

# Besteuerung von Vereinen

## I. Die Sphären des Vereins

Ob gemeinnützige Vereine steuerlich begünstigt sind hängt von ihren Aktivitäten ab, denn die Privilegien der Gemeinnützigkeit werden nur für bestimmte Tätigkeitsbereiche gewährt.

Im Jahr 2013 gab es in Deutschland über 580.000 Vereine mit einer steigenden Tendenz. Nahezu jeder Zweite Deutsche ist Mitglied in mindestens einem Verein. Die Gemeinnützigkeit bringt dem Verein einige Vorteile:

1. Zumindest teilweise die Befreiung von der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer
2. Die weitgehendste Befreiung von Erbschaft- und Schenkungssteuer
3. Die Begünstigung bei der Umsatzsteuer
4. Eine Spendenbegünstigung

Diese Vorteile werden allerdings nicht für alle Aktivitäten des Vereins gewährt, sondern greifen nur in bestimmten Bereichen. Die Abgabenordnung definiert verschiedene Tätigkeitsbereiche eines Vereins und die Zuordnung zu deren Sphären.

### a. Ideeller Bereich

Der ideelle Bereich eines Vereins umfasst sämtliche Tätigkeiten im Rahmen des satzungsmäßigen Vereinszwecks, die durch Mitgliedsbeiträge, Spenden, so wie Zuschüsse der öffentlichen Hand oder Dritter finanziert werden. Gewinne im ideellen Bereich unterliegen nicht der Ertragsbesteuerung mit Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer. Die Einnahmen im ideellen Bereich unterliegen im allgemeinen auch nicht der Umsatzsteuer. Soweit aber den Mitgliedsbeiträgen eine direkte steuerbare und steuerpflichtige Gegenleistung des Vereins gegenübersteht ist dieser Teil des Mitgliedsbeitrages umsatzsteuerpflichtig.

## II. Vermögensverwaltung

Vereine, insbesondere wenn sie schon längere Zeit existieren und eine gewisse Größe erreicht haben, verfügen mitunter über nicht unerhebliches Vermögen, das bewirtschaftet wird. Hierunter fallen beispielweise Zinsen und Dividenden aus Kapitalvermögen sowie Erlöse aus einer längerfristigen (länger als 6 Monate) Vermietung und Verpachtung von Grundbesitz des Vereins. Entsprechende Aufwendungen in diesem Bereich wie Bank, Spesen, Vermögens- und Verwaltungsgelder, Finanzierungszinsen, Instandhaltung und Abschreibung sind entsprechend abzugsfähig. Diese Erträge und Aufwendungen werden im Bereich der Vermögensverwaltung hinzugerechnet. Der Überschuss aus der Vermögensverwaltung ist Ertragssteuerfrei. Von Banken wird die

---

einbehaltende Kapitalertragssteuer gegen Vorlagen der Gemeinnützigkeitsbescheinigung zurückerstattet. Grundsätzlich unterliegen die Einnahmen in diesem Bereich auch nicht der Umsatzsteuer. Das gilt allerdings nicht, wenn bei der Vermietung von Grundbesitz Umsatzsteuer optiert und dieser umsatzsteuerpflichtig vermietet wird. Sobald Verluste im Bereich der Vermögensverwaltung erzielt werden, gefährdet dies allerdings die Gemeinnützigkeit. Ausnahmen gelten im Bereich der Vermietung, wenn mit der Vermietung gemeinnützige Zwecke verfolgt werden.

### III. Wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

DieStO definiert den § 14 einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb als selbstständige nachhaltige Tätigkeit, durch die Einnahmen oder andere wirtschaftliche Vorteile erzielt werden und die über den Rahmen einer Vermögensverwaltung hinausgehen. Die Absicht, Gewinn zu erzielen, ist nicht erforderlich. Der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb lässt sich bei steuerbegünstigten Vereinen unterscheiden in einen Zweckbetrieb und einen steuerlichen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb.

#### a) Zweckbetrieb

Dem Zweckbetrieb sind alle Einnahmen, die zur Verwirklichung des gemeinnützigen Zweckes unentbehrlich sind, zuzuordnen. Weitere Voraussetzung ist, dass der Verein mit diesem Betrieb nicht im größeren Wettbewerb zu anderen Unternehmern tritt als unbedingt erforderlich. Vereinfacht ausgedrückt sind im Zweckbetrieb all diejenigen Einnahmen und Ausgaben zu erfassen, die durch die gemeinnützige Tätigkeit veranlasst, aber keine Mitgliedsbeiträge, Spenden oder Zuschüsse sind. Die steuerbegünstigten Zwecke eines Vereins lassen sich mitunter nur durch einen solchen Zweckbetrieb erreichen, wie bei dem Betrieb einer Pflegeeinrichtung oder eines Kindergartens. Zweckbetriebe sind regelmäßig von der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer unabhängig von der Höhe der erzielten Erlöse, befreit. Da Umsatzsteuerlich der Verein mit seinem Zweckbetrieb als Unternehmen im Sinne des Umsatzsteuergesetzes gilt, sind die Umsätze des Zweckbetriebes steuerbar und steuerpflichtig. Soweit die Leistung nicht als soziale Leistung im Sinne des §4 Nr.14 ff. UStG umsatzsteuerfrei sind, unterliegen sie dem reduzierten Steuersatz mit 7%. Die Arten der Zweckbetriebe sind äußerst vielfältig, wie der nicht abschließende Katalog einzelner Zweckbetriebe in §68 AO zeigt. Zu den Zweckbetrieben gehören auch sportliche Veranstaltungen eines Sportvereins, wenn die Einnahmen einschließlich Umsatzsteuer 45.000,00 € im Jahr nicht übersteigen – unabhängig davon, ob an der Veranstaltung bezahlte oder unbezahlte Sportler teilnehmen.

---

## b) Steuerpflichtiger wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb

Ein steuerlicher wirtschaftlicher Geschäftsbetrieb liegt immer dann vor, wenn der wirtschaftliche Geschäftsbetrieb für die Verfolgung der satzungsmäßigen Zwecke nicht unbedingt erforderlich ist. Ebenso muss der Verein seine Einnahmen immer dann im wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb erfassen, wenn er mit seiner Tätigkeit in Konkurrenz zu einem anderen Unternehmen tritt oder treten könnte und er mit dieser Tätigkeit keine gemeinnützigen Zwecke ausübt. Darunter fallen beispielweise Erlöse der Vereinsgaststätte eines Sportvereins, die Bewirtschaftung im Rahmen eines Vereinsfestes, Anzeigenerlöse einer Vereinszeitung etc. Sobald mehrere steuerpflichtige Tätigkeiten bestehen, werden diese zu einem einheitlichen steuerpflichtigen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb zusammengefasst.

## IV. Freibeträge

Überschüsse des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebes unterliegen nicht der Körperschaftsteuer und Gewerbesteuer soweit die Einnahmen aus wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb (ohne Zweckbetriebe) einschließlich Umsatzsteuer insgesamt 35.000,00 € pro Jahr nicht übersteigen. Für übersteigende Beträge wird ein Freibetrag von 5.000,00 € gewährt. Umsatzsteuerlich ist der Verein mit seinem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb Unternehmer im Sinne des Umsatzsteuergesetzes. Die Erlöse sind somit mit dem Regelsteuersatz von 19% bzw. dem reduzierten Steuersatz von 7% in den Fällen des §12 Abs.2 UStG zu versteuern. Soweit die Umsätze 17.500,00 € nicht übersteigen, kann man von der Steuerbefreiung für Kleinunternehmer immer Gebrauch gemacht werden.

Nach dem Grundsatz der Selbstlosigkeit dürfen Mittel eines gemeinnützigen Vereins nur für gemeinnützige Zwecke, nicht aber zum Ausgleich von Verlusten des wirtschaftlichen Geschäftsbetriebs verwendet werden. Geschieht das trotzdem, ist die Gemeinnützigkeit gefährdet. Diese strenge Regelung ist im Sinne der Gewährleistung eines fairen Wettbewerbes nachvollziehbar. Der Fiskus möchte verhindern, dass nicht überlebensfähige wirtschaftliche Geschäftsbetriebe durch Quersubventionen aus den steuerbegünstigten Bereich eines Vereins am Leben gehalten werden und somit der Wettbewerb verzehrt wird.

Grundsätzlich reichen bei einem Verein einfache Aufzeichnungen über die Einnahmen und Ausgaben aus. Soweit ein Verein mehrere Spähre unterhält, muss für jeden einzelnen Bereich eine Einnahmen- und Ausgabenrechnung erstellt werden. Soweit Ausgaben mehrere Betriebe betreffen – etwa Personal, dass für mehrere Bereiche des Vereines tätig ist – sind die Ausgaben verursachungsgerecht auf die einzelnen Bereiche aufzuteilen.

---

V. **Das Ehrenamt**

Bei der Betreuung von Vereinen sollte ein besonderer Augenvermerk auf die im Verein tätigen gelegt werden. Ehrenamtliche Tätigkeiten sind in Deutschland weit verbreitet. Im Jahr 2016 waren laut einer Umfrage des Institutes Allensbach rund 14 Millionen Menschen in Deutschland ehrenamtlich tätig. Für diese gelten jedoch unter Berücksichtigung der Fallstricke der Abgabenordnung lohnsteuerlich und sozialversicherungsrechtliche Besonderheiten.

VI. **Vorstand**

Voraussetzung für die Gemeinnützigkeit einer Körperschaft ist, dass diese nach §55 Abgabenordnung selbstlos tätig ist. Für Tätigkeiten im Verein ist zu beachten, dass Vergütungen nicht unverhältnismäßig hoch sein dürfen, um die Selbstlosigkeit - und damit die Steuervergünstigung – nicht zu gefährden. Vor allem bei der Zahlung von Tätigkeitsvergütungen an Vorstandsmitgliedern in Vereinen ist Vorsicht geboten. Denn grundsätzlich haben diese nach §27 BGB ihre Tätigkeit unentgeltlich für den Verein zu erbringen.

VII. **Unentgeltlichkeit**

Unentgeltlich wird die Tätigkeit ausgeübt, wenn der Vorstand lediglich Auslagenersatz, etwa in Form von Reisekosten, erhält. Soll eine Vergütung gezahlt werden – und sei es nur in Höhe einer Ehrenamtspauschale – ist eine entsprechende Satzungsregelung notwendig, die die Vergütung in angemessener Höhe erlaubt. Z.B. Der Verein zahlt eine Ehrenamtspauschale nach §3 Nr. 26a EStG.

VIII. **Vergütung von Mitgliedern**

Ein Verstoß gegen die vom Gesetz geforderten Selbstlosigkeit kann auch bei zu hohen Zuwendungen von Mitgliedern vorliegen. Zuwendungen an Mitgliedern sind nur dann unschädlich, wenn es sich um Annehmlichkeiten handelt, die als angemessen anzusehen sind. So sind Zuwendungen im Rahmen der Mitgliedsbetreuung in Form eines Blumenstraußes oder eines Weingeschenkes durchaus zulässig und gefährden die Selbstlosigkeit nicht. Außerdem liegt auch dann keine schädliche Zuwendung vor, wenn das Mitglied eine Gegenleistung erbringt. Das ist dann der Fall, wenn das Mitglied eine Vergütung im Rahmen eines Dienstvertrages erhält. Erhält das Vereinsmitglied beispielweise für die Bürotätigkeit in der Geschäftsstelle eine angemessene Vergütung, so wird die Selbstlosigkeit nicht gefährdet.

IX. **Bezahlte Sportler**

§58 Nr.8 AO durch bricht das zu Gunsten des bezahlten Sports den Grundsatz der Selbstlosigkeit. Denn grundsätzlich würde bezahlter Sport

---

zum Verlust der Gemeinnützigkeit führen. Bezahlung von Spielern mit Mitteln aus den Ideellen Bereich ist damit unschädlich, wenn der bezahlte Sport Nebenzweck ist, also im Hintergrund steht und von untergeordneter Bedeutung ist. Bezahlter Sport wird typischerweise dann angenommen, wenn ein Sportler, der Mitglied des Vereins ist, mehr als 400,00 € monatlich erhält oder ein vereinsfremder Sportler mehr als die tatsächlichen Reisekosten. Bezahlter Sport ist folglich nicht dem Profisport vorbehalten, sondern auch in Amateurligen zu finden.

X. **Verein als Arbeitgeber**

Beschäftigt der Verein zur Erfüllung seiner Aufgaben Personen, die ihm ihre Arbeitskraft schulden, ist er Arbeitgeber. Mitglieder und Sportler des Vereins können zugleich Arbeitnehmer des Vereins sein. Hat der Verein laut Satzung verschiedene Abteilungen, so liegt ein Verein im Verein vor. Dabei ist zu beachten, dass einzelne Abteilungen nicht Arbeitgeber sein können und daher die Arbeitgeberpflichten stets dem Verein – und damit seinen gesetzlichen Vertreter – treffen. Ist der Verein Arbeitgeber, so treffen ihn die gleichen Pflichten hinsichtlich Arbeits-, Lohnsteuer – und Sozialversicherungsrecht wie jeden anderen Arbeitgeber.

XI. **Arbeitnehmer im Verein**

Arbeitnehmer im Verein können in verschiedenen Bereichen tätig sein. Die Tätigkeiten reichen von Bürotätigkeiten über Vereinsmanager bis hin zum Vereinsmitglied, das im Rahmen einer Veranstaltung entgeltlich für den Verein tätig wird. Vor allem die Tätigkeit als Trainer und Sportler verursacht in der Praxis Schwierigkeiten hinsichtlich der Abgrenzung von Arbeitnehmer und Selbstständigen. Für Trainer, Übungsleiter, Lehrer, Leiter einer Musikkapelle und ähnliche Tätigkeiten gilt die Vermutung, dass bei nicht mehr als 6 St. wöchentlich eine selbstständige Tätigkeit vorliegt. Für sozialversicherungsrechtliche Zwecke ist hingegen eine Abwägung aller Umstände des Einzelfalles vorzunehmen, ob die Indizien für eine abhängige Beschäftigung oder für eine selbstständige Tätigkeit überwiegen. Als Hilfestellung hat der Spitzenverband Bund der Krankenkassen (GKV) einen Katalog veröffentlicht, der für eine Vielzahl von Tätigkeiten eine Einordnung vornimmt (Niederschrift vom 08.11.2017, Top 2, Anlage 5: Katalog bestimmter Berufsgruppen zur Abgrenzung zwischen abhängiger Beschäftigung und selbstständiger Tätigkeit)

XII. **Lohnsteuerliche Freibeträge**

Unabhängig davon, ob eine selbstständige Tätigkeit anzunehmen ist oder eine Arbeitnehmertätigkeit vorliegt, kommen die Freibeträge nach §3 Nr.26 und Nr.26a EStG in Betracht. Beide Vorschriften haben gemeinsam, dass nur nebenberufliche Tätigkeiten begünstigt sind. Nebenberuflich im Sinne der Vorschrift setzt aber nicht voraus, dass tatsächlich daneben ein Hauptberuf ausgeübt wird. Vielmehr ist hier auf den zeitlichen Umfang der Beschäftigung abzustellen. Die Tätigkeit ist dann – unabhängig von der

---

Höhe der Vergütung – als Nebenberuflich zu beurteilen, wenn die Arbeitszeit nicht mehr als 1/3 der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollerwerbs in Anspruch nimmt. Bei einer Arbeitszeit im Vollerwerb von 40 Std. pro Woche wäre damit Nebenberuflichkeit gegeben, wenn die Arbeitszeit maximal 13,3 Std. betragen würde. Außerdem setzen sowohl §3 Nr.26 EStG als auch §3 Nr. 26a EStG voraus, dass einer der in den Vorschriften genannten Arbeitgeber vorliegt. Bei gemeinnützigen Vereinen ist diese Voraussetzung jedoch regelmäßig erfüllt. Zu beachten ist zudem, dass Tätigkeiten, die in einem wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb ausgeübt werden, nicht von den Freibeträgen profitieren können. §3 Nr.26 EStG wird in der Praxis oftmals als Übungsleiterfreibetrag bezeichnet. Diese Bezeichnung wird der Vorschrift aber nicht gerecht, da ihre Anwendung weit darüber hinaus geht. So sind nämlich neben Übungsleiter auch Betreuer, Ausbilder und Erzieher begünstigt. Auch die Pflege kranker, alter und behinderter Menschen wird durch den Freibetrag gefördert. Schließlich werden auch nebenberufliche künstlerische Tätigkeiten von §3 Nr.26 EStG umfasst. So gilt die Vorschrift nicht nur bei Fußballtrainern, sondern auch für Ersthelfer im Rettungsdienst oder bei Schauspielern im Theatervereinen angewandt. Diesen Personengruppen steht dann ein Freibetrag in Höhe von 2.400,00 € pro Jahr zu, wobei der Steuerpflichtige den Freibetrag insgesamt für alle ehrenamtlichen Tätigkeiten nur einmal nutzen kann; er gilt somit Personen und nicht tätigkeitsbezogen. Die sogenannte Ehrenamtspauschale nach §3 Nr.26a EStG setzt hingegen nur eine nebenberufliche Tätigkeit für einen begünstigten Arbeitgeber voraus. Anders als bei der Übungsleiterpauschale sind von der Ehrenamtspauschale auch Vorstandsmitglieder, Kassenwart, Platzwart oder Bürokräft begünstigt. Der Freibetrag beträgt in diesen Fällen 720,00 € pro Jahr. Der Steuerpflichtige kann den Freibetrag insgesamt nur einmal im Kalenderjahr nutzen, unabhängig davon, wieviel ehrenamtliche Tätigkeiten er ausübt. In beiden Fällen sollte sich der Verein daher von seinen ehrenamtlichen Tätigen bestätigen lassen, dass der jeweilige Freibetrag nicht bereits ausgenutzt wurde. Denn sobald es zur Überschreitung kommt, sind die Einkünfte steuerpflichtig.

### **XIII. Sozialversicherungsaspekte**

Liegt eine Beschäftigung im Sinne des §7 SGB IV vor, so besteht auch grundsätzlich Versicherungspflicht in den einzelnen Zweigen. Werden jedoch die lohnsteuerlichen Freibeiträge nicht überschritten, so kommt es mangels beitragspflichtigen Arbeitsentgelt nicht zur Versicherungspflicht. Kommt es zur Überschreitung der Freibeiträge §3 Nr.26 oder Nr. 26a EStG, dann besteht nicht zwingend Sozialversicherungspflicht. Es ist vorrangig zu prüfen, ob die Voraussetzungen für eine endgeltgeringfügige Beschäftigung, also ein Minijob, vorliegen. Dabei kann es von Vorteil sein, wenn der Freibetrag nach §3 Nr.26 auf zwölf Monate verteilt in Anspruch genommen wird, also monatlich 200 € benutzt werden. Auf diese Weise ergibt sich nämlich eine Endgeltgrenze von 650 € (450 € Geringfügigkeitsgrenze + 200 € Freibetrag nach §3 Nr.26 EStG), da der Freibetrag nicht in die Geringfügigkeitsgrenze nach §8 Abs.1 Nr.1 SGB IV

---

einfließt. Folglich kam bei richtiger Anwendung des Freibetrags und Einhaltung aller weiteren Voraussetzungen eines Minijobs endgeltgeringfügige Beschäftigung vorliegen, wo die gesamte monatliche Vergütung 650€ beträgt.

#### **XIV. Nicht gemeinnützige Vereine**

Es muss nicht immer Gemeinnützigkeit sein. Auch Vereine, die keinen selbstlosen oder gemeinnützigen Zwecke verfolgen, können häufig sinnvoll sein. Zu überlegen ist in diesen Fällen, ob die steuerlichen Freibeträge tatsächlich Auswirkungen auf den Verein haben. In diesen Fällen sind die Vor- und Nachteile entsprechend abzuwägen. Hier ist insbesondere der Verwaltungsaufwand zu berücksichtigen. Bei der Umsatzsteuer greift auch die Regelung der Kleinunternehmer nach §19 UStG in Höhe von 17.500€ und auch der Körperschaftsteuerfreibetrag von 5.000 € nach §24 KStG kommt zur Anwendung. Allerdings darf ein nicht gemeinnütziger Verein keine Spendenbescheinigung ausstellen. Allerdings ist ein weiterer Vorteil eines nicht gemeinnützigen Vereins auch dass es nicht zur unmittelbare zeitnahen Mittelverwendung kommen muss. Insofern könnten auch nach §62 AO entsprechender Rücklagen gebildet werden. Bei gemeinnützigen Vereinen ist die Rücklagenbildung nur in einem begrenzten Umfang möglich. Insofern ist der Verlust der Gemeinnützigkeit nicht zwingend ein K.O. Kriterium für den Verein.