg musste sich mit der Frage befassen, wann Jugendreisen eines Sportvereins als Zweckbetrieb begünstigt sind. VBM stellt Ihnen Fall, Entscheidung und Konsequenzen für die Praxis vor.

Der Fall: Sportjugend reist zu internationalen Begegnungen

Ein Verein mit den Satzungszwecken „Pflege und Förderung des Amateursports und der Jugendarbeit" führte Jugendreisen durch. Dabei fanden jährlich internationale Jugendbegegnungen statt. Die jugendlichen Reiseteilnehmer wohnten einzeln bei Gasteltern und nahmen an sportlichen und kulturellen Programmen teil.

Nach Auffassung des Finanzamts waren die Jugendreisen nicht als Zweckbetrieb, sondern als wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb einzuordnen, weil der Verein damit in Wettbewerb zu nicht begünstigten Wettbewerbern trat. Es überwog der Freizeitcharakter der Reise. Der erzieherische Charakter sei nicht nachgewiesen worden.

FG Hamburg verneint Zugehörigkeit zum Zweckbetrieb

Das FG ist der Auffassung des Finanzamts gefolgt und begründet das wie folgt (FG Hamburg, Urteil vom 05.12.2024, Az. 5 K 125/23):

Reise war kein besonderer Zweckbetrieb

Die Jugendreise sei weder ein Zweckbetrieb i. S. v. § 68 Nr. 1b AO noch i. S. v. § 66 Abs. 1 AO. Der Verein betreibt nämlich weder ein Schullandheim noch eine Jugendherberge i. S. v. § 68 Abs. 1b AO.

Der Verein hatte auch keine mildtätigen Zwecke nachgewiesen, d. h. der Teilnehmerkreis der Reise erfüllte nicht die Voraussetzungen für eine persönliche oder wirtschaftliche Hilfsbedürftigkeit.

Reise war kein allgemeiner Zweckbetrieb

Das FG sah auch die Voraussetzungen für einen allgemeinen Zweckbetrieb nach § 65 AO nicht erfüllt. Danach liegt ein Zweckbetrieb vor, wenn alle drei der folgenden Voraussetzungen erfüllt sind:

1. **Zwecknähe:** Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb muss in seiner Gesamtrichtung dazu dienen, die steuerbegünstigten satzungsgemäßen Zwecke zu verwirklichen (§ 65 Nr. 1 AO).

2. **Zwecknotwendigkeit:** Die Zwecke dürfen nur durch einen solchen Geschäftsbetrieb erreicht werden können.

3. **Konkurrenzverbot:** Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb darf zu steuerpflichtigen Betrieben derselben oder ähnlichen Art nicht in größerem Umfang in Wettbewerb treten, als es unvermeidbar ist.

Das ergab die Kriterien-Prüfung des FG

Das FG sah weder die Zwecknotwendigkeit noch das Konkurrenzverbot als erfüllt.

1. Kriterium „Zwecknähe" war gegeben

Keine Zweifel hatte das FG, dass die Jugendreise in ihrer konkreten Ausgestaltung dem Satzungszweck der Pflege und Förderung der Jugendarbeit und damit der Förderung der Jugendhilfe nach § 52 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 AO diente.

PRAXISTIPP Damit wären Jugendreisen eine grundsätzlich unschädliche satzungsbezogene Tätigkeit. Die damit erzielten Einnahmen sind aber nicht ertragsteuerfrei.

Zu den förderungswürdigen Leistungen der Jugendhilfe gehört nach § 11 SGB VIII die Jugendarbeit. Die umfasst insbesondere

- außerschulische Jugendbildung mit allgemeiner, politischer, sozialer, kultureller, naturkundlicher und technischer Bildung,
- Jugendarbeit in Sport, Spiel und Geselligkeit,
- arbeitswelt-, schul- und familienbezogene Jugendarbeit,
- internationale Jugendarbeit,
- Kinder- und Jugenderholung sowie Jugendberatung.

Vor diesem Hintergrund – so das FG – dienten die Jugendreisen der Förderung und Pflege der Jugendarbeit im Sinne der Satzung. Die konkreten Erlebnisse während der Jugendreise, wie sie sich aus dem Reisebericht ergeben, dienen der geistigen und charakterlichen Formung junger Menschen zu tüchtigen, mündigen Menschen. Dass das im Rahmen einer Reise stattfindet, die auch (zu einem kleinen Anteil) Erholungszwecken dient, war unschädlich.

2. Kriterium „Zwecknotwendigkeit" war nicht gegeben

Allerdings war für das FG das Kriterium „Zwecknotwendigkeit" nicht erfüllt. Der Satzungszweck Jugendarbeit kann durch den Zweckbetrieb Jugendreise nicht erreicht werden. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb eines gemeinnützigen Vereins ist nur dann unschädlich, wenn er sich von der Verfolgung des steuerbegünstigten Zwecks nicht trennen lässt, sondern das unentbehrliche und einzige Mittel zur Erreichung des steuerbegünstigten Zwecks ist.

Zum anderen verlangt § 65 Nr. 2 AO, dass die Leistung als solche das Gemeinwohl unmittelbar fördert. Und zwar besser, als dies nichtprivilegierte Unternehmer mit einer gleichen Leistung tun würden. Für das FG war aber nicht ersichtlich, dass der Verein mit einer solchen Jugendreise ein qualitativ besseres Angebot machen könnte als ein nichtprivilegierter Unternehmer.

3. Auch das Kriterium „Wettbewerbsklausel" war nicht erfüllt

Darüber hinaus lag für das FG ein Verstoß gegen § 65 Nr. 3 AO vor. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb Jugendreise trat zu nicht begünstigten Betrieben derselben Art in größerem Umfang in Wettbewerb, als es zur Erfüllung der steuerbegünstigten Zwecke unvermeidbar war.

Eine Wettbewerbsverzerrung besteht nur dann nicht, wenn ein sachlicher Grund für eine steuerliche Bevorzugung bzw. Benachteiligung vorliegt. Dabei ist zwischen dem Interesse der Allgemeinheit an einem intakten Wettbewerb und an der steuerlichen Förderung gemeinnütziger Tätigkeiten abzuwägen. Sind die von der Körperschaft verfolgten steuerbegünstigten Zwecke auch ohne steuerlich begünstigte entgeltliche Tätigkeit zu erreichen, ist gemeinnützigkeitsrechtlich eine Beeinträchtigung des Wettbewerbs vermeidbar.

Ein Wettbewerb im Sinne der Vorschrift ist gegeben, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb und der oder die nicht begünstigten Betriebe dem gleichen Kundenkreis im gleichen Einzugsgebiet gleiche Leistungen anbieten oder anbieten könnten. Das war im konkreten Fall so. Es gab auch andere Anbieter, die Jugendreisen mit einem Aufenthalt bei Gasteltern verbinden.

Für das FG stand fest, dass das Angebot der Jugendreise durch den Verein generell geeignet ist, andere Anbieter zu verdrängen. Es war zudem auch nicht dazu geeignet, zu einer Ausweitung des Güterangebots insgesamt zu führen. Ferner war nicht ersichtlich, dass gerade solche Jugendlichen das Angebot annehmen würden, die eine solche Jugendreise nicht auch von einem entgeltlichen Anbieter in Anspruch nehmen würden.

Konsequenz für die Praxis

Jugendreisen sind nach dieser Rechtsauffassung im Rahmen der Kinder- und Jugendhilfe regelmäßig kein Zweckbetrieb. In Frage käme eine Begünstigung nur im Zusammenhang mit dem Betrieb eines Schullandheims oder einer Jugendherberge nach § 68 Abs. 1b AO; außerdem bei mildtätigen Zwecken. Dabei müssen aber mindestens zwei Drittel der Teilnehmer nachweislich wirtschaftlich oder persönlich hilfebedürftig i. S. v. § 53 AO sein.

Das FG Hamburg bestätigt damit eine ähnliche Entscheidung des FG Köln (Urteil vom 19.01.2017, Az. 13 K 1160/13). Es hat seine Auffassung allerdings sehr viel detaillierter begründet, vor allem in Hinsicht auf den Zweckbezug von Jugendreisen.

SATZUNG

Die Satzung des Vereins: Mit diesen Satzungsklauseln können Sie Ihren „rechtlichen Rahmen“ gestalten

Jeder Verein muss eine Satzung haben. Vereine genießen aber Freiheit bei deren Gestaltung. Sie können die Satzung auf ihre Bedürfnisse und Ziele zuschneiden und sie – wenn sich die Rahmenbedingungen ändern – auch anpassen. Die Bedeutung der Vereinssatzung für die praktische Vereinsorganisation ist deshalb kaum zu unterschätzen. VBM bespielt deshalb in einer Beitragsreihe alle Themen, die über die Satzungsgestaltung i. S. v. Verein und Vorstand geregelt werden und unterlegt das mit Vorschlägen für Musterklauseln. Los geht es mit dem rechtlichen Rahmen.

Der BGB-rechtliche Rahmen: Satzungsautonomie

Grundsätzlich genießen Vereine sehr viel Freiheit bei der Gestaltung ihrer Satzungen. Diese Freiheit ist allerdings nicht unbegrenzt. Es gibt konkrete Beschränkungen durch die gesetzlichen Regelungen des BGB-Vereinsrechts und deren Auslegung durch die Rechtsprechung, die sich im Begriff der „Satzungsautonomie“ niederschlagen. Sie meint die weitgehende Freiheit, Rechte und Pflichten der Mitglieder nach eigenen Maßgaben zu regeln.

Zivilrechtlich ergibt sie sich auf § 25 BGB, wonach die Verfassung eines rechtsfähigen Vereins durch die Vereinssatzung bestimmt wird – soweit sie nicht auf den einschlägigen BGB-Vorschriften beruht.

Das bedeutet zunächst, dass mangels Satzungsregelung (oder wenn diese rechtswidrig sind) das BGB-Vereinsrecht greift.

§ 40 BGB regelt, welche der BGB-Vorschriften „nachgiebig“ sind, also durch Satzung abgeändert werden können. Zwingend sind nur die Vorgaben, die für eine gesetzeskonforme Organisation unerlässlich sind. Es gibt also einen rechtlichen Kern dessen, was einen Verein ausmacht, von dem die Satzung nicht wirksam abweichen kann.

Eine Abweichung von den gesetzlichen Vorgaben ist aber nur durch die Satzung möglich, also weder durch Beschluss der Mitgliederversammlung noch durch Vereinsordnungen außerhalb der Satzung. Deswegen kommt der Satzungsgestaltung eine so große Bedeutung zu.

Abänderbare und unabänderbare Regelungen

Die folgende Übersicht zeigt, welche gesetzlichen Vorgaben des Vereinsrechts durch Satzung geändert werden können.

BGB-Vorschrift	Nicht gestaltbar	Gestaltbar
§§ 21, 22 Ideal- und Wirtschaftverein	Vorgaben zur Eintragsfähigkeit einen wirtschaftlichen Vereins	
§ 24 – Sitz	Verein muss einen Registersitz haben	
§ 25 – Satzung	Für eingetragene Vereine Pflicht	
§ 26 – Vorstand	Verein muss einen Vorstand haben, der vertretungsberechtigt ist	Zusammensetzung und Vertretungsberechtigung der Vorstandsmitglieder
§ 27 Abs. 1 – Bestellung des Vorstands		Vorstand muss nicht durch die Mitgliederversammlung bestellt werden
§ 27 Abs. 2 – Abberufung des Vorstands	Muss jederzeit möglich sein	Kann auf wichtige Gründe beschränkt werden.
§ 27 Abs. 3 S. 1 – für Vorstand gilt Auftragsrecht (§§ 664-670 BGB)	Rücktritt des Vorstands kann nicht einschränkt werden	Rechte und Pflichten des Vorstands können abweichend von §§ 664-670 BGB gestaltet werden.
§ 27 Abs. 3 S. 2 – Vergütungsverbot für Vorstand		Vorstand kann vergütet werden

§ 28 – für die Beschlussfassung des Vorstands gelten die Regelungen für die Mitgliederversammlung		Satzung kann die Beschlussfassung im Vorstand weitgehend frei regeln.
§ 29 – Notvorstand	Satzung kann Notbestellung durch das Amtsgericht nicht ausschließen oder abändern	
§ 30 – Besonderer Vertreter	Gilt nur bei entsprechender Satzungsregelung	Weitgehend frei gestaltbar
§ 31 - Organhaftung	Nicht abänderbar	
§ 31a – Haftungsfreistellung von ehrenamtlichen Organmitgliedern	Nicht abänderbar	
§ 31b – Haftungsfreistellung von Vereinsmitgliedern	Nicht abänderbar	
§ 32 Abs. 1 – Beschlussfassung der MV, Tagesordnung		Beschlussmehrheiten und Einladung mit Tagesordnung sind frei gestaltbar.
§ 32 Abs. 2 – virtuelle Versammlung		Kann abbedungen oder abgeändert werden
§ 32 Abs. 3 – schriftliche Beschlussfassung		Kann abbedungen oder abgeändert werden
§ 33 – Satzungsänderung		Zuständigkeit und Mehrheitserfordernisse sind weitgehend frei gestaltbar.
§ 34 – Stimmrechtsausschluss bei Geschäften mit dem Verein	Kann nicht ausgeschlossen werden; gilt auch für den Vorstand	Satzung kann den Personenkreis für das Stimmverbot erweitern (z. B. auf nahe Verwandte).
§ 35 – Sonderrechte	Können nur mit Zustimmung des Mitglieds geändert werden	Verein kann Erteilung der Sonderrechte frei regeln.
§ 36 - Einberufung der MV	Einberufung kann nicht ausgeschlossen werden	Satzung kann frei regeln, wann und durch wen eine Versammlung einberufen werden kann oder muss.
§ 37 - Minderheitenbegehren	Kann nicht ausgeschlossen werden	Satzung kann das gesetzliche Quorum erhöhen, es muss aber unter 50 Prozent bleiben.
§ 38 Übertragbarkeit der Mitgliedschaft, Stimmrechtsübertragung		Kann frei geregelt werden, z. B. Stimmrechtsübertragung oder Übertragung der Mitgliedschaft
§ 39 Vereinsaustritt	Kann nicht ausgeschlossen werden, Frist nicht länger als zwei Jahre	Form der Austrittserklärung, Frist und Austrittszeitpunkt kann innerhalb dieser Vorgabe frei gestaltbar
§ 41 Auflösung des Vereins	Auflösung nur durch Beschluss der MV	Mehrheit für Auflösungsbeschluss frei gestaltbar
§ 42 Insolvenz	Nicht gestaltbar	
§§ 43, 44 Entzug der Rechtsfähigkeit	Nicht gestaltbar	
§ 45 Vermögensanfall		Satzung kann Anfallsberechtigte festlegen bzw. den Beschluss darüber regeln.
§ 46 Anfall an den Fiskus	Greift nur bei fehlender Satzungsregelung.	
§§ 47 bis 53 Liquidation des Vereins	Nicht abänderbar	Satzung kann regeln, dass die Liquidation nicht durch den Vorstand erfolgt.
§ 54 Vereine ohne Rechtspersönlichkeit	Nicht gestaltbar	Satzung regelt, ob ein Verein eingetragen werden soll
§§ 55 bis 79 Vereinsregister	Nicht gestaltbar	

Die Grenzen der Satzungsautonomie

Die rechtliche Gestaltung kann aber nicht so weit gehen, dass die Rechtsform Verein in ihren Grundzügen berührt ist. Das heißt insbesondere:

- Mitgliederversammlung und Vorstand können als Organe nicht abgeschafft werden.
- Keinem Mitglied kann das Teilnahme-, Rede- und Antragsrecht bei der Mitgliederversammlung entzogen werden.
- Der Vorstand muss als Vertretungsorgan klar definiert sein. Die Vertretung in Rechtsgeschäften kann ihm nicht entzogen werden.

Willensbildung über die Mitgliederversammlung muss erhalten bleiben

Vereinsautonomie bedeutet auch, dass die wesentlichen Grundlagen des Vereinslebens nicht der Willensbildung durch die Mitgliederversammlung entzogen werden dürfen. Ergo gilt:

- Eine Regelung, dass die Satzung unabänderbar ist, ist nichtig.
- Diese Kompetenz muss bei der Mitgliederversammlung liegen oder – per Satzungsänderung – von ihr zurückgeholt werden.

Besondere Gestaltungsfälle zur Einhegung der Mitgliedermitbestimmung

Satzungsregelungen, die lediglich die Vereinsorganisation erleichtern sollen, lassen sich rechtlich meist ohne weiteres umsetzen. Problematischer sind Gestaltungsfälle, in denen es typischerweise darum geht, den Kern des Vereins als Rechtsform, nämlich die Mitgliedermitbestimmung, zu umgehen. Das ist vor allem in zwei Fällen gewünscht:

1. Zwar soll der Verein eine größere Mitgliederzahl haben, aber die Mitbestimmung der Mitglieder zugunsten einer oder weniger Personen so weit wie möglich beschränkt werden.

2. Der Verein soll die Funktion einer Tochterrechtsform habe, also weitgehend von außen gesteuert werden.

So prüft das Vereinsregister die Satzung

Bei der Anmeldung zum Vereinsregister prüft das Registergericht, ob die gesetzlichen Mindestvorschriften eingehalten worden sind. Es prüft nicht, ob die weiteren Regelungen zweckmäßig, praktikabel oder rechtlich zulässig sind.

Satzung konkret: Regelungen zur Satzungsänderung

Ein erster Regelungsbedarf besteht bei den Vorgaben zur Satzungsänderung selbst. § 33 BGB sieht für einfache Satzungsänderungen eine Mehrheit von drei Viertel der bei der Mitgliederversammlung anwesenden stimmberechtigen Mitglieder vor. Das kann die Satzung (nach oben oder unten) ändern.

Probleme bereitet das Mehrheitserfordernis bei Zweckänderungen. Hier verlangt § 33 BGB die Zustimmung aller Mitglieder und erlaubt lediglich, die Zustimmung der nicht anwesenden Mitglieder schriftlich einzuholen. Es handelt sich hier um eine strenge Mitgliederschutzklausel. Jedes Mitglied soll sich darauf verlassen können, dass der grundlegende Charakter des Vereins ohne seine Zustimmung nicht geändert werden kann.

Wichtig | Die Regelung für einfache Satzungsänderungen gilt nicht für Zweckänderungen, weil § 33 BGB hier eine separate Regelung enthält. Eine von der Einstimmigkeitsregelung des BGB abweichende Mehrheit muss also ausdrücklich in der Satzung geregelt sein.

Klausel zur Erleichterung der Änderung des Vereinszwecks

Die Satzung sollte die gesetzliche Vorgabe zur Zweckänderung unbedingt erleichtern:

KLAUSEL / Änderung des Vereinszwecks

Zur Änderung des Satzungszwecks ist eine Mehrheit von *(z. B. vier Fünftel)* der bei der Mitgliederversammlung anwesenden Mitglieder erforderlich.

Hier kann die Satzung das gleiche oder ein höheres Quorum als für einfache Satzungsänderung verlangen.

Klauseln zur Beschlussfassung über Satzungs- oder Zweckänderung

Neben der Mehrheit können auch andere Vorgaben für die Beschlussfassung zur Satzungsänderung – oder speziell zur Zweckänderung – getroffen werden, z. B.:

KLAUSEL / Beschlussfassung über Satzungszweckänderung

Eine Satzungsänderung kann nur auf einer gesonderten Mitgliederversammlung beschlossen werden.
oder
Eine Satzungsänderung kann nur auf einer Mitgliederversammlung beschlossen werden, bei der mindestens zwei Drittel der Mitglieder anwesend sind.

Dann sollte aber eine sog. Eventualeinberufung ergänzt werden, damit die Zweckänderung nicht mangels Teilnahme an der Versammlung scheitert:

KLAUSEL / Eventualeinberufung zur Zweckänderung

Sind bei einer zur Änderung des Satzungszwecks einberufenen Mitgliederversammlung weniger als zwei Drittel der Mitglieder anwesend, kann eine weitere Versammlung zu diesem Beschlussgegenstand einberufen werden, die ohne Rücksicht auf die Zahl der erschienenen Mitglieder beschlussfähig ist. Darauf ist in der Einladung hinzuweisen.

Klausel zur Satzungsänderung auf Verlangen von Behörden

Sinnvoll ist insbesondere bei der Gründung des Vereins eine Vereinfachung der Satzungsänderung, wenn Finanzamt oder Registergericht das verlangen:

KLAUSEL / Satzungsänderung auf Verlangen von Behörden

Änderungen der Satzung, die durch Vorgaben von Gerichten und Behörden erforderlich werden, kann der Vorstand vornehmen. Das gilt auch für lediglich redaktionelle Änderungen. Diese Änderungen müssen der Mitgliederversammlung mitgeteilt werden.

Verlagerung der Hoheit über Satzungsänderung auf den Vorstand

Das BGB ordnet die Satzungshoheit der Mitgliederversammlung zu. Das ist aber gestaltbar, soweit die Möglichkeit der Satzungsänderung der Mitgliederversammlung nicht völlig entzogen ist. So kann die Befugnis, die Satzung zu ändern, beim Vorstand liegen. Das ist zumindest dann möglich, wenn der Vorstand von der Mitgliederversammlung gewählt wird:

KLAUSEL / Vorstand ist für Satzungsänderung zuständig

Für Satzungsänderungen ist der Vorstand zuständig. Das gilt auch für Änderungen des Satzungszwecks. Änderungen müssen der Mitgliederversammlung mitgeteilt werden.

Wenn Satzungsänderungen erschwert werden sollen

Ausgeschlossen ist, die Satzung ganz unabänderbar zu machen. Eine „Ewigkeitsgarantie" wie beim Stiftungsgeschäft ist beim Verein also nicht möglich.

Sind Gestaltungen gewünscht, die eine Änderung der Satzung möglichst erschweren sollen und so die Vorgaben der Gründungsmitglieder sichern, kann auch für einfache Satzungsänderungen die Einstimmigkeit verlangt werden. Für die Zweckänderung gilt das schon nach BGB:

KLAUSEL / Änderung der Satzung nur bei Einstimmigkeit

Änderungen der Satzung sind nur mit Zustimmung aller Mitglieder möglich.

Gründungsmitglieder sollen Einfluss auf Satzungsänderungen bewahren

Weil das aus den o. g. Gründen oft nicht praktikabel ist, kann der Wille der Gründer auch über einen Zustimmungsvorbehalt durchgesetzt werden:

KLAUSEL / Zustimmungsvorbehalte der Gründungsmitglieder

Änderungen der Satzung bedürfen der Zustimmung von drei Vierteln der (bei der Mitgliederversammlung anwesenden) Gründungsmitglieder.

LESERFORUM

Zuwendung an Mitglieder: Gefahr für die Gemeinnützigkeit?

Eine Gruppe innerhalb des Vereins – Freizeitsport – führt jährlich eine Fahrt für ihre Mitglieder (jeweils ca. 30 Teilnehmer) durch. Im Jahr 2024 betrugen die Aufwendungen für die Fahrt 2.200 Euro. Diese wurden von der Vereinsgruppe aus den vom Verein erwirtschafteten Einnahmen aus dem wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb getragen. Der Überschuss belief sich im Jahr 2024 auf 4.000 Euro. Bei der Teilnehmerzahl von 30 beträgt der Aufwand je Teilnehmer 73 Euro. Würde man den Aufwand durch alle 120 Mitglieder teilen, betrüge der Aufwand je Teilnehmer nur 18 Euro. Wie muss gerechnet werden und droht Ägrer mit der Gemeinnützigkeit?

Antwort Die Herkunft der Mittel spielte keine Rolle, wenn mit der Vereinsreise selbst keine Einnahmen erzielt werden. Überschüsse des steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs dürfen aber nicht für gesellige Veranstaltungen verwendet werden. Selbst wenn eine teilweise Deckung der Kosten durch Beiträge der Teilnehmer erfolgt, würde das Gebot der Selbstlosigkeit die zulässige Kostenübernahme auf die Annehmlichkeitengrenze (60 Euro) beschränken. Leider hat die Finanzverwaltung nicht geklärt, ob sich die Annehmlichkeitengrenze auf Basis der tatsächlichen Teilnehmer berechnet. Auch wenn Gemeinnützigkeitsexperten die gesamte Mitgliederzahl als Bezugswert unterlegt, dürfte das fragwürdig sein. Die Grenze soll sich ja am „Verkehrsüblichen" bemessen, und das muss regelmäßig der Betrag pro Teilnehmer sein, wie das ja z. B. auch bei Betriebsveranstaltungen der Fall ist.

LESERFORUM

Musikworkshop von Musikverein: Was gilt steuerlich?

Ein Verein fragt: Ein begünstigter Musikverein bietet Musikworkshops an. Die Teilnehmer zahlen einen Einheitspreis, der sich aus den Teilnahmeentgelten sowie Übernachtung und Verpflegung zusammensetzt. Der Verein bucht Räume und Zimmer in Bildungsstätten. Die Bildungsstätten stehen nicht in Verbindung zum Verein. Wie ist die steuerliche Behandlung in diesem Fall?

Antwort Der Workshop wird dem Zweckbetrieb zugeordnet. Gemeinnützigkeitsrechtlich gibt es also keinerlei Bedenken. § 68 Nr. 8 AO verlangt zwar, dass die „Einrichtungen den Teilnehmern dieser Veranstaltungen selbst Beherbergung und Beköstigung gewähren". Das heißt aber nicht, dass sie diese Leistungen auch selbst erbringen müssen (BFH, Urteil vom 08.03.2012, Az. V R 14/11).

Etwas anderes gälte nur, wenn die Verpflegungs- und Unterbringungsleistungen vom Hotel direkt an die Teilnehmer berechnet werden. Natürlich kann strittig sein, ob es sich hier um eine Bildungs- oder Kulturveranstaltung handelt. Die Anforderungen eine „Veranstaltungen belehrender Art" haben Rechtsprechung und Finanzverwaltung nicht näher definiert. Allerdings handelt es sich bei Proben auch nicht um „kulturelle Veranstaltungen, wie Konzerte, Kunstausstellungen". Im Zweifel läge aber ein allgemeiner Zweckbetrieb nach § 65 AO vor. Die Umsatzsteuerbefreiung nach § 4 Nr. 22a UStG scheidet aber aus, weil der BFH diese Steuerbefreiung vor dem Hintergrund des Gemeinschaftsrechts eng definiert hat. Bei erwachsenen Teilnehmern ist hier nur die akademische und berufliche Weiterbildung begünstigt. Freizeitbezogene Bildungsveranstaltungen sind nicht befreit.

Bezüglich der Behandlung der Verpflegungs- und Unterbringungsleistungen geht der BFH davon aus, dass die Verpflegung von Seminarteilnehmern im Allgemeinen keine Nebenleistung zur Aus- oder Fortbildung ist. Im Ergebnis hieße das: Ob es sich um einen Zweckbetrieb nach § 68 Nr. 7, 8 oder § 65 AO handelt, spielt keine Rolle. In jedem Fall gilt für die Teilnahmebeiträge der ermäßigte Steuersatz. Die Verpflegungs- und Unterbringungsleistungen unterliegen dagegen der Regelbesteuerung.