

# Die Gemeinnützigkeit auf dem Prüfstand

## Steuerliche Rahmenbedingungen für wirtschaftliches Handeln in Sozialunternehmen

NINA MAIER UND JÜRGEN HOLDENRIEDER

Dr. Nina Maier hat bei dem Beratungsunternehmen Ernst & Young GmbH gearbeitet. Berufsbegleitend hat sie die Steuerberaterprüfung absolviert, im Steuerrecht promoviert und Sozialmanagement studiert.  
nina.maier@freenet.de

Prof. Dr. Jürgen Holdenrieder lehrt Betriebswirtschaftslehre an der Hochschule Esslingen und leitet den berufsbegleitenden Masterstudiengang Sozialwirtschaft.  
juergen.holdenrieder@hs-esslingen.de

**Die steuerlichen Vergünstigungen gemeinnütziger Organisationen und Unternehmen werden gelegentlich kritisch kommentiert. Vergessen dabei wird oft, dass die Gemeinnützigkeit neben ihrer Funktion für das Gemeinwohl auch handfeste wirtschaftliche Benachteiligungen mit sich bringen kann, beispielsweise bei der Kreditaufnahme und den eingeschränkten Möglichkeiten zur Rücklagenbildung.**

Das »Subsidiaritätsprinzip« gilt als zentraler Eckpfeiler der Sozialwirtschaft. Es sicherte in der Vergangenheit die rechtliche Vorrangstellung der Spitzenverbände der Freien Wohlfahrtspflege und der Kirchen gegenüber öffentlichen und privat-gewerblichen Trägerstrukturen. Zudem dient es bis zur heutigen Zeit als Grundlage für die im Gemeinnützigkeitsrecht gewährten »Steuervergünstigungen« (Brinkmann 2008).

Im Zuge der »Ökonomisierung« der Sozialen Arbeit, die Mitte der 1990er Jahre ihren Anfang nahm, erfuhr das Subsidiaritätsprinzip eine deutliche Ausdünnung mit der Konsequenz, dass frei-gemeinnützige Träger zwischenzeitlich einem zunehmenden Preis- und Kostenkonkurrenz ausgesetzt sind, dies sowohl untereinander, als auch gegenüber neuen, frei-gemeinnützigen sowie privat-gewerblichen Sozialunternehmen (Holdenrieder 2013). Dementsprechend sind für frei-gemeinnützige Träger neue und wachsende Anforderungen entstanden, die Leistungserbringung nicht nur entlang der fachlichen Standards zu gewährleisten, sondern diese auch an ökonomischen Maßgaben der Effektivität (Wirksamkeit) und Effizienz (Wirtschaftlichkeit) auszurichten. Hierbei werden zunehmend die Grenzen des Gemeinnützigkeitsrechts erreicht.

Der nachfolgende Beitrag gibt einen Überblick zu den steuerlichen Rahmenbedingungen der Gemeinnützigkeit und zeigt die daraus resultierenden Möglichkeiten und Einschränkungen auf. Auf dieser Grundlage werden die Herausforderungen für das wirtschaftliche Handeln in Sozialunternehmen durchleuchtet und kritisch diskutiert.

### Grundlagen des Gemeinnützigkeitsrechts

In der heutigen Form des Gemeinnützigkeitsrechts gewährt der deutsche Staat gemeinnützigen Trägerstrukturen im Sinne des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) Steuervergünstigungen, also insbesondere der (g)GmbH, Stiftungen, Vereinen oder Genossenschaften. Bedingung dabei ist, dass diese gemäß dem »Subsidiaritätsprinzip« Gemeinwohlaufgaben übernehmen, die der Staat ansonsten selbst wahrnehmen oder zumindest finanziell fördern müsste (Musil 2009).

Voraussetzung für die Vergünstigungen ist die Verfolgung eines sogenannten »steuerbegünstigten Zwecks«, der als Oberbegriff für gemeinnützige, mildtätige und kirchliche Belange im Sinne der §§ 52 bis 54 der Abgabenordnung (AO) dient. Darüber hinaus

gelten weitere Anforderungen an die »Art und Weise« der gemeinnützigen Zweckverfolgung durch Sozialunternehmen: diese hat »selbstlos« (§ 55 AO), »ausschließlich« (§ 56 AO) und »unmittelbar« (§ 57 AO) zu erfolgen. Weiterhin wird vorausgesetzt, dass die Satzung eines Sozialunternehmens die Bestimmungen einer »Mustersatzung« erfüllt (§ 60 Abs. 1 Satz 2 AO sowie Anlage 1 zu § 60 AO). Schließlich hat die »tatsächliche Geschäftsführung« nach § 63 Abs. 1 AO den Satzungsbestimmungen zu entsprechen.

Gemeinnützige Sozialunternehmen sind unter den vorstehend genannten Voraussetzungen von den Ertragsteuern befreit (§ 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG; § 3 Nr. 6 GewStG). Davon erfasst sind neben den Einkünften im »ideellen Bereich« auch Einkünfte aus der »Vermögensverwaltung« sowie aus einem »Zweckbetrieb« (§ 65 ff. AO). Einkünfte aus einem »wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb« (§§ 64, 14 AO) unterliegen dagegen einer »partiellen Steuerpflicht« (§ 64, 14 AO). Diese steuerliche Behandlung wird auch als die »vier Einkommenssphären« bezeichnet.

## Möglichkeiten durch Gemeinnützigkeit

Unter steuerlichen Gesichtspunkten liegen die Vorteile der Gemeinnützigkeit im Wesentlichen in der Gewährung von Begünstigungen, die nicht im Rahmen der Abgabenordnung, sondern in den einzelnen Steuergesetzen geregelt sind. Es lassen sich direkte und indirekte Begünstigungen unterscheiden.

- Direkte Steuervergünstigungen richten sich an das gemeinnützige Sozialunternehmen selbst, insbesondere durch die Befreiung von Körperschaft- und Gewerbesteuer. Das Umsatzsteuergesetz sieht vor, dass gemeinnützige Sozialunternehmen die Umsätze ihrer Zweckbetriebe oder der Vermögensverwaltung in der Regel nur dem ermäßigten Umsatzsteuersatz in Höhe von aktuell 7 Prozent unterwerfen müssen, dabei aber einen Vorsteuerabzug in voller Höhe vornehmen können. Darüber hinaus gelten vielfältige Steuerbefreiungen, die teilweise an den Tatbestand der Gemeinnützigkeit anknüpfen (§ 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG und § 4 UStG).

Schließlich bestehen umfangreiche Vergünstigungen bei der »Erb- und Schenkungssteuer« (§ 13 Abs. 1 Nr. 16 und 17 ErbStG) sowie bei der Grundsteuer (§ 3 Abs. 1 Nr. 3b GrStG).

- Indirekte Steuervergünstigungen gelten für Dritte, beispielsweise Spender, Stifter, Mitglieder, ehrenamtliche Helfer und Mitarbeiter, falls diese gemeinnützige Sozialunternehmen durch Geld- und Sachzuwendungen, ehrenamtliches Engagement oder nebenberufliche Tätigkeit unterstützen. In Betracht kommen zum Beispiel der »steuerliche Spendenabzug« gem. § 10b EStG, die Privilegierung der nebenberuflichen Tätigkeit durch den »Übungsleiterfreibetrag« gem. § 3 Nr. 26 EStG sowie die »Ehrenamts-pauschale« gem. § 3 Nr. 26a EStG (Hüttemann 2012; Buchna/Seeger/Brox 2010).

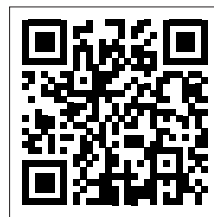
Darüber hinaus eröffnet die Gemeinnützigkeit eine Reihe an weiteren Möglichkeiten. Hierzu konstatiert Hüttemann, dass der Gemeinnützigkeitsstatus per se als eine Art »staatliches Gütesiegel« gilt (2012). Dieses kann werbewirksam eingesetzt werden, unter anderem um potentielle Stakeholder (Anspruchsgruppen) von der Ehrbarkeit und Lauterkeit sozialer Dienstleistungen zu überzeugen (Thiel/Eversberg 2007).

Darüber hinaus ist der Gemeinnützigkeitsstatus eine Grundvoraussetzung für diverse »öffentliche Zuwendungen« und kann sich positiv auf deren Bewilligung auswirken. Zudem setzt eine Mitgliedschaft in den Spitzen- oder Dachverbänden der Freien Wohlfahrtspflege häufig den Status der Gemeinnützigkeit voraus (Schauhoff 2003).

## Einschränkungen durch Gemeinnützigkeit

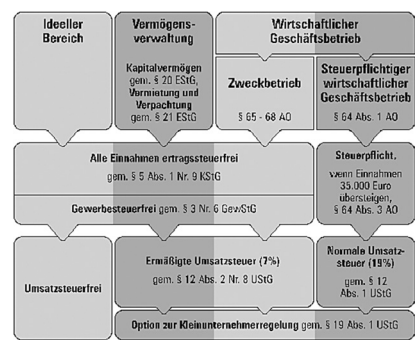
Der Status der Gemeinnützigkeit kann für Sozialunternehmen zu unterschiedlichen Restriktionen führen, welche sich insbesondere durch die in der Abgabenordnung verankerten Vorschriften zur »Art und Weise der gemeinnützigen Zweckverfolgung« ergeben. Danach müssen gemeinnützige Trägerstrukturen »selbstlos, ausschließlich und unmittelbar« ihre satzungsmäßigen Zwecke verfolgen, um in den Genuss steuerlicher Privilegien zu gelangen.

## Abbildungen im Internet



Für diesen Beitrag steht auf der Website der Blätter der Wohlfahrtspflege eine ergänzende Grafik zur Verfügung:

<http://www.bdw.nomos.de/archiv/2014/heft-1/>



Der Grundsatz der »Selbstlosigkeit« ist erfüllt, wenn durch die Tätigkeit nicht in erster Linie eigenwirtschaftliche Zwecke – zum Beispiel gewerbliche oder sonstige Erwerbszwecke – verfolgt werden. Dieser Grundsatz wird insbesondere flankiert durch die gemeinnützige Vermögensbindung, das Verbot der Gewinnausschüttung an Mitglieder gem. § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO sowie das Verbot zweckfremder oder überhöhter Ausgaben gem. § 55 Abs. 1 Nr. 3 AO. Diese Regelungen sollen sicherstellen, dass auf Gewinnerwirtschaftung ausgerichtete Sozialunternehmen im Sinne der Wettbewerbsneutralität nicht in den Genuss der Steuervergünstigungen kommen. Das »Ausschließlichkeitsgebot« gem. § 56 Abs. 1 AO gilt dann als erfüllt, wenn ein Sozialunternehmen Zwecke verfolgt, welche die Allgemeinheit auf materiellem, geistigem oder sittlichem Gebiet selbstlos fördern. Steuerbegünstigte Zwecke in diesem Sinne sind gem. § 56 Abs. 2 AO u. a. die Förderung von Wissenschaft und Forschung, der Kunst und Kultur, des Wohlfahrtswesens sowie der Jugend- und Altenhilfe.

Die genannten Grundsätze wirken sich insbesondere auf die Finanzierungsmöglichkeiten von Sozialunternehmen aus und schränken das – grundsätzlich

auch für Sozialunternehmen geltende – Prinzip der »Finanzierungsfreiheit« ein. Im Hinblick auf die Möglichkeiten der »Innenfinanzierung« ergibt sich speziell die Frage, in welchem Umfang sich gemeinnützige Trägerstrukturen durch »wirtschaftliche Tätigkeiten« finanzieren dürfen. Hierzu wurde in der Vergangenheit zentral auf den Grundsatz

*»Gemeinnützige Organisationen und Sozialunternehmen können der Forderung nach »mehr Wirtschaftlichkeit« oft aufgrund gesetzlicher Bestimmungen gar nicht nachkommen«*

des Verbots der vorrangigen Verfolgung eigenwirtschaftlicher Zwecke gem. § 55 Abs. 1 Satz 2 AO und die daraus resultierende sogenannte »Geprägetheorie« abgestellt. Hiernach war ein Sozialunternehmen nicht steuerbegünstigt, wenn ihm die wirtschaftliche Tätigkeit bei einer Gesamtbetrachtung das Gepräge gegeben hat (AEAO in der Fassung v. 11.12.2007). Als Abgrenzungskriterien wurden zumeist rein quantitative Merkmale herangezogen, beispielsweise Umsatzzahlen sowie der Zeit- und Personalaufwand. Mit BMF-Schreiben v. 17.01.2012 hat sich die Finanzverwaltung von der Betrachtung im Sinne der Geprägetheorie gelöst und klargestellt, dass es für die Frage nach der Steuerschädlichkeit nicht mehr entscheidend ist, in »welchem Umfang« ein gemeinnütziges Sozialunternehmen wirtschaftlich tätig wird, sondern zu »welchem Zweck«. Damit wird nunmehr auf den Grundsatz der »Ausschließlichkeit« gem. § 56 AO abgestellt. In der Folge sind insbesondere nur noch dauerdefizitäre wirtschaftliche Aktivitäten ohne inhaltlichen Bezug zum steuerbegünstigten Hauptzweck gemeinnützigkeitschädlich. Körperschaften, die der Mittelbeschaffung dienen, erfüllen selbst dann das Ausschließlichkeitskriterium, wenn sie sich vollständig aus Mitteln der Vermögensverwaltung oder eines steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs finanzieren.

Weitere Einschränkungen der Finanzierungsmöglichkeiten resultieren aus

dem Grundsatz der »unmittelbaren Mittelverwendung«, der besagt, dass Gewinne aus Zweck- und wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben sowie Überschüsse aus der Vermögensverwaltung grundsätzlich »zeitnah«, also in den auf den Zufluss folgenden zwei Wirtschaftsjahren, für die steuerbegünstigten (satzungsmäßigen) Zwecke einzu-

setzen sind. Eine Thesaurierung dieser Gewinne ist lediglich im Rahmen der »Rücklagenbildung« gem. § 58 AO zulässig. Speziell für die »Gründung und Finanzierung« eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs dürfen grundsätzlich lediglich Mittel eingesetzt werden, die im Rahmen des § 58 Nr. 7a AO einer sog. »freien Rücklage« zugeführt wurden. Der Einsatz anderer Eigenmittel würde hingegen gegen den Grundsatz der Vermögensbindung verstoßen.

Auch die Möglichkeiten der »Außenfinanzierung« sind durch den Gemeinnützigkeitsstatus begrenzt. So dürfen bei der Aufnahme von »Fremdmitteln« grundsätzlich keine zeitnah zu verwendenden Mittel eingesetzt werden. Zulässig ist lediglich die Bedienung der Verpflichtung (d. h. Zinsen und Tilgung) durch die freien Rücklagen sowie durch Erträge, die in der Vermögensverwaltung oder dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erwirtschaftet werden (Ritter 2012; Mohrenwieser 2010).

Darüber hinaus ist bei der Aufnahme von Fremdmitteln zu beachten, dass eine Rückzahlungsverpflichtung nicht gegen das Begünstigungsverbot gem. § 55 Nr. 3 AO verstößt. Dieses besagt, dass Dritte – und somit auch Gesellschafter – nicht durch Ausgaben, die dem Zweck des Sozialunternehmens fremd sind, oder durch unverhältnismäßig hohe Vergütungen begünstigt werden dürfen. Somit müssen die Darlehenskonditionen marktüblich sein und einem Fremdvergleich standhalten.

Eine über diese Kriterien hinausgehende Verzinsung des eingesetzten Kapitals ist nicht zulässig. Die Angemessenheit richtet sich dabei nach den Maßstäben anderer, vergleichbarer gemeinnütziger Sozialunternehmen. In der Folge darf sich auch ein Gesellschafter für seine Tätigkeit als Geschäftsführer lediglich ein angemessenes Gehalt geben. Dies stellt eine deutliche Einschränkung der unternehmerischen Freiheit dar (Ritter 2012).

Schließlich wird die Aufnahme von Fremdkapital dadurch gehemmt, dass der Grundsatz der Selbstlosigkeit vorsieht, dass Gesellschafter bei »eigenem Ausscheiden oder Auflösen der Gesellschaft« nur das zurückerlangen dürfen, was sie eingebracht haben – die Auszahlung von Gewinnanteilen und sonstigen Zuwendungen ist nicht gestattet.

Mittelbare Finanzierungsfragen ergeben sich für Sozialunternehmen zudem aus den durch die Gemeinnützigkeit eingeschränkten Möglichkeiten beim »Verlustausgleich«. So folgt aus dem Mittelverwendungsgebot des § 55 Abs. 1 Nr. 1 AO u. a. das »Verbot eines Verlustausgleichs« im steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb sowie der Vermögensverwaltung. Unschädlich ist jedoch der Ausgleich von »Anlaufverlusten«, die beim Aufbau eines neuen Unternehmensbereichs entstehen und innerhalb von drei Jahren ausgeglichen werden (AEAO neu Nr. 7 zu § 55 Abs.1 Nr. 1 AO).

### **Auflösung der Gesellschaft und Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit**

Bei der »Auflösung« eines Sozialunternehmens sowie beim »Ausstieg« aus der Gemeinnützigkeit ist der »Grundsatz der Vermögensbindung« zu beachten. Im Falle des eigenen Ausscheidens oder der Auflösung eines Sozialunternehmens führt dieser dazu, dass den Gesellschaftern oder Mitgliedern lediglich ein Anspruch auf Rückerstattung der ursprünglich eingebrachten Mittel zusteht (Droege 2010).

Beim »Ausstieg« aus der Gemeinnützigkeit, beispielsweise durch die Umwandlung in eine gewinnorientierte Kapitalgesellschaft, kommt es in der Regel zu einer rückwirkenden »Nachversteuerung« für den Zeitraum der letzten zehn Jahre, insbesondere durch

eine Ertragsbesteuerung und den erhöhten Umsatzsteuersatz.

Darüber hinaus sind bei einem Ausstieg aus der Gemeinnützigkeit potentielle finanzielle Einschränkungen zu berücksichtigen, die sich daraus ergeben, dass Spenden an das Sozialunternehmen vom Zuwendungsgeber nicht mehr oder nicht mehr im Rahmen der Höchstbeträge steuerlich angesetzt werden können sowie gegebenenfalls zusätzlich der Erbschaft- und Schenkungssteuer unterliegen (Fischer 2005).

### Kritische Bewertung

Die Gemeinnützigkeit eröffnet eine Reihe von Chancen als auch Einschränkungen. Dabei hängt die Vorteilhaftigkeit des Gemeinnützigkeitsstatus aus steuerlicher Perspektive wesentlich von der »Finanzierungsstruktur« des Sozialunternehmens ab:

- Die »indirekten« steuerlichen Begünstigungen wirken besonders vorteilhaft für jene Träger, die von der Finanzierung durch Spendengelder und Mitgliedsbeiträge profitieren.
- Die »direkten« steuerlichen Begünstigungen, insbesondere Befreiungen von der Körperschafts- und Gewerbesteuer, sind dagegen dann von hoher Bedeutung, wenn Erträge aus einer steuerbegünstigten Vermögensverwaltung erzielt oder Zweckbetriebe unterhalten werden, die Überschüsse erwirtschaften.
- Die Anwendung des ermäßigten Umsatzsteuersatzes hingegen ist nur dann von Vorteil, wenn Sozialunternehmen eine unternehmerische Sphäre haben und die erbrachten sozialen Dienstleistungen nicht ohnehin auf Grund spezieller gemeinnützigkeitsunabhängiger Befreiungstatbestände von der Umsatzsteuer ausgenommen sind.

Einschränkungen durch die Gemeinnützigkeit ergeben sich vor allem in jenen sozialwirtschaftlichen Tätigkeitsbereichen, für die hohe Investitionssummen erforderlich sind. Für deren Finanzierung bedarf es oftmals einer kapitalintensiven Form, die sich außerhalb von öffentlichen Entgelten, Zuwendungen, Spenden, Mitgliedsbeiträgen etc. bewegt. Dagegen lassen sich wirtschaftliche Betätigungen, die sich

im Umfeld der satzungsmäßigen Arbeit eines Sozialunternehmens ergeben und keine großen Investitionen erfordern, gut innerhalb der gemeinnützigkeitsrechtlichen Einschränkungen umsetzen, beispielsweise das Anzeigengeschäft in der Vereinszeitschrift (Hüttemann 2012).

Ein weiterer wesentlicher Nachteil besteht für traditionelle Sozialunternehmen, welche sich vor allem unter Trägerschaft der Wohlfahrtsverbände befinden, in der drohenden Nachversteuerung von bis zu zehn Jahren, falls diese zum Zwecke der wirtschaftlichen Betätigung aus der Gemeinnützigkeit aussteigen. Dies bedeutet de facto, dass solche Trägerstrukturen in der Gemeinnützigkeit verhaftet sind, während Sozialunternehmen im Zeitpunkt der Neugründung verstärkt wählen können, ob sie den Status der Gemeinnützigkeit anstreben wollen oder nicht. Dies gilt zumindest, sofern das Sozialgesetzbuch für das jeweilige Tätigkeitsfeld der Sozialwirtschaft nicht seinerseits die Verfolgung »gemeinnütziger Ziele« vorschreibt.

Wenngleich sich die Rahmenbedingungen zur wirtschaftlichen Betätigung für gemeinnützige Sozialunternehmen durch die im Beitrag aufgezeigten Neuerungen im Anwendungserlass zur Abgabenordnung (AEO) aktuell verbessert haben, bleiben insbesondere deren Finanzierungsmöglichkeiten durch die Vorschriften zur Gemeinnützigkeit beschränkt. In Konsequenz dürfte es traditionellen frei-gemeinnützigen Sozialunternehmen, insbesondere Wohlfahrtsverbänden, nur eingeschränkt möglich sein, dem Ruf nach mehr Wirtschaftlichkeit nachzukommen und sich beispielsweise durch Aufnahme von Fremdmitteln finanziell stärker auf eigene Beine zu stellen.

Insgesamt bleibt zu konstatieren, dass die Chancen und Einschränkungen der Gemeinnützigkeit eingehend gegeneinander abgewogen werden sollten. Insbesondere bei der Neugründung eines Sozialunternehmens sollte die Entscheidung zwischen der Inanspruchnahme von Steuervergünstigungen einerseits und der unternehmerischen Freiheit andererseits sorgfältig und abhängig von der individuellen Zielsetzung sowie Finanzierungsstruktur erfolgen. ■

### Literatur

- Brinkmann, Volker:** Sozialwirtschaft. Grundlagen – Modelle – Finanzierung. Wiesbaden: Gabler Verlag, 2008.
- Buchna, Johannes; Seeger, Andreas; Brox, Wilhelm:** Gemeinnützigkeit im Steuerrecht. 10. Auflage Achim: Erich Fleischer Verlag, 2010.
- Fischer, Hardy:** Ausstieg aus dem Dritten Sektor. Juristische Probleme bei Beendigung der Gemeinnützigkeit. Köln: Carl Heymanns Verlag KG, 2005.
- Droege, Michael:** Gemeinnützigkeit im offenen Steuerstaat. Tübingen: Mohr Siebeck, 2010.
- Fischer, Hardy:** Ausstieg aus dem Dritten Sektor. Juristische Probleme bei Beendigung der Gemeinnützigkeit. Köln: Carl Heymanns Verlag KG, 2005.
- Holdenrieder, Jürgen:** Betriebswirtschaftliche Grundlagen Sozialer Arbeit: Eine praxisorientierte Einführung. Stuttgart: Kohlhammer Verlag, 2013.
- Hüttemann, Rainer:** Gemeinnützigkeits- und Spendenrecht. 2. Auflage Köln: Verlag Dr. Otto Schmidt, 2012.
- Menges, Evelyne:** Gemeinnützige Einrichtungen. Nonprofit-Organisationen gründen, führen und optimieren. München: Verlag C.H. Beck oHG, 2003.
- Mohrenwieser, Klaus:** Der rechtliche Rahmen für die Ausgliederung wirtschaftlicher Geschäftsbetriebe gemeinnütziger Körperschaften. Frankfurt am Main: Peter Lang GmbH Internationaler Verlag der Wissenschaften, 2010.
- Musil, Andreas:** Reformbedarf bei der wirtschaftlichen Betätigung gemeinnütziger Körperschaften. In: Deutsches Steuerrecht Nr. 48 (2009), 2453-2459.
- Ritter, Gabriele:** Venture Philanthropy, Social Entrepreneurship, Social Business. Eine Betrachtung aus der Sicht des Gemeinnützigkeitsrechts. In: Stiftung & Sponsoring Nr. 2 (2012), Rote Seiten.
- Schauhoff, Stephan:** Handbuch der Gemeinnützigkeit. 3. Auflage, München: Verlag C.H. Beck, 2010.
- Thiel, Jochen; Eversberg, Horst:** Zur Reichweite des Gebots der zeitnahen Mittelverwendung im Gemeinnützigkeitsrecht. In: Der Betrieb Nr. 4 (2007), 191-196.