

GEMEINNÜTZIGE STIFTUNG

Aberkennung der Gemeinnützigkeit: Steuerliche Konsequenzen und Haftungsfragen

von RA StB Dipl.-Finw. (FH) Dr. Jörg Sauer und StB Dipl. Finwin (FH)
Stephanie Schwarz, Ebner Stolz Mönning Bachem, Stuttgart

| Die möglichen Gründe einer Aberkennung der Gemeinnützigkeit wurden bereits behandelt (SB 11, 143). Mit der Aberkennung an sich ist es aber leider nicht getan. Es stellen sich zahlreiche Fragen zur nachträglichen beziehungsweise künftigen Steuerbelastung aber auch, ob die Stiftung oder der Vorstand mit einer Haftungsanspruchnahme rechnen muss. |

1. Steuerliche Konsequenzen

Die steuerlichen Auswirkungen der Aberkennung der Gemeinnützigkeit sind je nach Steuerart verschieden.

1.1 Ertragsteuern

Für die weitreichenden ertragsteuerlichen Befreiungsvorschriften müssen die Voraussetzungen zur Anerkennung der Gemeinnützigkeit im gesamten Kalenderjahr vorliegen (§ 60 Abs. 2 AO). Wird daher die Gemeinnützigkeit innerhalb eines Jahres entzogen, unterliegen auch die Erträge im Kalenderjahr vor diesem Zeitpunkt der Ertragsbesteuerung. Inwieweit eine Besteuerung für zurückliegende oder folgende Kalenderjahre erfolgt, hängt von der Reichweite und Schwere der Verstöße ab (vgl. erster Teil des Beitrags SB 11, 143). Neben den bisher bereits steuerpflichtigen Einkünften aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben unterliegen dann auch die folgenden Einkünfte der Besteuerung:

- Einkünfte aus Vermögensverwaltung sind als Einkünfte aus Kapitalvermögen i. S. des § 20 EStG zu beurteilen,
- Einkünfte aus Zweckbetrieben die die Voraussetzungen der §§ 65 bis 68 AO erfüllt haben, sind nun als steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe (§ 14 AO) ertragsteuerbar und -pflichtig.

Zudem fällt die Besteuerungsgrenze von 35.000 EUR (§ 64 Abs. 3 AO) für die steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe weg, sodass auch diese Einkünfte nun erfasst werden. Wurden Gewinnpauschalierungen in Anspruch genommen, finden diese keine Anwendung mehr (§ 64 Abs. 5 und 6 AO).

Mitgliedsbeiträge (für Stiftungen nicht relevant) bleiben bei der Besteuerung nach § 8 Abs. 5 KStG außer Ansatz. Zuwendungen, die im Zeitraum vereinbart wurden, unterliegen ebenfalls nicht der Besteuerung, da diese keiner Einkunftsart zugeordnet werden können. Sie sind auch von der Besteuerung ausgenommen, wenn sie zu anderen als den satzungsmäßigen Zwecken verwendet wurden (FG-Urteil 23.5.96, EFG 96, 937). Im Gegenzug stellen satzungsmäßige Aufwendungen (z.B. satzungsmäßige Mittelweiterleitungen an andere gemeinnützige Körperschaften) keine Ausgaben dar, die die verschiedenen Einkunftsarten mindern (§ 10 Nr. 1 KStG).

Steuerbegünstigung
entfällt mindestens
für das Kalenderjahr

Besteuerungsgrenze
von 35.000 EUR
entfällt

Der Verlust der Gemeinnützigkeit kann sich ertragsteuerlich in Einzelfällen auch positiv auswirken.

■ Beispiel

Ein gemeinnütziges Krankenhaus hat typischerweise einen defizitären Krankenhauszweckbetrieb sowie verschiedene ertragbringende steuerpflichtige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe. Der Krankenhauszweckbetrieb hat in 2010 einen Verlust von 1,2 Mio. EUR. Im Bereich der steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetriebe entsteht ein Gewinn in Höhe von 200.000 EUR.

Unter dem Regime der Gemeinnützigkeit wären die Gewinne aus steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieben in voller Höhe der Ertragsbesteuerung zu unterwerfen. Bei Aberkennung der Gemeinnützigkeit können die Gewinne mit den Verlusten aus dem Krankenhausbetrieb ertragsteuerlich wirksam verrechnet werden.

1.2 Umsatzsteuer

Bei der Umsatzbesteuerung ist zum Zeitpunkt der Entstehung der Steuer zu entscheiden, ob die gemeinnützige Stiftung noch ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dient oder nicht.

- Zum einen ist zu prüfen, ob einzelne Steuerbefreiungen i.S. des § 4 UStG an den Tatbestand der Anerkennung der Gemeinnützigkeit geknüpft waren. Sind die Umsätze in Folge der Aberkennung der Gemeinnützigkeit als steuerpflichtige Umsätze zu behandeln, ist der Vorsteuerabzug nach § 15 UStG vorzunehmen bzw. eine Berichtigung der Vorsteuerbeträge nach § 15a UStG zu prüfen.
- Zum anderen entfällt auf jeden Fall die Anwendung des ermäßigten Steuersatzes des § 12 Abs. 2 Nr. 8a UStG. Somit unterliegen entsprechende Umsätze dem vollen Steuersatz von 19 %, was weitreichende Folgen haben kann. Kann das höhere Entgelt aufgrund (fehlender) vertraglicher Vereinbarungen nicht weiterbelastet werden, ist die Umsatzsteuer von 19 % aus dem erhaltenen Bruttoentgelt herauszurechnen. Der Vorsteuerabzug, auf die hierauf entfallenden Eingangsumsätze, bleibt unverändert bestehen.

1.3 Schenkung- und Erbschaftsteuer

Nach § 13 Abs. 1 Nr. 16b S. 1 ErbStG bleiben Zuwendungen an Körperschaften, die ausschließlich und unmittelbar gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen schenkung- bzw. erbschaftsteuerfrei. Entfallen die Voraussetzungen innerhalb von 10 Jahren nach der Zuwendung **und** wird das Vermögen nicht begünstigten Zwecken zugeführt, entfällt die Steuerbefreiung rückwirkend (§ 13 Abs. 1 Nr. 16b S. 2 ErbStG). Die Erbschaftsteuerfinanzämter sind dabei an die ertragsteuerliche Beurteilung gebunden (R 47 Abs. 1 S. 3 ErbStR 03). Steuerlich liegt eine Zuwendung der Steuerklasse III vor, sodass lediglich ein Freibetrag von EUR 20.000 gewährt wird. Der Steuersatz beträgt je nach steuerpflichtiger Zuwendung 30 % (bis einschließlich 6.000.000 EUR) bzw. 50 % (über 6.000.000 EUR).

Doch nicht in jedem Fall ist rückwirkend eine Besteuerung der Zuwendung vorzunehmen. Falls die Gemeinnützigkeit nur vorübergehend entzogen wird, wird das Vermögen i.d. Regel weiterhin für begünstigte Zwecke verwendet,

Prüfen, welche Steuerbefreiungen an Gemeinnützigkeit anknüpfen

Es gilt der volle Steuersatz von 19 %

Bis 10 Jahre nach der Zuwendung kann die Steuerbegünstigung entfallen

sodass eine Besteuerung des Zuwendungsvorgangs nicht zwingend vorzunehmen ist (Schauhoff, Gemeinnützigkeit im Steuerrecht, 3. Aufl., S. 747). Die Zuwendung wird ebenfalls nicht der Schenkung- oder Erbschaftsteuer unterworfen, wenn die Gemeinnützigkeit z.B. nach 11 Jahren entfällt. Auf die ertragsteuerliche Behandlung (gegebenenfalls rückwirkende Besteuerung innerhalb 10 Jahre) hat dies jedoch keine Auswirkung.

Weitere Konsequenzen die im Bereich der Schenkungs- und Erbschaftsteuer eintreten können, sind bei § 29 Abs. 1 Nr. 4 ErbStG möglich. Hierunter fallen Vermögensgegenstände, die aus Erbschaften bzw. Zuwendungen unter Lebenden stammen und dies innerhalb von 24 Monaten nach Anfall an eine gemeinnützige Stiftung übertragen werden. Fraglich ist, ob auch in diesen Fällen die 10-Jahresfrist des § 13 Abs. 1 Nr. 16b S. 2 ErbStG Anwendung findet.

1.4 Übertragung des Vermögens

Im vorhergehenden Beitrag (SB 11, 143) haben wir bereits Ausführungen zur Vermögensbindungsklausel gemacht. Nicht jeder Verstoß führt dazu, dass das Vermögen an die in der Vermögensbindungsklausel genannte Körperschaft oder zu den genannten Zwecken weitergeleitet werden muss.

- Eine nur vorübergehende Aberkennung der Gemeinnützigkeit führt nach Literaturmeinung noch nicht zum Wegfall steuerbegünstigter Zwecke. Somit greift die Vermögensbindungsklausel in diesen Fällen nicht. Das Vermögen kann bei der ursprünglich gemeinnützigen Organisation verbleiben.
- Die Vermögensbindungsklausel ist auch nicht anwendbar, wenn ein schwerwiegender Verstoß gegen sie vorliegt und eine Nachversteuerung über einen Zeitraum von 10 Jahren erfolgt. Die einstige steuerbegünstigte Körperschaft wird so behandelt, als sei sie von Beginn an steuerpflichtig gewesen.

1.5 Wertansätze in der Bilanz

Fraglich ist auch, mit welchen Werten bei Beendigung der Steuerbefreiung die Wirtschaftsgüter anzusetzen sind. Nach § 13 Abs. 2 KStG hat die Körperschaft zu Beginn des Wirtschaftsjahres, in dem die Steuerbefreiung entfällt, eine Anfangsbilanz aufzustellen. In dieser sind die Wirtschaftsgüter mit ihrem Teilwert zu erfassen (§ 13 Abs. 3 KStG), sodass eine erfolgsneutralen Aufdeckung der stillen Reserven erfolgt. Voraussetzung hierfür ist, dass die Körperschaft eine Bilanz erstellt und ihren Gewinn nicht nach Einnahmen-Überschuss-Rechnung ermitteln. Der Ansatz zu Teilwerten in der Anfangsbilanz ist jedoch nicht zulässig, wenn eine nachträgliche Besteuerung für einen Zeitraum von 10 Jahren vorzunehmen ist (AEAO zu § 61 Tz. 9). Die in den Wirtschaftsgütern innewohnenden stillen Reserven sollen hier nicht begünstigt werden.

Tritt nur eine vorübergehende Steuerpflicht ein, so ist ebenfalls eine Anfangsbilanz mit den Teilwerten aufzustellen, auch wenn absehbar ist, dass z.B. im nächsten Jahr die Steuerbefreiung wieder gewährt wird. Am Ende der Steuerpflicht ist dann eine Schlussbilanz aufzustellen, in der nach § 13 Abs. 1 i.V. mit Abs. 4 KStG ein Ansatz zu Buchwerten erfolgen kann. Somit können die in der Phase der Steuerpflicht entstandenen stillen Reserven freigestellt werden.

10-Jahresfrist
hier fraglich

Bei vorübergehender
Aberkennung greift
die Vermögens-
bindungsklausel nicht

Anfangsbilanz
zur Aufdeckung
stiller Reserven
notwendig ...

... auch bei nur
vorübergehender
Aberkennung

2. Haftungsrechtliche Konsequenzen

Haftungsrechtlich hat der Verlust der Gemeinnützigkeit sowohl für den Vorstand als auch für die gemeinnützige Stiftung weitreichende Konsequenzen.

2.1 Haftung des Vorstands

Den Vorstand trifft, unter den Voraussetzungen des § 69 AO, die volle Haftung mit seinem Privatvermögen für die aus dem Verlust der Gemeinnützigkeit entstehenden Steueransprüche, wenn und soweit er mindestens grob fahrlässig eine ihm obliegende steuerliche Pflicht nicht ordnungsgemäß erfüllt hat.

Haftung mit dem gesamten Privatvermögen

PRAXIS Hinweis I

Von besonderem Interesse ist dabei, dass für steuerliche Ansprüche keine Haftungsbegrenzung analog § 31a BGB vorhanden ist. In einem derzeit laufenden Gesetzgebungsverfahren war eine entsprechende Korrektur der Abgabenordnung angedacht. Diese aus unserer Sicht wichtige und richtungweisende Förderung des Ehrenamts ist aber aus nicht nachvollziehbaren Gründen gestrichen worden. Aufgrund der vollen Haftung sollten Vorstände größerer operativ tätiger gemeinnütziger Organisationen einen Versicherungsschutz (D&O-Versicherung oder Vermögensschadenshaftpflichtversicherung) in Betracht ziehen.

2.2 Haftung der Stiftung

Steuerschuldner der Steueransprüche des Fiskus, die aus dem Verlust der Gemeinnützigkeit resultieren, ist die gemeinnützige Stiftung. Sie kann primär dafür herangezogen werden. Zudem kann die gemeinnützige Stiftung ohne Steuerschuldner zu sein, als Haftungsschuldner in Anspruch genommen werden. Nach § 70 AO betrifft dies vor allem Abzugssteuern (z.B. Lohnsteuer, bei dann steuerpflichtigen Übungsleiterpauschalen).

2.3 Spendenhaftung

Bei der Spendenhaftung sind die Fälle der Aussteller- und der Veranlasserhaftung zu unterscheiden. Die Ausstellerhaftung findet Anwendung, wenn in der Zuwendungsbestätigung vorsätzlich oder grob fahrlässig unrichtige Angaben gemacht wurden. Im Rahmen des Verfahrens zur Aberkennung der Gemeinnützigkeit wird diese Regelung jedoch meist nicht einschlägig sein. Die Veranlasserhaftung tritt ein, wenn die Zuwendungen nicht für die satzungsmäßigen steuerbegünstigten Zwecke verwendet bzw. nach Wegfall der Gemeinnützigkeit deren Verwendung für steuerbegünstigte Zwecke nicht sichergestellt wurde. Nach dem Gesetzeswortlaut (z.B. § 10b Abs. 4 S. 4 EStG) haftet vorrangig der Zuwendungsempfänger. Ist diese erfolglos, haften die zur vertretungsberechtigten Personen (i.d. Regel der Vorstand). Die Summe der Haftungsinanspruchnahme beträgt bei der Einkommen- und Körperschaftsteuer 30 % und bei der Gewerbesteuer 15 % der zugewendeten Beträge.

Ist bei der Stiftung „nichts zu holen“ haftet auch hier der Vorstand

FAZIT I

Der Erhalt der Gemeinnützigkeit ist – wie gezeigt – von essenzieller Bedeutung für gemeinnützige Stiftungen. Hierfür müssen die Entscheider jederzeit die aktuellen rechtlichen und insbesondere steuerrechtlichen Rahmenbedingungen im Auge haben. Sollte das Finanzamt bereits „vor der Tür“ stehen und mit der Aberkennung der Gemeinnützigkeit drohen, empfiehlt sich in jedem Fall einen spezialisierten Berater heranzuziehen. Nur so ist gewährleistet, dass „Waffengleichheit“ besteht und die Interessen bestmöglich vertreten werden.