



Online-Version und  
Zusatz-Downloads inklusive

Thie

# Buchführung in gemeinnützigen Vereinen

- ▶ SKR 49 und SKR 42
- ▶ Inkl. Ertrag- und Umsatzsteuer
- ▶ Typische Sachverhalte

LESEPROBE

Leseprobe entnommen aus „Buchführung in gemeinnützigen Vereinen“  
ISBN 978-3-482-**64641**-6

© NWB Verlag GmbH & Co. KG, Herne 2023  
[www.nwb.de](http://www.nwb.de)

Alle Rechte vorbehalten.

# Buchführung in gemeinnützigen Vereinen

- ▶ SKR 49 und SKR 42
- ▶ Inkl. Ertrag- und Umsatzsteuer
- ▶ Typische Sachverhalte

Von  
RA/StB Bernhard Thie

1. Auflage

# VORWORT

Dieses Buch versteht sich als Arbeitshilfe und richtet sich an die steuerberatenden Berufe und an Finanzvorstände einschließlich aller Mitarbeiter, die für das Rechnungswesen gemeinnütziger Vereine verantwortlich sind. Die Lektüre setzt weder Kenntnisse im Gemeinnützigkeitsrecht noch in der Anwendung der besonderen Standardkontenrahmen (SKR) für gemeinnützige Vereine voraus. Dieses Wissen soll vermittelt werden und die Leser sollen in die Lage versetzt werden, die Geschäftsvorfälle gemeinnütziger Vereine steuerrechtlich zu verstehen und mit dem SKR 49 und dem neuen SKR 42 zu buchen. Aufgrund der zahlreichen ausführlichen Beispiele erhält der Leser, der in der doppelten Buchführung nicht zu Hause ist, Gelegenheit, die typischen Lebenssachverhalte eines gemeinnützigen Vereins steuerrechtlich nachzuvollziehen und ggf. ohne doppelte Buchführung eine Einnahmen-Überschuss-Rechnung für seinen Verein zu erstellen.

In Teil 1 werden die notwendigen Grundlagen in der Abgabenordnung, im Ertragsteuerrecht sowie in der Umsatzsteuer aus der Vogelperspektive betrachtet. Die Umsatzsteuer hat für gemeinnützige Vereine in den letzten Jahren an Komplexität gewonnen, so dass hierzu vertiefende Ausführungen erfolgen. Es werden zivilrechtliche Bezüge zu den Satzungsanforderungen und den Rechenschaftspflichten gegenüber den Mitgliedern hergestellt. Der Aufbau des SKR 49 und des SKR 42 wird erklärt, damit die Anwender ohne großen Aufwand für jeden Geschäftsvorfall das passende Konto finden.

In Teil 2 wird in die Froschperspektive gewechselt. Die typischen Lebenssachverhalte in gemeinnützigen Vereinen werden bearbeitet. Die Reihenfolge innerhalb der Kapitel folgt dem Muster: Einnahmen, Ausgaben und Überschussverwendung. Sie sind einheitlich aufgebaut: Zunächst gibt es eine steuerrechtliche Einführung, die an die allgemeinen Grundlagen in Teil 1 anknüpft. Danach folgt ein Beispielfall mit einer Lösung. Jede Lösung enthält einen Buchungsvorschlag für den SKR 49 und den SKR 42.

Aspekte der Mittelverwendung wie Ausnahmen von der zeitnahen Mittelverwendung, der Rücklagenbildung und Mittelverwendungsrechnung werden in Teil 3 behandelt.

Ein Abc der Geschäftsvorfälle gemeinnütziger Vereine, das online in der NWB Datenbank abgerufen werden kann, soll die praktische Umsetzung erleichtern.

Der geneigte Leser erhält aufgrund der Angabe von gesetzlichen Grundlagen, Verwaltungsanweisungen und Rechtsprechung die Gelegenheit, einzelne Themengebiete ver-

tiefend zu bearbeiten. Aktuelle Entwicklungen in der Rechtsprechung und Verwaltung sind bis zur Drucklegung, soweit es notwendig ist, berücksichtigt worden.

Ich hoffe, dass Ihnen mit dem vorliegenden Beitrag die buchhalterische Arbeit in gemeinnützigen Vereinen erleichtert wird und vielleicht sogar ein wenig Freude bereitet.

Ellmendingen, im Mai 2023

Bernhard Thie

# INHALTSVERZEICHNIS

|   |           |
|---|-----------|
|   | Seite     |
| <b>Vorwort</b>  | V         |
| <b>Inhaltsverzeichnis</b>                                   | VII       |
| <b>Abbildungsverzeichnis</b>                                | XV        |
| <b>Abkürzungsverzeichnis</b>                                | XVII      |
| <br>  |           |
| <b>TEIL 1: GRUNDZÜGE DER GEMEINNÜTZIGKEIT</b>               | <b>1</b>  |
| <hr/>   |           |
| <b>1 Einführung in die Gemeinnützigkeit</b>                 | <b>1</b>  |
| 1.1 Begriff   | 1         |
| 1.2 Begründung  | 2         |
| 1.3 Umsetzung   | 3         |
| 1.3.1 Satzung   | 3         |
| 1.3.1.1 Zivilrecht: innere Organisation und Vereinsregister | 4         |
| 1.3.1.2 Steuerrecht: Anerkennung der Gemeinnützigkeit       | 4         |
| 1.3.1.3 Verbandsrecht: (Sport-)Fördermittel                 | 5         |
| 1.3.2 Tatsächliche Geschäftsführung                         | 6         |
| 1.4 Steuerbegünstigte Zwecke                                | 6         |
| 1.4.1 Gemeinnützige Zwecke                                  | 7         |
| 1.4.2 Bislang nicht berücksichtigte Zwecke                  | 10        |
| 1.4.3 Förderung der Allgemeinheit                           | 13        |
| 1.5 Selbstlosigkeit   | 14        |
| 1.6 Ausschließlichkeit                                      | 15        |
| 1.7 Unmittelbarkeit   | 15        |
| <b>2 Ertragsteuern und die vier Sphären</b>                 | <b>16</b> |
| 2.1 Ideeller Bereich  | 19        |
| 2.2 Vermögensverwaltung                                     | 20        |

|   | Seite     |
|---|-----------|
| 2.3 Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb   | 20        |
| 2.3.1 Zweckbetrieb  | 20        |
| 2.3.1.1 Satzung und Zweckbetrieb  | 21        |
| 2.3.1.2 Zweckbetriebe im Einzelnen  | 22        |
| 2.3.2 Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb                                   | 24        |
| 2.3.3 Einheitlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb und Defizitausgleich                  | 24        |
| 2.3.4 Sportliche Veranstaltungen  | 26        |
| <b>3 Umsatzsteuer</b>   | <b>29</b> |
| 3.1 System der Umsatzsteuer   | 30        |
| 3.2 Unternehmer   | 30        |
| 3.2.1 Gemeinnütziger Verein als Unternehmer und die vier Sphären                            | 30        |
| 3.2.2 Steuerschuldnerschaft   | 31        |
| 3.2.3 Voranmeldungen  | 31        |
| 3.3 Umsatzsteuervorteile durch Gemeinwohlorientierung                                       | 32        |
| 3.3.1 Steuerbefreiungen   | 32        |
| 3.3.1.1 Gemeinnützigkeit in der AO und Gemeinwohl in der MwStSystRL                         | 32        |
| 3.3.1.2 Steuerbefreiungen im Einzelnen  | 33        |
| 3.3.2 Ermäßigter Steuersatz   | 40        |
| 3.3.2.1 Zweckbetriebe gem. § 12 Abs. 2 Nr. 8 UStG   | 40        |
| 3.3.2.2 Typische von gemeinnützigen Vereinen erbrachte Leistungen mit ermäßigtem Steuersatz | 42        |
| 3.3.3 Verhältnis von Steuerbefreiung und Steuerermäßigung                                   | 43        |
| 3.4 Vorsteuerabzug  | 44        |
| 3.4.1 Unternehmerischer und nichtunternehmerischer Bereich                                  | 44        |
| 3.4.2 Gemischte Nutzung: sachgerechter Aufteilungsmaßstab                                   | 45        |
| 3.4.3 Vorsteuerberichtigung   | 48        |
| 3.5 Zusammenarbeit von Vereinen   | 49        |
| 3.5.1 Gesellschaft bürgerlichen Rechts  | 49        |
| 3.5.2 Gemeinnützige GmbH  | 50        |
| 3.6 Organschaft   | 51        |
| 3.6.1 Inhalt und Voraussetzungen  | 51        |
| 3.6.2 Tochter-(g)GmbH und organisatorische Eingliederung                                    | 52        |

|  | Seite     |
|--|-----------|
| 3.7 Vereinfachungen für kleine Vereine   | 53        |
| 3.7.1 Kleinunternehmer   | 53        |
| 3.7.2 Pauschalierung der Vorsteuer   | 54        |
| <b>4 Rechenschafts- und Aufzeichnungspflichten</b>                                     | <b>55</b> |
| 4.1 Rechenschaftspflicht der handelnden Organe   | 55        |
| 4.1.1 Vereinsrecht   | 55        |
| 4.1.2 Tax-Compliance-Management-System   | 57        |
| 4.1.3 Richtlinien guter Vereinsführung (Good Governance)                               | 58        |
| 4.2 Steuerrechtliche Pflichten   | 59        |
| 4.2.1 Allgemeine Vorschriften der Abgabenordnung                                       | 59        |
| 4.2.2 Grundsätze ordnungsmäßiger Verfahrensdokumentation (nach GoBD)                   | 59        |
| 4.2.3 Umsatzsteuer   | 60        |
| 4.2.4 Gemeinnützigkeitsrecht   | 61        |
| 4.2.5 Ertragsteuerrecht  | 62        |
| 4.2.6 Anforderungen an die Art der Aufzeichnung von Aufwandsentschädigungen (§ 67a AO) | 62        |
| 4.3 Förderrechtliche Aufzeichnungspflichten  | 64        |
| 4.4 Aufbewahrungspflichten und -fristen  | 65        |
| <b>5 Gewinnermittlungsarten</b>  | <b>66</b> |
| 5.1 Einnahmen-Überschuss-Rechnung  | 66        |
| 5.1.1 Aufbau der Einnahmen-Überschuss-Rechnung   | 66        |
| 5.1.2 System und Vorgehensweise  | 66        |
| 5.1.3 Umfangreiche Einnahmen-Überschuss-Rechnung                                       | 67        |
| 5.2 Bilanzierung   | 72        |
| 5.2.1 Kaufmannseigenschaft und Handelsregister   | 72        |
| 5.2.2 Vereinsregister  | 73        |
| 5.2.3 Bilanzierung für den Gesamtverein  | 73        |
| <b>6 Kontenrahmen für Vereine, Stiftungen und gGmbHs</b>                               | <b>74</b> |
| 6.1 SKR 49   | 75        |
| 6.1.1 Aufbau des SKR 49  | 75        |
| 6.1.2 Kontenklassen und Kontenarten  | 76        |
| 6.1.3 Kontenklassen im Einzelnen   | 76        |
| 6.1.3.1 Kontenklasse 0 und 1: das Vermögen   | 76        |



|                                      | Seite  |            |
|--------------------------------------|--|------------|
| 6.1.3.2                              | Kontenklasse 2 bis 4: Kernbereich                          | 77         |
| 6.1.3.3                              | Kontenklasse 5 bis 8: wirtschaftlicher<br>Geschäftsbetrieb | 79         |
| 6.1.3.4                              | Kontenklasse 9 und Debitoren, Kreditoren                   | 80         |
| 6.2                                  | SKR 42   | 80         |
| 6.2.1                                | Abschlussgliederungsprinzip des SKR 04                     | 81         |
| 6.2.2                                | Einbindung der vier Bereiche über „Kostenstellen“          | 81         |
| 6.2.3                                | Buchen und besondere Konten (auszugsweise)                 | 82         |
| 6.3                                  | Sammel- und/oder Einzelkonten                              | 83         |
| <b>TEIL 2: TYPISCHE SACHVERHALTE</b> |  | <b>85</b>  |
| <b>1</b>                             | <b>Mitgliedsbeiträge</b>                                   | <b>85</b>  |
| 1.1                                  | Ertragsteuern  | 85         |
| 1.2                                  | Höhe der Mitgliedsbeiträge und Aufnahmegebühren            | 86         |
| 1.3                                  | Umsatzsteuer   | 88         |
| 1.3.1                                | Rechtsprechung   | 88         |
| 1.3.2                                | Finanzverwaltung   | 89         |
| 1.3.3                                | Folgen für die Praxis                                      | 89         |
| 1.4                                  | Aktive und passive Mitglieder                              | 91         |
| 1.5                                  | Abteilungsbeiträge   | 91         |
| 1.6                                  | Umlagen und Dienste von Mitgliedern                        | 91         |
| <b>2</b>                             | <b>Zuschüsse</b>   | <b>93</b>  |
| 2.1                                  | Ertragsteuern  | 93         |
| 2.2                                  | Umsatzsteuer   | 94         |
| 2.3                                  | Echte Zuschüsse und Vorsteuerabzug                         | 96         |
| 2.4                                  | Coronahilfen   | 98         |
| <b>3</b>                             | <b>Spenden</b>   | <b>99</b>  |
| 3.1                                  | Geld- und Sachspende                                       | 99         |
| 3.2                                  | Aufwandsspende   | 102        |
| 3.3                                  | Crowdfunding   | 104        |
| <b>4</b>                             | <b>Sponsoring</b>  | <b>106</b> |
| 4.1                                  | Aktives und passives Sponsoring                            | 106        |
| 4.2                                  | Verpachtung der gesamten Werberechte                       | 109        |

|  | Seite      |
|--|------------|
| <b>5 Veranstaltungen</b>   | <b>110</b> |
| 5.1 Sportliche Veranstaltungen   | 110        |
| 5.1.1 Startgeld und Eintrittsgeld  | 111        |
| 5.1.2 Antrittsgeld und Preisgeld   | 112        |
| 5.2 Bewirtung  | 113        |
| 5.3 Kulturelle Veranstaltungen   | 114        |
| 5.4 Gesellige Veranstaltungen  | 116        |
| 5.5 Ausspielungen, Lotterien und Tombolas  | 117        |
| 5.5.1 Zweckbetrieb   | 117        |
| 5.5.2 Abgrenzung nichtöffentlicher Tombola von wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb | 120        |
| 5.6 Kurse in Bildung, Kultur und Sport   | 120        |
| 5.6.1 Bildung  | 121        |
| 5.6.2 Kultur   | 123        |
| 5.6.3 Sport  | 124        |
| 5.7 Haupt- und Nebenleistungen im Sport im Lichte der MwStSystemRL und des UStG  | 126        |
| <b>6 Vermietung und Verpachtung</b>  | <b>130</b> |
| 6.1 Abgrenzung   | 130        |
| 6.2 Umsatzsteuer   | 131        |
| 6.3 Sportanlagen   | 131        |
| 6.3.1 Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb                        | 133        |
| 6.3.2 Vermögensverwaltung  | 134        |
| 6.3.3 Zweckbetrieb   | 135        |
| 6.4 Zwischenvermietung   | 135        |
| <b>7 Aufwand</b>   | <b>136</b> |
| 7.1 Kostenaufteilung nach Veranlassung in den Bereichen                          | 137        |
| 7.2 Übersicht über allgemeine Kosten im SKR 49                                   | 138        |
| <b>8 Vergütungen, Übungsleiter- und Ehrenamtszuschläge</b>                       | <b>140</b> |
| 8.1 Hauptberuflich Beschäftigte  | 141        |
| 8.2 Mittelfehlverwendung und angemessene Höhe der Vergütungen                    | 141        |
| 8.2.1 Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung                               | 141        |

|  | Seite      |
|--|------------|
| 8.2.2 Anwendung der Grundsätze der verdeckten Gewinnausschüttung auf andere Geschäftsbeziehungen | 144        |
| 8.2.3 Anbindung an Tarife des öffentlichen Dienstes  | 144        |
| 8.3 Nebenberufliche Beschäftigung  | 145        |
| 8.4 Freiberufler als Dozenten, Lehrbeauftragte und Trainer                                       | 149        |
| 8.4.1 Abgrenzung von der abhängigen Beschäftigung  | 149        |
| 8.4.2 Statusfeststellungsverfahren   | 151        |
| 8.4.3 Rentenversicherung   | 152        |
| 8.4.4 Umsatzsteuer   | 152        |
| 8.5 Ausländische Künstler und Sportler   | 154        |
| <b>9 Bewirtung der Mitglieder, Geschenke und Vereinsarbeit</b>                                   | <b>155</b> |
| 9.1 Vermögensvorteile für Mitglieder   | 155        |
| 9.2 Satzung als Grundlage für Zuwendungen  | 156        |
| 9.3 Bewirtung als steuerunschädliche Zuwendung   | 156        |
| 9.3.1 Verwirklichung der gemeinnützigen Ziele  | 156        |
| 9.3.2 Bewirtung als Aufmerksamkeit   | 157        |
| 9.4 Geschenke an Mitglieder  | 158        |
| 9.4.1 Aufmerksamkeiten und Annehmlichkeiten  | 158        |
| 9.4.2 Jahresbetrachtung  | 158        |
| 9.4.3 Geschenke aus persönlichem Anlass  | 158        |
| 9.4.4 Geschenke an besonders verdiente Mitglieder  | 159        |
| <b>10 Sachanlagen (Wirtschaftsgüter des Anlagevermögens)</b>                                     | <b>159</b> |
| 10.1 Gemeinnützigkeit und Ertragsteuern  | 159        |
| 10.1.1 Ansatz  | 159        |
| 10.1.2 Gemischte Nutzung   | 160        |
| 10.1.2.1 Bewegliche Wirtschaftsgüter   | 161        |
| 10.1.2.2 Unbewegliche Wirtschaftsgüter   | 161        |
| 10.1.3 Bewertung   | 161        |
| 10.2 Umsatzsteuer  | 162        |
| 10.3 Gemischte Nutzung eines Vereinsgebäudes   | 162        |
| <b>11 Reingewinnsschätzung</b>   | <b>166</b> |
| 11.1 Grundlagen  | 166        |
| 11.2 Buchung Reingewinn über Kostenpauschale   | 168        |

|  |            |
|--|------------|
| <b>TEIL 3: MITTELVERWENDUNG UND RÜCKLAGEN</b>                                  | <b>170</b> |
| <b>1 Zeitnahe Mittelverwendung</b>   | <b>170</b> |
| 1.1 Mittelverwendung   | 170        |
| 1.2 Zeitnah  | 171        |
| 1.3 Ausnahmen von der zeitnahen Mittelverwendung                               | 171        |
| 1.3.1 Kleine Vereine mit Einnahmen nicht über 45.000 € jährlich                | 171        |
| 1.3.2 Zulässige Mittelverwendungen im laufenden Jahr                           | 172        |
| 1.3.3 Mittelweiterleitung an andere gemeinnützige Organisationen               | 173        |
| 1.3.3.1 Vereinfachungsregel  | 173        |
| 1.3.3.2 Vertrauensschutz   | 174        |
| 1.3.3.3 Personenkreis der Mittelempfänger                                      | 174        |
| 1.3.4 Zukünftige Mittelverwendung und Rücklagen                                | 175        |
| <b>2 Rücklagen</b>   | <b>176</b> |
| 2.1 Einstellungen in und Entnahmen aus Rücklagen                               | 177        |
| 2.2 Rücklagen im Einzelnen   | 177        |
| 2.2.1 Zweckgebundene Rücklage  | 178        |
| 2.2.2 Betriebsmittelrücklage   | 179        |
| 2.2.3 Wiederbeschaffungsrücklage   | 180        |
| 2.2.4 Rücklagen und Bauvorhaben  | 182        |
| 2.2.5 Freie Rücklagen  | 184        |
| <b>3 Rechtsfolgen von Verstößen gegen das Gebot zeitnaher Mittelverwendung</b> | <b>185</b> |
| <b>4 Mittelverwendungsrechnung</b>   | <b>186</b> |
| 4.1 Anforderungen an die Mittelverwendungsrechnung                             | 187        |
| 4.2 Prinzip der Liquiditätsrechnung  | 188        |
| 4.3 Anlagenverzeichnis und Rücklagenspiegel                                    | 188        |
| 4.3.1 Anlagenverzeichnis   | 188        |
| 4.3.2 Rücklagenspiegel   | 189        |
| 4.4 Gliederung der Mittelverwendungsrechnung                                   | 190        |

---

|  | Seite      |
|--|------------|
| 4.5 Die Positionen im Einzelnen                                      | 192        |
| 4.5.1 Sachanlagen, Sammelposten und immaterielle<br>Wirtschaftsgüter | 193        |
| 4.5.2 Finanzanlagen und Geldbestände                                 | 193        |
| 4.5.3 Gegebene Darlehen  | 193        |
| 4.5.4 Erhaltene Darlehen und vergleichbare<br>Verbindlichkeiten      | 193        |
| 4.5.5 Ausstattungskapital  | 194        |
| 4.5.6 Nutzungsgebundenes Anlagevermögen                              | 194        |
| 4.5.7 Mittelzufluss  | 194        |
| 4.5.8 Verwendungsüberhang  | 194        |
| <b>Literaturverzeichnis</b>  | <b>195</b> |
| <b>Stichwortverzeichnis</b>  | <b>197</b> |

## Teil 2: Typische Sachverhalte

Im Folgenden werden nun die für einen gemeinnützigen Verein besonderen Geschäftsvorfälle in Anwendung des SKR 49 und des SKR 42 behandelt. Dazu gibt es für einzelne Buchungen vorab steuerrechtliche Erläuterungen.

### 1 Mitgliedsbeiträge

Auf der Einnahmenseite von gemeinnützigen Vereinen spielen Mitgliedsbeiträge regelmäßig eine wichtige Rolle. Die gängige, allgemein bekannte Unterscheidung ist die zwischen echten und unechten Mitgliedsbeiträgen.

Echte Mitgliedsbeiträge sind Einnahmen des ideellen Bereichs. Unechte Mitgliedsbeiträge werden regelmäßig dem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (Zweckbetrieb oder steuerpflichtig) zugeordnet.

Die Trennung zwischen echten und unechten Mitgliedsbeiträgen ist begrifflich zwar leicht verständlich, aber in der täglichen Praxis unscharf, was gerade im Bereich der Umsatzsteuer zu einer unterschiedlichen Handhabung in der Rechtsprechung (EuGH und BFH) und der Finanzverwaltung geführt hat. Zunächst aber soll zwischen den ertragsteuerlichen und den umsatzsteuerlichen Voraussetzungen unterschieden und auf die ertragsteuerliche Betrachtung eingegangen werden.

#### 1.1 Ertragsteuern

Mitgliedsbeiträge sind gem. § 8 Abs. 5 KStG bei der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens nicht zu berücksichtigen:

##### § 8 Abs. 5 KStG

(5) Bei Personenvereinigungen bleiben für die Ermittlung des Einkommens Beiträge, die auf Grund der Satzung von den Mitgliedern lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder erhoben werden, außer Ansatz.

Zunächst bleibt damit festzuhalten, dass die Steuerfreiheit der Mitgliedsbeiträge nicht auf Anerkennung der Gemeinnützigkeit beruht, sondern darauf, dass es sich ertragsteuerlich um eine steuerfreie Einlageleistung des Mitglieds handelt.<sup>79</sup> Sollte also ein gemeinnütziger Verein die Anerkennung der Gemeinnützigkeit verlieren, bleibt die Steuerfreiheit der Mitgliedsbeiträge davon unberührt.

<sup>79</sup> Auch das geleistete Stammkapital einer GmbH ist ein steuerfreier Mitgliedsbeitrag des Gesellschafters.

R 8.11 Abs. 1 und 2 KStR konkretisiert die allgemeine Auffassung der Finanzverwaltung davon, was unter Mitgliedsbeiträgen gem. § 8 Abs. 5 KStG zu verstehen ist:

**R 8.11 Abs. 1, 2 KStR**

- (1) <sup>1</sup>Mitgliedsbeiträge i. S. v. § 8 Abs. 5 KStG sind Beiträge, die die Mitglieder einer Personenvereinigung lediglich in ihrer Eigenschaft als Mitglieder nach der Satzung zu entrichten haben. <sup>2</sup>Sie dürfen der Personenvereinigung nicht für die Wahrnehmung besonderer geschäftlicher Interessen oder für Leistungen zugunsten ihrer Mitglieder zufließen. <sup>3</sup>Der Beurteilung als echter Mitgliedsbeitrag steht es entgegen, wenn die Beitragshöhe von der tatsächlichen Inanspruchnahme für Leistungen durch die Mitglieder abhängt.
- (2) <sup>1</sup>Mitgliedsbeiträge, die auf Grund der Satzung erhoben werden, bleiben bei der Ermittlung des Einkommens von unbeschränkt oder beschränkt körperschaftsteuerpflichtigen Personenvereinigungen außer Ansatz (§ 8 Abs. 5 KStG). <sup>2</sup>Es genügt, dass eine der folgenden Voraussetzungen erfüllt ist:
1. Die Satzung bestimmt Art und Höhe der Mitgliedsbeiträge.
  2. Die Satzung sieht einen bestimmten Berechnungsmaßstab vor.
  3. Die Satzung bezeichnet ein Organ, das die Beiträge der Höhe nach erkennbar festsetzt.
- <sup>3</sup>Bei den nicht zur Führung von Büchern verpflichteten Personenvereinigungen zählen echte Mitgliedsbeiträge bereits mangels Zurechenbarkeit zu einer Einkunftsart nicht zu den steuerpflichtigen Einkünften. <sup>4</sup>Das gilt auch für die mit ihnen in Verbindung stehenden Ausgaben, die mithin regelmäßig dem ideellen Bereich der Körperschaft zuzurechnen sind und demzufolge die steuerpflichtigen Einkünfte nicht mindern.

In gemeinnützigen Vereinen ist die Höhe der Abgaben und Mitgliedsbeiträge im Falle der Erhöhung sehr häufig Ausgangspunkt von Auseinandersetzungen und Streit. Deshalb sind Beitragserhöhungen selbstverständlich gut zu begründen. Es sollte auch geprüft werden, ob die Festsetzung der Beiträge oder zumindest eines Teils der Abgaben und Beiträge durch den Vorstand erfolgt. Die Möglichkeit besteht, wenn es eine entsprechende Grundlage in der Satzung gibt.

## 1.2 Höhe der Mitgliedsbeiträge und Aufnahmegebühren

Voraussetzung für die Anerkennung der Gemeinnützigkeit ist die Förderung der Allgemeinheit (vgl. Teil 1, Kapitel 1.4.3: Förderung der Allgemeinheit). Dies verlangt, dass die Tätigkeit des Vereins grundsätzlich jedem Menschen zugänglich sein muss. Deshalb darf über die Höhe der Mitgliedsbeiträge der Zugang zum Verein nicht erschwert oder unmöglich gemacht werden. Deswegen verlangt die Finanzverwaltung, dass sowohl bei den laufenden Mitgliedsbeiträgen als auch bei den Aufnahmegebühren als Einmalzahlung Höchstgrenzen nicht überschritten werden.

Aufnahmegebühren sind wie Mitgliedsbeiträge dem ideellen Bereich zuzuordnen.

In Nr. 1.1 des AEAO zu § 52 Gemeinnützige Zwecke legt die Finanzverwaltung die Höchstbeträge der Mitgliedsbeiträge und der Aufnahmegebühren fest, wenn die Tätigkeit eines gemeinnützigen Vereins überwiegend seinen Mitgliedern zugutekommt:

| AEAO zu § 52, Nr. 1.1 |   |
|-----------------------|---|
| 1.1                   | Allgemeines   |
|                       | Ein Verein, dessen Tätigkeit in erster Linie seinen Mitgliedern zugutekommt (insbesondere Sportvereine und Vereine, die in genannte Freizeitbetätigungen fördern), fördert nicht die Allgemeinheit, wenn er den Kreis der Mitglieder durch hohe Aufnahmegebühren oder Mitgliedsbeiträge (einschließlich Mitgliedsumlagen) klein hält. |
|                       | Bei einem Verein, dessen Tätigkeit in erster Linie seinen Mitgliedern zugutekommt, ist eine Förderung der Allgemeinheit i. S. d. § 52 Abs. 1 AO anzunehmen, wenn  |
|                       | a) <b>die Mitgliedsbeiträge und Mitgliedsumlagen zusammen im Durchschnitt 1.023 € je Mitglied und Jahr und</b>  |
|                       | b) <b>die Aufnahmegebühren für die im Jahr aufgenommenen Mitglieder im Durchschnitt 1.534 € nicht übersteigen.</b>  |

Werden der jährliche Mitgliedsbeitrag pro Mitglied von 1.023 € oder die Aufnahmegebühren der aufgenommenen Mitglieder von 1.534 € im Durchschnitt überschritten, ist nach Auffassung der Finanzverwaltung die Anerkennung der Gemeinnützigkeit zu versagen.

Das Überschreiten der Beträge ändert aber nichts an der Steuerbefreiung gem. § 8 Abs. 5 KStG, da diese Befreiung unabhängig von der Gemeinnützigkeit gilt.

Der SKR 49 sieht für die echten Mitgliedsbeiträge und Aufnahmegebühren eine zusätzliche Unterscheidung vor:

- ▶ 2110: echte Mitgliedsbeiträge bis 300 €,
- ▶ 2120: echte Mitgliedsbeiträge von 300 € bis 1.023 €

sowie

- ▶ 2150: Aufnahmegebühren bis 300 €,
- ▶ 2160: Aufnahmegebühren von 300 € bis 1.534 €.

Die Unterscheidung zwischen Beiträgen und Gebühren bis 300 € einerseits und darüber hinausgehenden andererseits hat nun insoweit eine Relevanz für die vereinfachten Zuwendungsnachweise. Soweit Mitgliedsbeiträge als Sonderausgaben gem. § 10b Abs. 1 EStG abziehbar sind, gilt für die Wirtschaftsjahre, die nach dem 1.1.2020 begonnen haben oder beginnen, der vereinfachte Zuwendungsnachweis bis 300 € (§ 50 Abs. 4 Nr. 2 Buchst. b EStDV).



Der SKR 42 gliedert die Mitgliedsbeiträge in:

- ▶ 40000/1: echte Mitgliedsbeiträge
- ▶ 40100/1: Aufnahmegebühren

### 1.3 Umsatzsteuer

Eine Befreiungsvorschrift wie § 8 Abs. 5 KStG gibt es in der Umsatzsteuer nicht. Die Höhe der Mitgliedsbeiträge hat keine Auswirkung auf die Steuerbarkeit. Es gilt in der überwiegenden Praxis immer noch die Abgrenzung von echten und unechten Mitgliedsbeiträgen, auch wenn sich die Rechtsprechung schon vor Jahren geändert hat.

#### 1.3.1 Rechtsprechung

Es hat in der Rechtsprechung eine Abkehr von der begrifflich klaren Unterscheidung zwischen echten und unechten Mitgliedsbeiträgen gegeben.<sup>80</sup> Bereits mit Urteil des EuGH vom 21.3.2002 ist Art. 2 Nr. 1 der 6. EG-Richtlinie so zu verstehen, dass „die Jahresbeiträge der Mitglieder eines Sportvereins ... die Gegenleistung für die von diesem Verein erbrachten Dienstleistungen darstellen können, auch wenn diejenigen Mitglieder des Vereins, die die Einrichtungen nicht oder nicht regelmäßig nutzen, verpflichtet sind, ihren Jahresbeitrag zu zahlen“.

Der BFH hat sich dieser Rechtsprechung angeschlossen.<sup>81</sup> Das heißt, auch wenn kein unmittelbarer Leistungsaustausch mit der Zahlung des Mitgliedsbeitrags verbunden ist, sondern lediglich die Berechtigung zur Nutzung einer Einrichtung, ohne dass das betreffende Mitglied die Einrichtung überhaupt nutzt oder nutzen will, aber den Verein als passives Mitglied unterstützen will, liegt ein steuerbarer Umsatz vor. Die Folge ist, dass auch der Vorsteuerabzug aus der Herstellung und den Kosten des Betriebs der Einrichtung gegeben ist, wenn mit der Zahlung des Mitgliedsbeitrags eine steuerpflichtige Leistung verbunden ist. Das ist regelmäßig der Zugang zur Sportstätte. Sollte mit den Mitgliedsbeiträgen die Teilnahme an Sportkursen ermöglicht werden, die gem. § 4 Nr. 22 Buchst. a UStG steuerfrei sind, entfällt der Vorsteuerabzug (§ 15 Abs. 2 Nr. 1 UStG), auch wenn dies mit der Nutzung der Sportstätte verbunden ist.

---

80 EuGH, Urteil v. 21.3.2002 – C-174/00, UR 2002 S. 320 ff. NWB CAAAB-72618.

81 Unter anderem BFH, Urteil v. 9.8.2007 – V R 27/04, DStR 2007 S. 1719 NWB GAAAC-58398: Bei einem Schießsportverein, der seinen Mitgliedern die vereinseigene Schießhalle zur Verfügung stellt, besteht „ein unmittelbarer Zusammenhang zwischen der Leistung des Vereins, den Mitgliedern Vorteile, wie Sportanlagen, zur Verfügung zu stellen, und den Mitgliedsbeiträgen“.

### 1.3.2 Finanzverwaltung

Laut Finanzverwaltung ist umsatzsteuerlich nach wie vor zwischen echten und unechten Mitgliedsbeiträgen zu unterscheiden. Die vorgenannte Rechtsprechung findet in der Praxis der Finanzverwaltung grundsätzlich keine Anwendung. Der Gesetzgeber reagierte bislang auf die Rechtsprechung des EuGH und die Praxis der Finanzverwaltung nicht. Es bleibt bei der Unterscheidung zwischen echten und unechten Mitgliedsbeiträgen. Die Abgrenzung erfolgt danach, ob ein unmittelbarer Leistungsaustausch zwischen Verein und Mitglied vorliegt, der durch den Mitgliedsbeitrag abgegolten wird, und ob der Mitgliedsbeitrag zur Erfüllung des Vereinszwecks verwendet wird. Dies kommt durch Abschnitt 1.4 Abs. 1 und 2 sowie 7 UStAE zum Ausdruck:

| Abschnitt 1.4 Abs. 1, 2, 7 UStAE |  |
|----------------------------------|--|
| (1)                              | <sup>1</sup> Soweit eine Vereinigung zur Erfüllung ihrer den Gesamtbelangen sämtlicher Mitglieder dienenden satzungsgemäßen Gemeinschaftszwecke tätig wird und dafür echte Mitgliederbeiträge erhebt, die dazu bestimmt sind, ihr die Erfüllung dieser Aufgaben zu ermöglichen, fehlt es an einem Leistungsaustausch mit dem einzelnen Mitglied. <sup>2</sup> Erbringt die Vereinigung dagegen Leistungen, die den Sonderbelangen der einzelnen Mitglieder dienen, und erhebt sie dafür Beiträge entsprechend der tatsächlichen oder vermuteten Inanspruchnahme ihrer Tätigkeit, liegt ein Leistungsaustausch vor (vgl. BFH-Urteile vom 4.7.1985, V R 107/76, BStBl 1986 II S. 153, und vom 7.11.1996, V R 34/96, BStBl 1997 II S. 366).   |
| (2)                              | <sup>1</sup> Voraussetzung für die Annahme echter Mitgliederbeiträge ist, dass die Beiträge gleich hoch sind oder nach einem für alle Mitglieder verbindlichen Bemessungsmaßstab gleichmäßig errechnet werden. <sup>2</sup> Die Gleichheit ist auch dann gewahrt, wenn die Beiträge nach einer für alle Mitglieder einheitlichen Staffel erhoben werden oder die Höhe der Beiträge nach persönlichen Merkmalen der Mitglieder, z. B. Lebensalter, Stand, Vermögen, Einkommen, Umsatz, abgestuft wird (vgl. BFH-Urteil vom 8.9.1994, V R 46/92, BStBl II S. 957). <sup>3</sup> Allein aus der Gleichheit oder aus einem gleichen Bemessungsmaßstab kann auf die Eigenschaft der Zahlungen als echte Mitgliederbeiträge nicht geschlossen werden (vgl. BFH-Urteil vom 8.9.1994, V R 46/92, a. a. O.).<br><br>[...] |
| (7)                              | <sup>1</sup> Bewirkt eine Vereinigung Leistungen, die zum Teil den Einzelbelangen, zum Teil den Gesamtbelangen der Mitglieder dienen, sind die Beitragszahlungen in Entgelte für steuerbare Leistungen und in echte Mitgliederbeiträge aufzuteilen (vgl. BFH-Urteil vom 22.11.1963, V 47/61 U, BStBl 1964 III S. 147). <sup>2</sup> Der auf die steuerbaren Leistungen entfallende Anteil der Beiträge entspricht der Bemessungsgrundlage, die nach § 10 Abs. 5 Nr. 1 in Verbindung mit § 10 Abs. 4 UStG anzusetzen ist (vgl. Abschnitt 10.7 Abs. 1).  |

### 1.3.3 Folgen für die Praxis

Diese bis heute geltende Rechtsauffassung der Finanzverwaltung führt zu einem Vertrauensschutz der gemeinnützigen Vereine seitens der Finanzverwaltung, nicht aber

gegenüber den Gerichten, die sich weiterhin konsequent an die Rechtsprechung des EuGH halten. In der Praxis werden im Regelfall die üblichen Mitgliedsbeiträge ohne Umsatzsteuer gebucht, da nach wie vor keine Verpflichtung dazu besteht, mit Umsatzsteuer zu buchen, auch wenn die Nutzung von bestimmten Einrichtungen (Sporthallen, Fußballplätzen) an die Mitgliedschaft im Verein und die Entrichtung von Mitgliedsbeiträgen zur Unterhaltung der Sportanlagen geknüpft ist.

**BEISPIEL** ▶ Der TuS Halfterdingen e. V. ist ein Mehrspartensportverein (Turnen, Schwimmen, Triathlon). In der Satzung ist geregelt, dass von den Mitgliedern jährliche Beiträge zu erheben sind und von Neumitgliedern eine Aufnahmegebühr erhoben werden kann. Die Höhe der Aufnahmegebühr und die der Mitgliedsbeiträge werden durch die Mitgliederversammlung festgelegt, und zwar auf 100 € (Aufnahmegebühr) und 90 € (Mitgliedsbeitrag).

Der Verein unterhält eine Sporthalle mit einem Kraft-und-Fitness-Raum. Jedes Vereinsmitglied darf den Kraft-und-Fitness-Raum nutzen. Nichtvereinsmitglieder haben keinen Zutritt. Der Verein nutzt das öffentliche Schwimmbad der örtlichen Gemeinde, indem es für die Nutzung der Bahnen durch die Mitglieder zu festgesetzten Zeiten die vom Gemeinderat festgelegte Gebühr (15 € pro Stunde) von den Mitgliedsbeiträgen aller Mitglieder bezahlt. Der Eintritt im Schwimmbad für B würde pro Besuch 5 € betragen.

B ist vom 10.2.01 an neues Mitglied. Der Verein zieht die Aufnahmegebühr von 100 € und jährlich den Mitgliedsbeitrag von 90 € für Erwachsene via SEPA-Lastschriftverfahren ein. Aufgrund eines Rückenleidens ist B nicht in der Lage, den Kraft-und-Fitness-Raum zu nutzen. Er geht dreimal wöchentlich in der Freizeitgruppe des Vereins auf der zugeteilten Bahn schwimmen.

**LÖSUNG** ▶ Es liegt ein echter Mitgliedsbeitrag i. H. v. 90 € vor, der ohne Umsatzsteuer verbucht werden kann. Er ist dem ideellen Bereich des Vereins zuzuordnen.

**Buchung**

| SKR 49 | SKR 42 | Soll | €  | SKR 49 | SKR 42  | Haben                             | €  |
|--------|--------|------|----|--------|---------|-----------------------------------|----|
| 0945   | 18000  | Bank | 90 | 2110   | 40000/1 | Echte Mitgliedsbeiträge bis 300 € | 90 |

Es liegt eine Aufnahmegebühr i. H. v. 100 € vor, die ebenfalls ohne Umsatzsteuer im ideellen Bereich verbucht werden kann.

Aufgrund der Auffassung der Finanzverwaltung ist diese Beurteilung nicht zu beanstanden, auch wenn die Mitgliedschaft in dem Verein und die Beitragszahlung die Möglichkeit der Nutzung des Kraft-und-Fitness-Raums sowie den für ihn kostenlosen Zugang zum öffentlichen Schwimmbad beinhalten. Es gilt insoweit Vertrauensschutz zugunsten des Vereins seitens der Finanzverwaltung.

**Buchung**

| SKR 49 | SKR 42 | Soll | €   | SKR 49 | SKR 42  | Haben                      | €   |
|--------|--------|------|-----|--------|---------|----------------------------|-----|
| 0945   | 18000  | Bank | 100 | 2150   | 40100/1 | Aufnahmegebühren bis 300 € | 100 |

Will der Verein bei der Errichtung einer Sportstätte oder im Rahmen eines sonstigen Baus, der im Wesentlichen durch die Mitglieder genutzt wird, die Vorsteuer geltend machen, so kann er in der Regel auf die Mitgliedsbeiträge Umsatzsteuer abführen, wenn zukünftig steuerbare und steuerpflichtige Leistungen des Vereins einander gegenüberstehen. Sportkurse, die unter § 4 Nr. 22 Buchst. a oder b UStG fallen und in der neuen Sportstätte stattfinden, gehören regelmäßig nicht dazu.

Aufgrund dieser Situation ist es empfehlenswert, sich bei Bauvorhaben oder anderen finanziell umfangreichen Investitionen, bei denen ein Vorsteuerabzug geltend gemacht werden soll, vorher mit dem Finanzamt abzustimmen. Um Rechtsverbindlichkeit zu erlangen, ist eine (kostenpflichtige) verbindliche Auskunft gem. § 89 Abs. 2 AO einzuholen. Diese ist auf Antrag von der zuständigen Finanzbehörde zu erteilen. Hinsichtlich der Vorgehensweise bei der Aufteilung der Vorsteuer vgl. Teil 1, Kapitel 3.4.2: Gemischte Nutzung: sachgerechter Aufteilungsmaßstab.

## 1.4 Aktive und passive Mitglieder

Die Unterscheidung zwischen Mitgliedsbeiträgen aktiver Mitglieder oder passiver Mitglieder ist für die ertragsteuerliche Beurteilung ohne Bedeutung. Falls der Verein aber eine sichtbare Unterscheidung in der Buchhaltung wünscht, empfiehlt es sich ein zusätzliches Konto (z. B. 2111: Mitgliedsbeiträge passiver Mitglieder) einzurichten.

## 1.5 Abteilungsbeiträge

Das Gleiche gilt für die Zahlung von Abteilungsbeiträgen in Mehrspartenvereinen; wenn z. B. im vorgenannten Beispiel die Turner des TuS Halfterdingen jährlich zusätzlich 10 €, die Schwimmer 50 € und die Triathleten 80 € zusätzlich zum Grundbeitrag von 90 € zahlen müssten, könnten zusätzlich die Konten SKR 49 und SKR 42 eingerichtet werden:

| SKR 49 | SKR 42 |                             |
|--------|--------|-----------------------------|
| 2112   | 40001  | Abteilungsbeitrag Turnen    |
| 2113   | 40002  | Abteilungsbeitrag Schwimmen |
| 2114   | 40003  | Abteilungsbeitrag Triathlon |

## 1.6 Umlagen und Dienste von Mitgliedern

Umlagen sind in der Regel Einmalbeiträge der Mitglieder, die durch Beschluss des zuständigen Organs des gemeinnützigen Vereins zur Finanzierung von größeren Projekten erhoben werden wie z. B. dem Bau einer Turnhalle oder eines Fußballplatzes. Zur Erhe-

bung der Umlage bedarf es in der Satzung einer besonderen, hinreichend bestimmten Regelung.<sup>82</sup> Beschlussorgan sollte die Mitgliederversammlung sein, die über Notwendigkeit, Höhe und Fälligkeit beschließt.

Gerade wenn es um die Finanzierung eines Großprojekts wie des Baus einer Turnhalle geht, ist der Verein verpflichtet, Eigenbeiträge zu leisten, damit Zuschüsse der öffentlichen Hand und der übergeordneten Sportverbände geleistet werden.

Umlagen sind eine besondere Form des Mitgliedsbeitrags. Deswegen sind sie dem idealen Bereich zuzuordnen. Zuwendungsbescheinigungen dürfen dafür nicht ausgestellt werden, weil es sich nicht um eine Spende handelt.

Häufig setzen Satzungen neben Mitgliedsbeiträgen auch Dienste von Mitgliedern verpflichtend voraus (Fahrdienste, Helferdienste bei Veranstaltungen etc.). Diese Dienste werden buchhalterisch nicht erfasst. Sie spielen aber häufig eine Rolle, wenn bei einem größeren Projekt für Zuschüsse ein Eigenanteil des Vereins berechnet wird. Als Eigenanteil wird häufig die unentgeltliche Eigenleistung der Mitglieder anerkannt. Erforderlich sind Aufzeichnungen, aus denen hervorgeht, welches Mitglied in welchem Umfang für das Projekt tätig wurde. Die Eigenleistungen werden mit einem Faktor in eine messbare Eigenbeteiligung umgerechnet, so dass der Eigenanteil angemessen berücksichtigt werden kann.

**BEISPIEL** ▶ Der Fußballverein SV Größdrup e. V. plant seit langem den Bau einer Sporthalle. Die Gemeinde ist dem Projekt zugeneigt, weil die Halle neben dem Fußballplatz direkt bei der Grundschule des Ortes errichtet werden soll. Die Baukosten sollen 1,5 Mio. € betragen. Der Verein muss 20 % der Baukosten als Eigenanteil beitragen, damit aus Töpfen der Gemeinde, des Landkreises, des Landessportbundes sowie aus einem Fördermitteltopf des Landes die nötigen Gelder fließen.

Die Mitgliederversammlung beschließt auf Grundlage der entsprechenden Regelung in der Satzung, dass jedes volljährige Mitglied einen Beitrag von 500 €, verteilt auf fünf Jahresraten à 100 €, zu leisten hat (300 Mitglieder à 500 € = 150.000 €) und alle Mitglieder mit Vollendung des 16. Lebensjahres, die dazu körperlich in der Lage sind, drei Tage (24 Stunden) im Zuge der Errichtung der Sporthalle auf der Baustelle zu arbeiten haben (350 Mitglieder à 24 Stunden x 12,00 € = ca. 100.000 €). Der noch fehlende Betrag (ca. 50.000 €) soll durch Spendenaktionen im Ort aufgebracht werden.

**LÖSUNG** ▶ Der zu zahlende Zusatzbeitrag ist, auch wenn er in Raten zu zahlen ist, eine Umlage. Da es sich hier um ein Großprojekt für den Verein handelt, dessen Realisierung von Fördermitteln abhängig ist, empfiehlt es sich, dafür ein eigenes Konto einzurichten. Ohne Einrichtung des Zusatzkontos ergibt sich jeweils mit Zufluss beim Verein folgende Buchung einer Rate eines Mitglieds:

---

82 OLG München, Beschluss v. 28.6.2022 – 34 Wx 153/22, npoR 2023 S. 128.

**Buchung**

| SKR 49 | SKR 42 | Soll | €   | SKR 49 | SKR 42  | Haben                                  | €   |
|--------|--------|------|-----|--------|---------|--|-----|
| 0945   | 18000  | Bank | 100 | 2170   | 40200/1 | Umlagen/Einnahmen aus Mitgliedsumlagen | 100 |

Ein anderes Thema ist die Ermittlung der Herstellungskosten für die Aktiva. Diese geht nach den allgemeinen Regeln über die Herstellungskosten auf Grundlage von § 255 Abs. 2 HGB, wobei dem Bereich der Mittelherkunft (Mitgliedsbeiträge, Umlagen, Zuschüsse, Spenden, Veranstaltungen) und deren Aktivierungsmöglichkeit besondere Beachtung zu schenken ist.

## 2 Zuschüsse

Zuwendungen Dritter, die keine Spenden sind, treten bei gemeinnützigen Vereinen nicht nur bei der Realisierung von größeren Projekten, sondern in vielfältiger Form auf. Sowohl in ertragsteuerlicher als auch in umsatzsteuerlicher Hinsicht sind einige Besonderheiten zu beachten.

### 2.1 Ertragsteuern

Die Zuordnung zu den einzelnen Bereichen und damit die Steuerpflicht für Zuschüsse hängt von deren Verwendung ab. Es spielt für die Besteuerung insoweit in der Regel keine Rolle, ob der Zuschuss von der öffentlichen Hand (Gemeinde, Bundesland) oder von einer privaten Körperschaft, die die Erfüllung der Satzungszwecke des gemeinnützigen Vereins mit zweckgebundenen finanziellen Mitteln unterstützt (z. B. Landessportbünde zahlen Personal- und Sachkostenzuschüsse an einen Fachsportverband), kommt.

Im SKR 49 ist aber eine Trennung der Mittelherkunft von Zuschüssen vorgesehen:

|                        |   |
|------------------------|---|
| Ideeller Bereich       | 2301: Zuschüsse von Verbänden und<br>2302: Zuschüsse von Behörden |
| Zweckbetrieb Sport     | 5200 bis 5225   |
| Sonstiger Zweckbetrieb | 6030: zweckgebundener Zuschuss                                    |

Im SKR 42 gibt es diese Trennung nicht, sondern das Konto 48280 (Zuschüsse von Verbänden und Behörden), das über die Kostenstellenbuchung für alle Bereiche Anwendung findet.

In all diesen Fällen handelt es sich um echte Zuschüsse.

Anders sieht es aus, wenn die Zahlungen an eine unmittelbare Gegenleistung geknüpft sind und damit öffentliche Aufgaben übernommen oder Einrichtungen der öffentlichen

Hand betrieben werden. Dann kann es sich um Einnahmen im Rahmen eines wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs handeln und es hat auch Konsequenzen für die umsatzsteuerliche Beurteilung.

## 2.2 Umsatzsteuer

Echte Zuschüsse sind mangels Leistungsaustausch nicht umsatzsteuerbar und deshalb ohne Umsatzsteuer zu verbuchen.

Sog. unechte Zuschüsse führen häufig zu steuerbaren und steuerpflichtigen Umsätzen. Ein unechter Zuschuss ist gegeben, weil der Leistungsempfänger eine konkrete Gegenleistung für den Zuschussgeber erbringt.

Gleiches gilt, wenn es sich um eine Preisauffüllung handelt. Der geleistete Betrag findet Eingang in die Bemessungsgrundlage (§ 10 Abs. 1 Satz 1 UStG) des steuerbaren und steuerpflichtigen Umsatzes. Ohne Bedeutung für die Annahme eines Leistungsaustausches ist, ob einer der Beteiligten gemeinnützig ist oder der Empfänger auch Satzungszwecke erfüllt. Die Rechtsform Verein spielt keine Rolle. Genauso wenig, ob Leistung und Gegenleistung in etwa gleichwertig sind. Der Bezeichnung „Zuschuss“, „Förderung“ oder „Beihilfe“ kommt lediglich Indizwirkung zu. Entscheidend sind der Bewilligungsbescheid, die zugrunde liegende Vereinbarung sowie eventuell auch die Vereinsatzung.

**BEISPIEL** ▶ Der SSV Büchenbusch e. V. ist ein Mehrspartenverein (Fußball, Schwimmen, Leichtathletik). Die Gemeinde Büchenbusch betreibt ein Schwimmbadgelände mit Hallen- und Freibad. Es gibt im Freigelände ein 50-m-Sportbecken, ein Freizeitbad und ein Kleinkinderbecken sowie in der Halle ein Lehrschwimmbecken mit Nichtschwimmerbereich. Mit der Gemeinde ist vereinbart, dass der Verein den laufenden Betrieb des gesamten Schwimmbades übernimmt und dafür unter anderem folgende jährliche Zuschüsse der Gemeinde erhält, die zusammen ausgezahlt werden:

|                           |           |
|---------------------------|-----------|
| Zuschuss Personalkosten   | 150.000 € |
| Zuschuss Sachaufwendungen | 50.000 €  |

Die technische Betreuung liegt weiterhin in den Händen der Gemeinde. Die Eintrittsgelder werden jeweils zur Hälfte zwischen Gemeinde und Verein aufgeteilt.

Die Leichtathletikabteilung hat eine bundesweit erfolgreiche Nachwuchsabteilung und deswegen die Anerkennung als Landesleistungszentrum vom Landessportverband erhalten. Dafür bekommt der Verein vom Landessportverband jeweils jährlich:

|                                   |          |
|-----------------------------------|----------|
| Zuschuss Personalkosten (Trainer) | 40.000 € |
| Zuschuss Trainingslager           | 5.000 €  |

Außerdem zahlt der Landessportverband einen weiteren, für Satzungszwecke zu verwendenen allgemeinen Zuschuss i. H. v. 10.000 €.

Das Geld wird für Kurse zur Integration von Flüchtlingen durch Sport, Zahlung von Übungsleiterpauschalen und allgemeine Verwaltung des Vereins ausgegeben.

**LÖSUNG****a) Schwimmbadbetrieb**

Die Zuschüsse der Gemeinde sind sog. unechte Zuschüsse.

Die Einnahmen stehen unmittelbar in Zusammenhang mit dem steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb „Schwimmbadbetrieb“. Es handelt sich nicht um einen Zweckbetrieb, da hier allgemeine Dienstleistungen für den Betrieb einer öffentlichen Einrichtung für die Gemeinde erbracht werden. Die Zahlungen dienen der Aufrechterhaltung des Schwimmbadbetriebes und der Gesundheitspflege und nicht dem Schwimmsport des Vereins allein.

Es liegt ein Leistungsaustausch zwischen der Gemeinde und dem Verein vor, indem der Verein Dienstleistungstätigkeiten für die Gemeinde erbringt. Die Einnahmen sind mit 19 % Umsatzsteuer zu versteuern.

**Buchung**

| SKR 49 | SKR 42 | Soll | €       | SKR 49 | SKR 42  | Haben                                 | €       |
|--------|--------|------|---------|--------|---------|---------------------------------------|---------|
| 0945   | 18000  | Bank | 150.000 | 8031   | 44001/4 | Erlöse Zuschuss Stadt Schwimmbad 19 % | 150.000 |

**b) Landesleistungszentrum (LLZ)**

Es handelt sich um einen echten Zuschuss. Das LLZ ist ein klassischer Zweckbetrieb. Dies gilt für das Training der Nachwuchsleichtathleten vor Ort in den eigenen Sportstätten und für die Trainingslager der Nachwuchsathleten. Der Betrieb des LLZ ist keine Sportveranstaltung. Der Zuschuss steht in keinem Zusammenhang mit Einnahmen aus Eintrittsgeldern oder Teilnahmegebühren.

Es gibt keinen unmittelbaren Leistungsaustausch zwischen dem Zuschussgeber und dem Verein. Im Ergebnis liegt ein nichtsteuerbarer Umsatz vor.

**Buchung**

| SKR 49 | SKR 42 | Soll | €      | SKR 49 | SKR 42  | Haben   | €      |
|--------|--------|------|--------|--------|---------|---|--------|
| 0945   | 18000  | Bank | 45.000 | 5205   | 48280/3 | Zuschüsse von Verbänden und Organisationen/Zuschüsse von Verbänden und Behörden | 45.000 |

**c) Allgemeiner Zuschuss**

Es handelt sich um einen echten Zuschuss, der dem ideellen Bereich zuzuordnen ist. Dieser Zuschuss ist ein nichtsteuerbarer Umsatz.



**Buchung**

| SKR 49 | SKR 42 | Soll | €      | SKR 49 | SKR 42  | Haben  | €      |
|--------|--------|------|--------|--------|---------|--|--------|
| 0945   | 18000  | Bank | 10.000 | 2301   | 48280/1 | Zuschüsse von Verbänden/Zuschüsse von Verbänden und Behörden | 10.000 |

**2.3 Echte Zuschüsse und Vorsteuerabzug**

Werden Zuschüsse von öffentlicher Hand für die Bereitstellung allgemeiner Leistungen gezahlt, ohne dass damit eine konkrete Leistung für den Zuschussgeber verbunden ist, ist von einem nichtsteuerbaren Umsatz auszugehen. Das ist der Fall, wenn es im Rahmen der Leistungsbeziehungen zwischen dem Zuschussgeber und dem Nutzer einer kommunalen Anlage keine Verpflichtung gibt, Leistungen anzubieten, sondern die Kommune die Anlage zur Nutzung überlässt. Es liegen in einem solchen Fall keine Ausgliederung im umwandlungsrechtlichen Sinne und keine dingliche Übertragung (Eigentumsübergang) vor. Diese Art der Vereinbarung hat Auswirkungen auf den Vorsteuerabzug bezogener Leistungen des Vereins. Erzielt der Verein neben den echten Zuschüssen weitere steuerbare und steuerpflichtige Einnahmen (z. B. über Eintrittsgelder oder Gaststättenbetrieb), kann dies dazu führen, dass der Vorsteuerabzug aus den bezogenen Eingangsleistungen anteilig möglich ist. Werden die Zuschüsse gezahlt, damit der allgemeine Sportbetrieb aufrechterhalten wird, gehört dieser Teil der Nutzung zum idealen Bereich mit der Folge, dass eine entsprechende Aufteilung vorgenommen werden muss.

**BEISPIEL<sup>83</sup>** Der Sportverein TSG Waldau e. V. (TSG) nutzt die gemeindliche Sportanlage, ohne ein Entgelt an die Gemeinde zu zahlen. Laut dem mit der Gemeinde geschlossenen Nutzungsvertrag mit einer Laufzeit von 25 Jahren übernimmt die TSG die Bewirtschaftung der gesamten Sportanlage (unter anderem Reinigung Sportheim, Schneeräumung und Streudienst, Instandhaltung der Grün- und Außenflächen einschließlich des Mähens und der Platzpflege, Gebühren und Entgelte für Lieferung von Energie und Wasser sowie Abwasserbeseitigung) gegen pauschale und belegte Kostenerstattungen. Die Gemeinde zahlt im Streitjahr an den Verein für allgemeine Bewirtschaftung, Platzwart, Platzpflege (Dünger) und Mäharbeiten 12.000 €. Die Zuschüsse dienen der Aufrechterhaltung des vereinseigenen Sportbetriebs. Die TSG erzielt mit der Anlage Einnahmen aus Sportveranstaltungen und Gaststättenbetrieb. Die sachgerechte Aufteilung zwischen Zweckbetrieb und wirtschaftlichem Geschäftsbetrieb ist  $\frac{1}{4}$  zu  $\frac{3}{4}$ . Die TSG erklärt die Zuwendungen der Gemeinde in der Umsatzsteuerjahreserklärung für nichtsteuerbare echte Zuschüsse und macht gleichzeitig einen anteiligen Vorsteuerabzug aus den bezogenen Leistungen (z. B. Rasenpflege durch landwirtschaftliches Lohnunternehmen) i. H. v. 70 % geltend, obwohl sie 80 % der Umsätze für nichtsteuerbar/steuerfrei erklärt hat. Das Finanzamt geht von unechten (steuerbaren und steuerpflichtigen) Zuschüssen aus und gewährt den Vorsteuerabzug in voller Höhe aus den Eingangsleistungen. Zu Recht?

83 BFH, Urteil v. 18.11.2021 – V R 17/20 NWB CAAAI-57742.

**LÖSUNG** → Zahlungen einer Gemeinde an einen Sportverein im Zusammenhang mit der Bewirtschaftung einer zur langfristigen Eigennutzung überlassenen Sportanlage, die es dem Sportverein ermöglicht, sein Sportangebot aufrechtzuerhalten, können keine umsatzsteuerbaren (echten) Zuschüsse für die Tätigkeit des Sportvereins darstellen.<sup>84</sup>

### Echte Zuschüsse

Es fehlt an einem unmittelbaren Leistungsaustausch zwischen der Gemeinde und der TSG hinsichtlich der bezahlten Zuschüsse. Die Abgrenzung von Entgelt und einem nichtsteuerbaren echten Zuschuss wird vor allem hinsichtlich der Person des Bedachten und des Förderziels vorgenommen. So zeigen die langfristige und zudem unentgeltliche Nutzungsüberlassung einerseits sowie das Fehlen einer Verpflichtung der TSG, bestimmte Sportangebote vorzuhalten, andererseits, dass es der Gemeinde gerade nicht darum geht, konkrete Betreiberleistungen für sich zu beziehen. Vielmehr will sie offensichtlich die TSG aus strukturpolitischen Gründen in die Lage versetzen, eigenverantwortlich ihrer gemeinnützigen Tätigkeit i. S. der örtlichen Gemeinschaft nachzugehen. Bei Berücksichtigung der wirtschaftlichen Realität dienen die Zahlungen dazu, die Eigennutzung der Sportanlage zu ermöglichen, um das Sportangebot der TSG aufrechtzuerhalten. Die unentgeltliche Überlassung reicht dafür nicht aus.

### (Nur) anteiliger Vorsteuerabzug

Da aus Sportveranstaltungen und Gaststättenbetrieb auf dem Gelände Einnahmen generiert werden, besteht die Möglichkeit des Vorsteuerabzugs aus den Bewirtschaftungskosten. Jedoch sind hierbei die Einnahmen aus den Zuschüssen zu berücksichtigen und eine anteilige Vorsteuerkürzung ist vorzunehmen. Nur 20 % der in Rechnung gestellten Vorsteuer können abgezogen werden.

### Buchung (der Zuschüsse)

| SKR 49 | SKR 42 | Soll | €      | SKR 49             | SKR 42  | Haben   | €     |
|--------|--------|------|--------|--------------------|---------|---|-------|
| 0945   | 18000  | Bank | 12.000 | 5205               | 48280/3 | Zuschüsse von Verbänden und Organisationen/Zuschüsse von Verbänden und Behörden | 9.000 |
|        |        |      |        | 8049 <sup>85</sup> | 48280/4 | Erlöse Zuschuss Gemeinde 0 %/Zuschüsse von Verbänden und Behörden               | 3.000 |

Dieser Fall unterscheidet sich von dem Beispiel zum Schwimmbad unter 2.2 in einem maßgeblichen Punkt: Der Schwimmbadbetrieb wurde vom Verein zur Aufrechterhaltung eines Angebots der Gemeinde übernommen. Darüber hinaus dient der Betrieb eines Schwimmbades auch der öffentlichen Gesundheitspflege und nicht nur dem Sport. Im vorliegenden Fall hat die Gemeinde die Sportanlage dem Verein für die Aufrechterhaltung des vereinseigenen Sportbetriebs überlassen, was für die Annahme eines echten Zuschusses als nichtsteuerbaren Umsatzes ausschlaggebend ist.

<sup>84</sup> BFH, Leitsatz, Urteil v. 18.11.2021 – V R 17/20 NWB CAAAI-57742.

<sup>85</sup> Dieses Konto ist neu eingerichtet worden. Eine Buchung über das Konto mit der Nr. 8000 (ohne USt.) ist genauso möglich.